

**Міністерство освіти і науки України
Державний торговельно-економічний університет
Вінницький торговельно-економічний інституту**

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Облік і контроль товарних втрат торговельних підприємств

(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю НВП «АРГОН»,
м. Вінниця)

Здобувача вищої освіти
II курсу, групи ОБО-213(м),
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми «Облік і
оподаткування»
заочної форми навчання

Ірини ПРИТУЛИ

Науковий керівник
канд.екон.наук

Інна КОПЧИКОВА

Гарант освітньої програми
канд.екон.наук, доцент

Тетяна КИТАЙЧУК

Вінниця 2022

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| Вступ | 3 |
| РОЗДІЛ 1. Вихідні положення обліку та контролю товарних втрат торговельних підприємств..... | 6 |
| 1.1. Економічна сутність та класифікація товарних втрат..... | 6 |
| 1.2. Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю НВП «Аргон»..... | 15 |
| РОЗДІЛ 2. Організація та методика обліку товарних втрат торговельних підприємств..... | 23 |
| 2.1. Інформаційне забезпечення обліку товарних втрат | 23 |
| 2.2. Фінансовий облік товарних втрат | 33 |
| РОЗДІЛ 3. Організація і методика внутрішнього контролю товарних втрат торговельних підприємств..... | 39 |
| 3.1. Значення внутрішнього контролю в системі управління товарними втратами торговельних підприємств..... | 39 |
| 3.2. Удосконалення організації та методики контролю товарних втрат торговельних підприємств | 49 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | 57 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 61 |
| ДОДАТКИ | 66 |

ВСТУП

Актуальність теми зумовлена ускладненням організаційної структури, системи управління і взаємозв'язків мережевих підприємств, що значно підвищує ризики неефективного використання ресурсів, вчинення зловживань, інших порушень, а також зниження поінформованості власників про стан їхнього бізнесу.

Діяльність торговельних підприємств завжди супроводжується товарними втратами. Залежно від формату обслуговування розмір товарних втрат становить від 1% до 4% товарообороту підприємства. За результатами міжнародних опитувань провідних консалтингових компаній PwC та Global Retail Theft Barometer, розмір товарних втрат сягає 50 % від операційного прибутку вітчизняних ритейлерів. В Україні у 2016 р. втрати підприємств торгівлі склали 19,6 млрд грн, з яких 22 % припадає на крадіжки персоналу; 38 % – на втрати, причиною яких є адміністративні навмисні та випадкові помилки й недогляд; 25 % – на товарні втрати від крадіжок покупців; 15 % – на обман або шахрайство постачальників.

У працях зарубіжних і вітчизняних науковців досліджено низку питань, пов'язаних з товарними втратами підприємства, їх обліком, аналізом, контролем та управлінням. Окремі питання контролю за втратами майна знаходять відображення у працях таких дослідників, як: В.Ф. Бохан, Ф.Ф. Бутинець, Р.С. Гаркавін, М.С. Горяєва, Л.М. Котенко, М.Д. Корінько, Л.П. Коритник, Д.Л. Кузьмін, Ю.Д. Маляревський, А.А. Михалків, К.О. Назарова, Н.С. Пасенко, В.Е. Попов, Т.О. Тарасова, І.В. Янушкевич на ін.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних, організаційних та методичних положень, розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю товарних втрат торговельних підприємств, спрямованих на формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо мінімізації товарних втрат та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Відповідно до мети дослідження поставлені завдання, які визначили її структуру:

- надати характеристику та визначити теоретичні положення економічної сутності товарних втрат;
- провести аналіз основних фінансово-економічних показників ТОВ НВП «АРГОН»;
- розглянути організацію бухгалтерського обліку товарних втрат;
- визначити порядок синтетичного і аналітичного обліку товарних втрат;
- розглянути значення внутрішнього контролю в системі управління товарними втратами торговельних підприємств;
- розробити шляхи мінімізації товарних втрат на ТОВ НВП «АРГОН».

Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю товарних втрат, які виникають під час надходження, зберігання та реалізації товарів торговельними підприємствами.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та практичних аспектів обліку та контролю товарних втрат торговельних підприємств.

Методи дослідження. У процесі вирішення зазначених завдань застосовано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання: історичний – для вивчення походження і розвитку категорії «товарні втрати»; узагальнення та конкретизації – з метою теоретичного узагальнення та формулювання висновків при з'ясуванні проблем і напрямків удосконалення обліку і внутрішнього контролю товарних втрат; опитування – для збору, обробки та оцінки інформації, наданої суб'єктами господарювання щодо оцінювання якості внутрішнього контролю в частині збереження майна; спостереження – для дослідження організації обліку на торговельних підприємствах; графічний – для наочного відображення отриманих результатів дослідження; економіко-математичні, статистичні, а також пакет прикладних комп'ютерних програм – для виявлення взаємозалежності між інформаційним забезпеченням і результатами діяльності торговельного підприємства.

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи слугували вітчизняні та зарубіжні джерела наукової інформації, чинне законодавство, нормативно-правові акти з питань господарської діяльності, обліку та внутрішнього контролю, директиви та регламенти ЄС, праці вітчизняних та зарубіжних вчених. У процесі дослідження використано фактографічну інформацію: Державної служби статистики України, офіційних сайтів міністерств і агентств (у тому числі Міністерства внутрішніх справ України, Єдиного державного реєстру судових рішень України); міжнародних аудиторських та консалтингових компаній (у тому числі EY, PwC, Global Retail Theft Barometer); рейтингових та інформаційних агентств («Forbes», «All Retail»); фінансової та статистичної звітності торговельних підприємств; результатів опитувань й анкетувань фахівців, власників суб'єктів господарювання, керівників, управлінського персоналу; офіційні сайти торговельних підприємств України та ін.

Основні результати роботи апробовані у двох науково-практичних конференціях:

1. Васильченко І. Вдосконалення обліку товарних втрат торговельних мереж. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю* : зб. наук. пр. X всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 23 берез. 2022 р. Ч. 2. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. С. 31-36.

2. Васильченко І. Значення внутрішнього контролю в системі управління товарними втратами. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. Вип.148. С. 64-71.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 60 сторінках друкованого тексту. Робота містить 8 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел налічує 53 найменування.

РОЗДІЛ 1

ВИХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ВТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Економічна сутність та класифікація товарних втрат

Торговельна діяльність як одна з найважливіших складових економіки України, від якої залежить якість життя людини, розвиток економіки та її конкурентоспроможність, сьогодні проходить динамічний трансформаційний етап. Це зумовлює високий рівень складності торговельних відносин, різноманіття організаційно-правових форм та форм власності, застосовуваних у галузі торгівлі, що може стати причиною нестабільності функціонування торговельних підприємств. У нових умовах господарювання торговельні підприємства починають набувати все більшого значення, адже виступають каталізаторами прогресивних інноваційних процесів у сфері товарного обігу та сприяють швидкому розвитку регіонів і цивілізованій конкуренції.

Стрімкий розвиток мережевої торгівлі, різних форматів торгівлі (супер-, мега-, гіпермаркети) 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]. Особливості технології торгівлі в торговельних підприємствах робить окреслену проблему однією з основних у визначенні рівня доходу та фінансової стратегії його розвитку.

За кількістю конференцій, форумів і статей, присвячених втратам, можна відзначити, що це найгостріша проблема роздрібної торгівлі 21 століття. Це твердження підкріплюється на підставі інформації, опублікованої Центром досліджень ритейлу (Centre for Retail Research, Великобританія), який щорічно

публікує доповідь «Глобальний барометр крадіжок у ритейлі» (The Global Retail Theft Barometer). Згідно з даними Центру загальний рівень скорочення обсягів реалізації внаслідок різних порушень, помилок, крадіжок персоналу і покупців знизився по 24 країнах світу в 2014 році на 0,07 % порівняно з 2013 роком і досяг 128,51 млрд доларів США. Налагодження оперативного контролю за товарними втратами сприятиме їх мінімізації, однак цього складно досягти без переосмислення класифікації товарних втрат [1].

Питання мінімізації товарних втрат завжди перебувало у центрі уваги науковців. В останніх публікаціях, авторами яких є Т.А. Бутинець [7], В.Л. Дикань [16], Л.М. Котенко [24], Д.Л. Кузьмін [26], В.Ф. Максимова [28], Л.В. Нападовська [9], основний наголос зроблено на дослідженні товарознавчої складової товарних втрат, їх класифікації, а також методики їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою розробки ефективних управлінських рішень у частині мінімізації товарних втрат.

Напрацювання зазначених вчених є вагомим теоретичним базисом для здійснення цього дослідження. Разом з тим, сучасні умови господарювання потребують перегляду існуючих підходів до визначення сутності й ознак класифікації товарних втрат з метою встановлення найбільш важливих для потреб обліку та внутрішнього контролю товарних втрат торговельних підприємств.

Навіть за умов високих соціальних стандартів, високого рівня розвитку культури та соціальної свідомості, крадіжки у закладах торгівлі залишаються головною причиною товарних втрат в Європі. Їх частка становить 31 % (15.5 млрд доларів США) від загальної суми втрат. Багато ритейлерів також засвідчують факт існування крадіжок персоналу. Втрати Європейських роздрібних продавців через недобропорядних працівників досягли 8.8 млрд доларів США та складають 29 % у загальній сумі втрат. Внутрішні помилки, прорахунки адміністрації, втрати незлочинного характеру досягли 9,9 млрд доларів США або 30 % (рис.1.1).

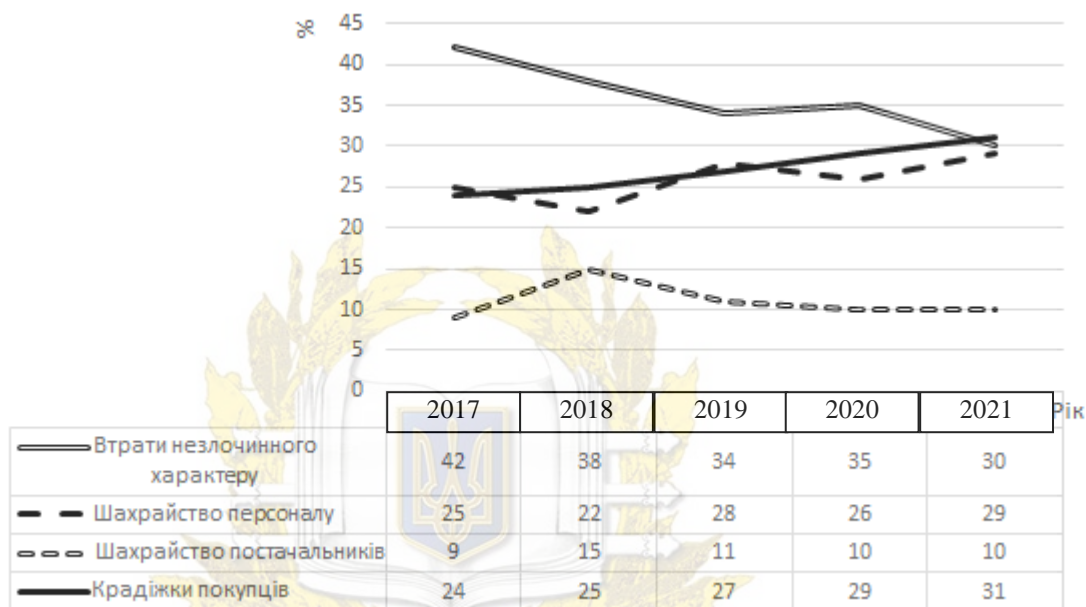


Рисунок 1.1 – Динаміка структури товарних втрат за торговельними підприємствами України у 2017–2021 рр.

Вивчення проблеми обліку та контролю товарних втрат на підприємствах роздрібного торговельного підприємства необхідно почати з визначення їх поняття та сутності. Ще одним важливим питанням, на яке не звертають увагу вітчизняні вчені, є виділення двох фактів господарського життя, – нестачі і втрат.

Втрати як економічна категорія – це частина виробничих ресурсів (робоча сила, засоби і предмети праці), яка витрачена без отримання готової продукції (послуг), перевитрачена порівняно з раціональними питомими витратами (нормативними, плановими тощо), або взагалі не використовувалась, тобто не функціонувала. Отже, у загальноекономічному розумінні втрати виникають під час витрачання та дій з ресурсами. Прикладом таких втрат є технологічні втрати, які виникають під час виробництва готової продукції, виконання робіт, надання послуг.

Щодо нестачі, то її сутність Великим тлумачним словником визначається як: «1. Стан, коли чогось не вистачає, немає в достатній кількості; брак, дефіцит, нестаток. 2. Те, чого не вистачає» [24]. На нашу думку, нестача є наслідком дії або бездіяльності та відображає кількісне відображення втрат. У

науковій літературі поняття товарних втрат трактується по-різному, а саме (додаток К):

- товарні втрати – це виражені в грошовій формі втрати від кількісного зменшення маси товарів і погіршення їх якості в сфері обігу, що відбуваються в процесі транспортування, зберігання, підготовки до реалізації, переробки та реалізації [3];

- товарні втрати – втрати, що зумовлені частковою або повною втратою кількісних і якісних характеристик товару в натуральному вираженні [5];

- товарні втрати – зменшення кількості та погіршення якості товарів унаслідок впливу негативних і шкідливих умов зовнішнього середовища, фізико-хімічних і біологічних особливостей товарів, а також неправильного зберігання чи транспортування товарів, необережного, безгосподарського поводження з ними або ж крадіжок товарно-матеріальних цінностей [7];

- товарні втрати – виражене в грошовій формі кількісне зменшення фізичної маси товарів, погіршення або повна втрата ними споживчої вартості у сфері обігу, що відбуваються в процесі транспортування, зберігання, реалізації і обумовлені як фізико-хімічними властивостями товарів, так і соціально-людськими чинниками [26].

У наведених трактуваннях науковців акцент робиться на зміні вагових та якісних характеристик, а також звертається увага на дії, що можуть обумовлювати такі зміни.

Суттєвим, на думку окремих науковців, є те, що товарні втрати бувають нормованими та ненормованими. Не акцентуючи уваги на окремих несуттєвих розбіжностях, науковці та практики вважають, що:

- нормовані – це природні втрати, ламання, бій (посуду, новорічних іграшок, порцелянових виробів тощо), втрати в магазинах самообслуговування [15];

- ненормовані – втрати понад встановлені норми, зумовлені порушенням правил зберігання товарів, їх транспортування, розтратами, крадіжками, уцінкою виробів застарілих моделей [15,24].

Щодо природних втрат, то їх іноді ототожнюють з природними нестачами. Так, на думку певного кола науковців під природними нестачами, слід розуміти зменшення або пошкодження майна, зумовлені природним убутком, стихійним лихом іншими непереборними природними обставинами. Автор помилково поставив в один ряд природний убуток зі стихійним лихом або іншими непереборними природними обставинами. Хибна позиція полягає у поверхневому аналізі поняття «природний убуток», під яким слід розуміти: «зменшення ваги товарів, що виникає внаслідок процесів постачання, реалізації, та при зберіганні товарів внаслідок їх фізико-хімічних властивостей».

Природний убуток, як правило, свідчить про зменшення ваги товару, проте облікова одиниця в аналітичному обліку залишається. За умов стихійного лиха або інших непереборних природних обставин товар здебільшого повністю псується, а такі втрати визнаються надзвичайними, що не мають нічого спільного з операційною діяльністю.

Варто також звернути увагу, що окремі науковці майже ототожнюють природні втрати та природний убуток, зокрема:

- природні втрати – це втрати при перевезенні, зберіганні та реалізації товарів, які зумовлені фізично-хімічними властивостями товарів (витікання, висихання, розтрушування) [24];

- природний убуток – це втрата товарно-матеріальних цінностей при їх транспортуванні, зберіганні та реалізації внаслідок впливу на них об'єктивних природних факторів (усушка, випаровування, вивітрювання, розпил, витікання, бій і т. ін.) [5].

Одним з принципів питань вивчення товарних втрат є їх класифікація. Існує декілька підходів науковців до класифікаційних ознак товарних втрат. Однак їх систематизація та узагальнення не проводилися, хоча класифікація була і є актуальною проблемою, що впливає на організацію аналітичного обліку товарних втрат у торговельних підприємствах.

Так, у навчально-методичній та науковій літературі товарні втрати класифікувалися за:

- кількісно-речовою ознакою (кількісні втрати, втрати від зниження якості);
- характером виникнення втрат (нормовані, ненормовані);
- місцем виникнення (при: перевезенні, зберіганні, підготовці до продажу, реалізації, переробці);
- видом (природний убуток, втрати, які виникли при підготовці товарів до продажу, втрати товарів від завісу тари);
- джерелами відшкодування (матеріально відповідальною особою, транспортною організацією, постачальником, відносяться на фінансові результати підприємства, включаються до собівартості реалізованих товарів);
- розміром втрат (у межах норм, понад норму) [3].

Останнім часом у науковій та науково-популярній літературі зустрічається поділ товарних втрат на відомі та невідомі. Так, до таких втрат відносять:

- відомі (товар, термін придатності якого закінчився; неякісні товари, усушка, утруска, розкрошування);
- невідомі (крадіжки, нестачі на касах, оприбуткування товару без перерахунку).

Наведені види витрат, на нашу думку, визначено неточно, адже будь-які втрати слід встановити та ідентифікувати. До моменту проведення інвентаризації вони всі є невідомими, а після її проведення стають відомими. За результатами аналізу існуючих класифікацій товарних втрат, а також особливостей функціонування торговельних підприємств удосконалено класифікацію товарних втрат (рис. 1.2).

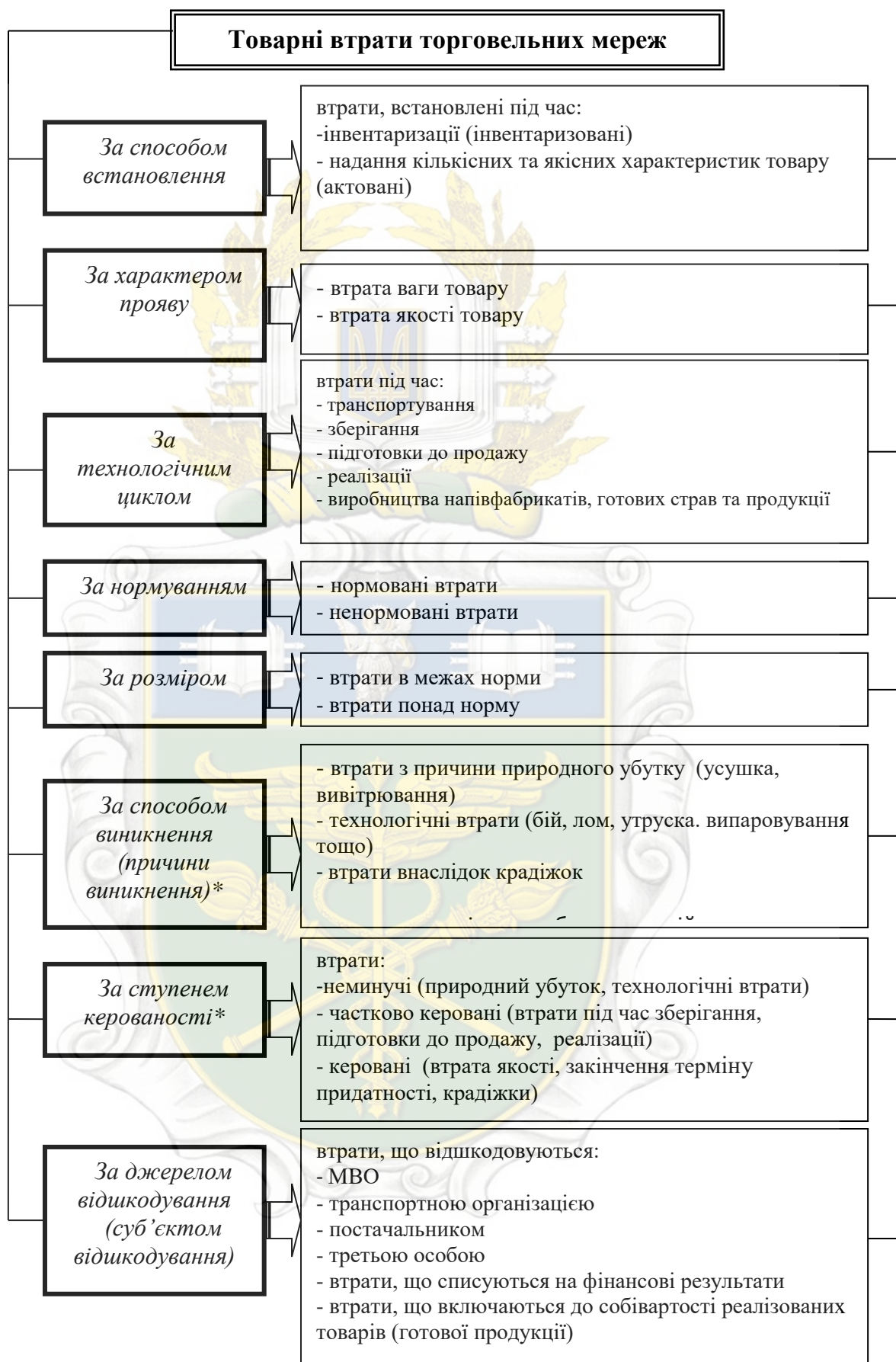


Рисунок 1.2 – Класифікація товарних втрат торговельних підприємств

Зокрема, виділення товарних втрат «за способом встановлення» відіграє важливу роль у фінансовому обліку, а також внутрішньому контролю товарних втрат, адже проведення інвентаризації є єдиним способом встановлення фактичної наявності товарів, а отже, і товарних втрат. Інвентаризовані товарні втрати виявляються в процесі інвентаризації, яка проводиться за певний період відповідно до графіка. Таким чином, інвентаризовані товарні втрати обліковуються не відразу після їх виникнення і виявлення.

Виокремлення товарних втрат «залежно від технологічного циклу» є важливим для управлінського обліку, адже надаватиметься релевантна інформація для прийняття управлінських рішень щодо пролонгації договорів постачання та транспортування, трудових контрактів з працівниками підприємства. Також буде акумулюватися інформація про товарні втрати за місцями їх формування та центрами відповідальності.

Для цілей управлінського обліку актуальним є поділ товарних втрат на такі, що нормуються, та такі, що є ненормованими. Цей поділ надає можливість планувати обсяг товарних втрат, а отже, й дохід від операційної діяльності підприємства.

Також важливим для управлінського обліку є поділ втрат на такі, що знаходяться у межах норм, та такі, що перевищують визначені норми. Така інформація є вагомою для прийняття рішення про створення фінансового резерву для покриття таких втрат.

Приблизно аналогічне значення має поділ товарних втрат «за причиною виникнення». Облік товарних витрат за цією ознакою надаватиме інформацію про ретельність проведення окремих господарських операцій з товарами, а також якість заходів з фізичної охорони товарів як на складі, так і у торговельному залі.

За ступенем керованості товарними втратами слід виділяти неминучі втрати, які утворюються в результаті природного убутку, а також при передпродажній підготовці. Ці втрати обумовлені властивостями продовольчих товарів. Управляти ними практично неможливо, тим більше

уникнути. Втрати під час зберігання, підготовки до продажу, реалізації є частково керованими. Втрати товарів, термін придатності яких закінчився, або які втратили товарний вигляд, можна уникнути, застосувавши організаційні й економічні методи управління. Повністю керованими є товарні втрати, спричинені крадіжками товарів третіми особами. Це досягається за умов ефективної організації матеріальної відповідальності, фізичної охорони товарів під час їх продажу.

Отже, товарні втрати – одна з основних загроз стабільності та безперервності діяльності торговельного підприємства, які виявляються у вигляді нестач, втрат, псування активів, розкрадання, що зумовлено низкою причин: неуважністю матеріально відповідальних осіб, крадіжками, фізико-хімічними властивостями товарів, розтратами, зловживаннями.

1.2 Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю науково-виробничого підприємства «АРГОН»

Товариство з обмеженою відповідальністю науково-виробниче підприємство «АРГОН» з 1995 року працює у галузі роздрібною торгівлі та є одним із лідерів на ринку у Вінницькій області.

Головною метою діяльності підприємства є задоволення попиту покупців на товари, здійснення широкого спектру комерційної діяльності, що не суперечить чинному законодавству, а також реалізації соціальних та економічних інтересів учасників Товариства; отримання прибутку шляхом переробки, виробництва, реалізації продукції та здійснення інших видів діяльності.

Сьогодні це гігант роздрібною торгівлі, а 30 років тому початком масштабної діяльності став маленький кіоск, що в середині 90-х років минулого століття був розташований на вулиці Чехова. У той час

підприємство реалізовувало ласощі, пропонуючи покупцям великий, як на той час, великий асортимент кондитерських виробів та спецій.

Сьогодні до складу товариства входять мережі роздрібних магазинів і супермаркетів «К-Маркет», «Грош», «Грош-експрес».

Початок розвитку мережі магазинів було покладено з відкриття магазину оптово-роздрібної торгівлі «Корона» на розі вулиць 600-річчя та Порики у місті Вінниця. Це був невеликий магазин, але він швидко полюбився і запам'ятався вінничанам.

Практично за 2 роки керівництву вдалося створити власну роздрібну мережу. З відкриттям магазинів, кількісний ріст замінили якісними змінами мережі, які спрямованих на підвищення ефективності її функціонування, удосконалення асортиментної політики, торговельних і управлінських бізнес-процесів, методики навчання і стимулювання персоналу.

У 2001 році ТОВ «Аргон» відкриває перший у Вінниці супермаркет самообслуговування торговельною площею 350 м² по проспекту Юності. З 2002 по 2010 рік з'являється біля 10 нових супермаркетів самообслуговування.

З 2009 року компанія виходить на ринки Вінницької області та відкриває супермаркети у містах Жмеринка, Бершадь, Бар, Літин, Калинівка, Немирів, Козятин, Могилів-Подільський.

З 2012 року і до сьогодні підприємством «Аргон» зареєстровано три торговельні марки: ТМ «Пан Економ», ТМ «Подільська Марка» та ТМ «Подільський Торт». Продукція власних торговельних марок підприємства виготовляється на провідних заводах України, які визначаються на тендерній основі. Сьогодні асортимент власних торговельних марок компанії нараховує більше 500 позицій в більше ніж 50 категоріях.

У всіх супермаркетах мережі продаж товарів здійснюється за допомогою методу самообслуговування. Метод самообслуговування полягає в забезпеченні покупцям якнайкращих умов відбору і придбання товарів, скороченні витрат часу на покупку, підвищенні ролі покупця в процесі

продажу товарів. Товари, відібрані покупцем оплачуються в єдиному вузлі розрахунку. При такій системі розрахунків прилавок обслуговування розміщений безпосередньо в залі обслуговування.

У супермаркетах ТОВ НВП «Аргон» представлені такі товарні групи продовольчих товарів, як фруктоовочеві товари, зерноборошняні товари, смакові товари, крохмаль, цукор, мед і кондитерські товари, жирові продукти, молоко і молочні товари, свіже м'ясо і м'ясні товари, яйця, риба і рибні товари, харчові концентрати.

А також непродовольчі товари: галантерейні товари, канцелярські товари, іграшки, товари господарського і побутового призначення, миючі засоби, білизна, панчішно-шкарпеткові вироби.

У супермаркеті працює служба контролю якості, яка розробляє внутрішні стандарти якості і контролює якість продуктів харчування на всіх етапах – виробництво, транспортування, зберігання.

У супермаркетах досліджуваної роздрібною мережі особливо важливого значення останнім часом набуває продаж товарів власного виробництва, а тому у багатьох супермаркетах працюють відділи кулінарії, в яких покупці можуть знайти свіжі готові страви власного приготування. В асортименті представлені різноманітні гарячі страви, салати, м'ясні та рибні закуски.

Також у деяких супермаркетах працює мережа власних пекарень для приготування італійських піц (супермаркети «Грош»). Продукція виробляється безпосередньо у місцях продажу за спеціальною рецептурою і продається виключно в мережі супермаркетів «Грош».

Статутний капітал товариства складає 833027,00. Товариство засноване фізичною особою - Цецеровенко Г.С. (частка у Статутному капіталі 136199,00 грн., що становить 16,35%) та юридичною особою - ТОВ НВП «Гамма» (частка у Статутному капіталі 696828,00 грн., що становить 83,65%) (Додаток А).

Юридична адреса товариства: 21009, м.Вінниця, вул. Ширшова, 31.

Основними видами діяльності Товариства є: роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах; роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах з перевагою продовольчого асортименту; оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами; операції з нерухомим майном; закупівля, зберігання, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції; виробництво та реалізація продовольчих товарів.

Облікова політика у Товаристві «АРГОН» здійснюється у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Товариство здійснює бухгалтерський облік діяльності, складає фінансову, податкову та статистичну звітність, представляє її відповідним органам. Облікова політика сформована таким чином, щоб фінансова звітність повністю відповідали всім вимогам Закону та кожному діючому П(С)БО.

Відповідальність за стан обліку, своєчасність та достовірність складання і подання звітності покладається на директора та головного бухгалтера ТОВ НВП «АРГОН».

Наказ про облікову політику Товариства з обмеженою відповідальністю науково-виробничого підприємства «АРГОН» представлений у додатку Б. Згідно наказу, очолює бухгалтерію головний бухгалтер, якому підпорядковуються заступник головного бухгалтера та усі працівники бухгалтерії.

Свої обов'язки працівники бухгалтерії виконують відповідно до своїх посадових інструкцій. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться із дотриманням робочого плану рахунків (додаток В) та графіка документообігу.

Ефективність роботи підприємства залежить від побудови організаційно-економічної структури управління підприємством. Організаційно-економічна будова ТОВ НВП «АРГОН» представлена на рисунку 1.3.

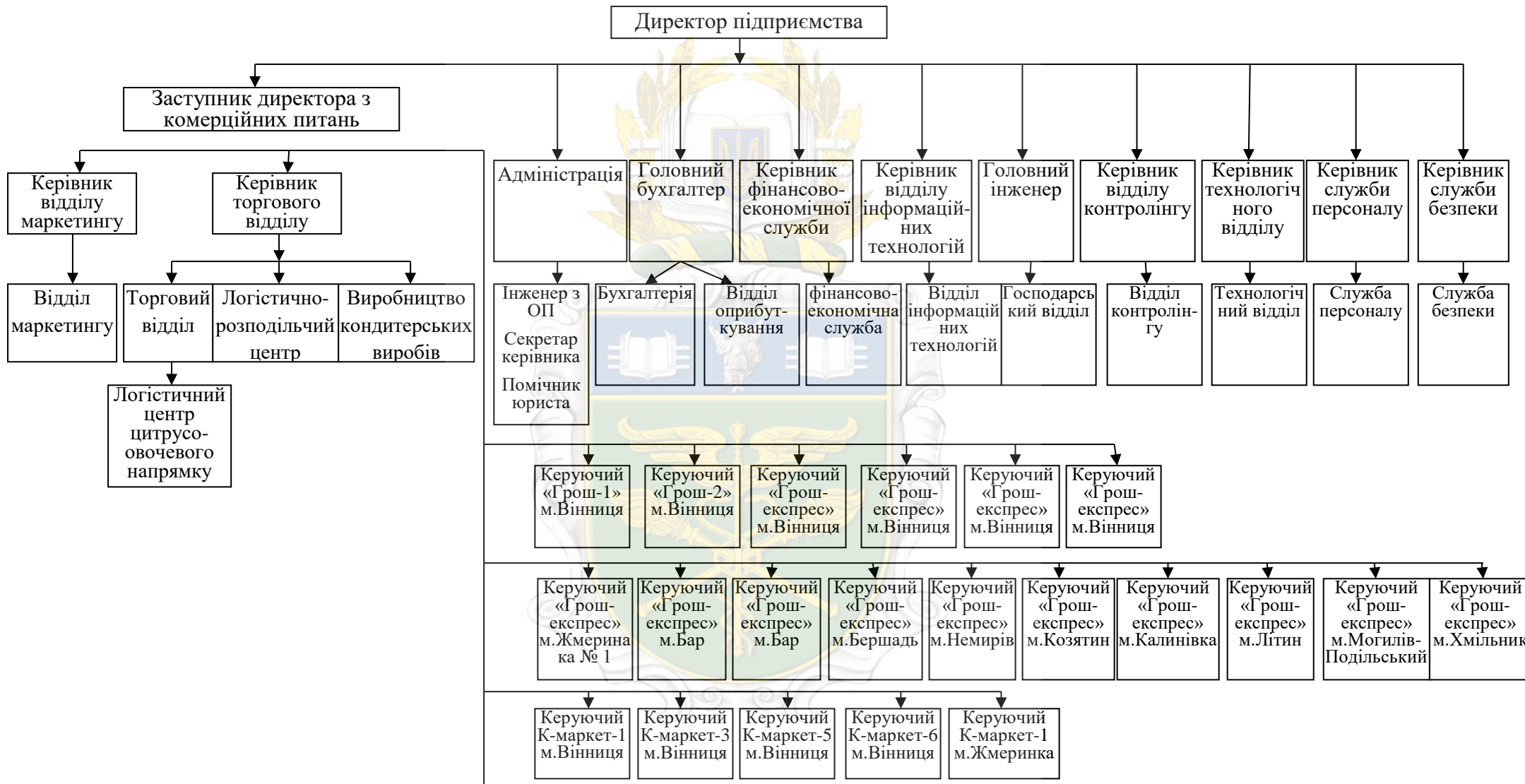


Рисунок 1.3 – Організаційно-економічна структура ТОВ НВП «АРГОН»

Чисельність працівників має тенденцію до збільшення, так у 2017 році на підприємстві працювало 870 працівників, у 2021 році кількість працівників збільшилась майже вдвічі і становить 1343 працівника. Характеристику кадрового складу товариства наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Кадровий склад ТОВ НВП «Аргон» у 2020-2021 рр.

| Категорії персоналу | 2020 | | 2021 | | Відхилення | |
|--|------|-----------|------|-----------|------------|-------------|
| | Осіб | Частка, % | Осіб | Частка, % | Абсолютне | У структурі |
| Адміністративно-управлінський персонал | 307 | 22 | 275 | 20,5 | -32 | -1,5 |
| Виробничо-торговельний персонал | 721 | 51,6 | 684 | 50,9 | -37 | -0,7 |
| Допоміжний | 370 | 26,4 | 384 | 28,6 | +14 | +2,2 |
| Разом | 1398 | 100 | 1343 | 100 | -55 | - |

Найбільшу питому вагу займає виробничо-торгівельний персонал близько 51 % працівників, далі з часткою 26,4% займає адміністративно-управлінський персонал та найменшу частку становить допоміжний.

Ефективність роботи роздрібного торговельного підприємства залежить від достатньої величини ресурсів, якими воно володіє. Для визначення ефективності діяльності досліджуваного підприємства ТОВ «АРГОН» у 2017-2021 роках розрахуємо основні показники фінансово-господарської діяльності (табл. 1.2), що дасть можливість провести загальний економічний аналіз діяльності підприємства.

Усі показники фінансово-господарської діяльності товариства розраховувались за даними річної фінансової звітності за 2017-2021 рр., яка складена бухгалтером та наведена у додатках Г, Д, Е, Ж, З.

Отже, загальний фінансовий стан підприємства протягом 2017-2020 рр. був незадовільним та не зовсім стійким, про це свідчить збитковість підприємства. Отримання чистого прибутку - це найголовніший показник діяльності будь-якого підприємства. Але у 2021 році можна відмітити покращення фінансового стану та отримання прибутку в сумі 1544 тис. грн.

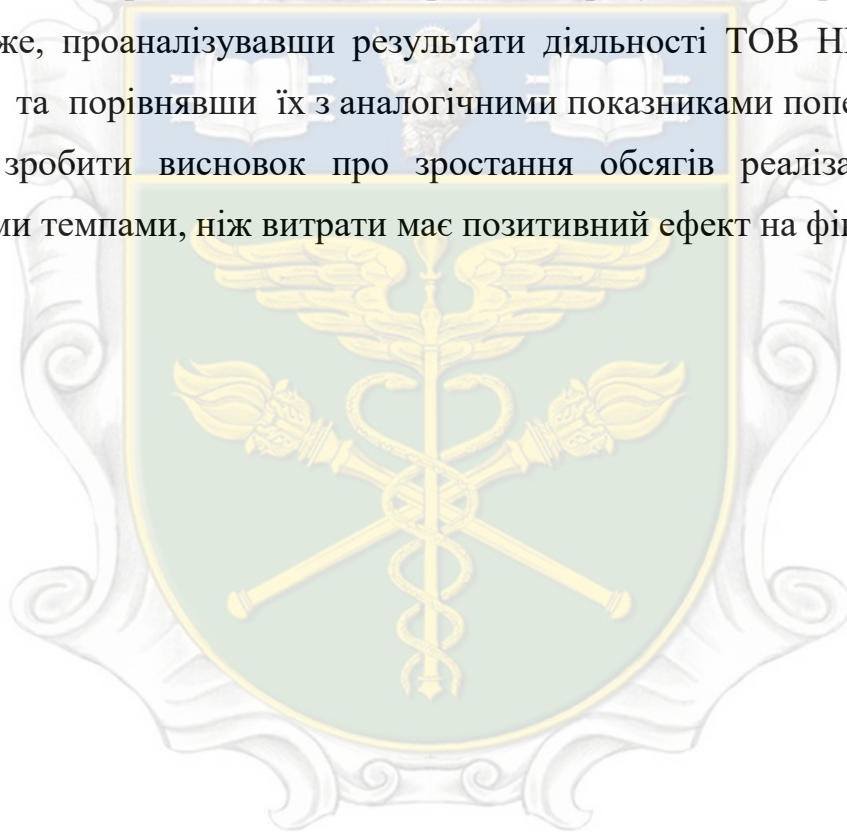
Кінець таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
|----|---|--------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|---------|-------|---------|-------|
| 7 | Інші доходи, тис. грн. | 362 | 3827 | 549 | 332 | 637 | 275 | | -3190 | 16,6 | 88 | 116,0 | 305 | 191,9 |
| 8 | Інші витрати, тис. грн. | 7944 | 12210 | 9683 | 11227 | 13063 | 5119 | | 853 | 107,0 | 3380 | 134,9 | 1836 | 116,4 |
| 9 | Фінансовий результат звичайної діяльності, тис. грн.: | | | | | | | | | | | | | |
| | - прибуток | | 528 | | | 1331 | 2297 | | 803 | | 4297 | | 5440 | |
| | - збиток | 966 | | 2966 | 4109 | | | | | | | | | |
| 10 | Чистий прибуток, тис. грн. | | 433 | | | 1544 | 2793 | | 1111 | | 4510 | | 5653 | |
| | - збиток, тис. грн. | 1249 | | 2966 | 4109 | | | | | | | | | |
| 11 | Рентабельність % | 0 | 0,06 | 0,00 | 0,00 | 0,13 | 0,13 | | 0,06 | | 0,13 | | 0,13 | |
| 12 | Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн. | 27067 | 37571,5 | 165820 | 258715 | 279603 | 252536 | 1033,0 | 242031 | 744,2 | 113783 | 168,6 | 20887,5 | 108,1 |
| 13 | Фондовіддача | 18,48 | 17,83 | 5,32 | 4,16 | 4,41 | -14,07 | 23,9 | -13,42 | 24,7 | -0,91 | 82,9 | 0,25 | 105,9 |
| 14 | Середньо-спискова чисельність працівників, осіб | 870 | 1057 | 1214 | 1398 | 1343 | 473 | 154,4 | 286 | 127,1 | 129 | 110,6 | -55 | 96,1 |
| 15 | Продуктивність праці, грн. \ особу | 574,92 | 633,82 | 726,34 | 770,44 | 917,92 | 343,00 | 159,7 | 284,11 | 144,8 | 191,584 | 126,4 | 147,49 | 119,1 |

Показник доходу (виручки) від реалізації ТОВ НВП «АРГОН» у 2017-2021 рр. проявляє постійну тенденцію до зростання, що пояснюється збільшенням обсягів роздрібних продажів підприємства, а також зростання цін по деяких товарних групах. У 2021 р порівняно з 2020 р даний показник зріс на 155701 тис.грн.(14%). Також, за період з 2017-2021р. у ТОВ «АРГОН» спостерігається зростання собівартості реалізованої продукції, що пояснюється збільшенням закупівельних цін. Так, порівняно з 2020 р. у 2021 р. цей показник зріс на 110327 тис. грн. (13%).

Аналізуючи ефективність використання трудових ресурсів, тобто продуктивність праці у ТОВ «АРГОН» можна зробити висновок, що даний показник має тенденцію до збільшення, Таке зростання спричинене збільшенням обсягу реалізації, та має найбільше значення у 2021 р. - 917,92 грн/осіб. За досліджуваних 5 років діяльності підприємства продуктивність праці зросла на 54 %.

Отже, проаналізувавши результати діяльності ТОВ НВП «АРГОН» за 2021 р. та порівнявши їх з аналогічними показниками попередніх періодів, можна зробити висновок про зростання обсягів реалізації відбувається більшими темпами, ніж витрати має позитивний ефект на фінансовий стан



РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ВТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1 Інформаційне забезпечення обліку товарних втрат торговельних підприємств

Усі господарські операції, що здійснюються підприємствами, мають бути оформлені первинними обліковими документами, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік. Організація документального оформлення за етапами роздрібного товароруху має велике значення для роботи підприємств торгівлі.

Документ є найпершим і достовірним джерелом контрольної інформації. Саме за допомогою документування на практиці контролюється правильність і достовірність здійснюваних операцій, забезпечується поточний контроль за їх виконанням і діями матеріально відповідальних осіб, перевіряється обґрунтованість отримання, видачі і списання цінностей, дотримання законності здійснених операцій. Документи, що призначені для відображення втрат товарів, можуть бути спеціально розроблені для цілей контролю або суміщеними з документами первинного обліку. Однак при розробці первинних документів необхідно враховувати, що вони повинні відповідати вимогам контролю за господарською діяльністю. Лише на підставі документів можна виявити випадки нестач і розкрадань власності, а також різного роду зловживань. У зв'язку з цим, при оформленні операцій та процесів документи виконують важливі контрольні функції.

З метою одержання своєчасної, оперативної та достовірної інформації про операції з товарними запасами весь обліковий процес можна поділи на чотири етапи. Перший – передбачає відображення господарських операцій у первинних документах; другий – їх вартісне вимірювання; третій – групування операцій у системі бухгалтерських рахунків, четвертий – зведення інформації у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік як інформаційна база прийняття управлінських

рішень розпочинається з відображення операцій по товарних запасах у первинних документах. Документування є одним з головних елементів методу бухгалтерського обліку, а документи – підставою для подальшого групування первинної інформації, вони надають юридичної сили здійсненим операціям та можливість контролювати їх виконання.

У той же час нормативно-правові акти дають право підприємствам самостійно розробляти форми первинних облікових документів, виходячи зі специфіки своєї діяльності. Якщо уніфікована форма не зручна для використання в торговельній організації, то організація має право вносити до неї додаткові реквізити; змінювати форму, розширювати або звужувати графи і рядки, включати додаткові рядки і вкладні листи. Проте при цьому всі реквізити повинні відповідати вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [42].

Організація обліку на етапі документування – один з важливих етапів в управлінні товарними запасами. Якість та достовірність інформації про товарні запаси, яка формується для управлінських цілей, залежить від інформаційного наповнення первинних документів.

Усі об'єкти бухгалтерського обліку, в тому числі, товарні запаси, повинні бути відображені в первинних документах для фіксації їх надходження, переміщення, зберігання та реалізації. Таким чином, саме первинні документи виступають письмовим доказом фактичного здійснення господарських операцій та їх підтвердженням. Відповідальність за своєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображення у них даних несуть особи, які їх склали та підписали [21].

В обліку втрат товарних запасів первинні документи відіграють важливу роль, зокрема:

- підтверджують факт здійснення господарських операцій;
- надають можливість здійснювати контроль за операціями руху

товарних запасів;

- є джерелом формування інформаційної бази про товарні втрати для їх планування, аналізу та пошуку шляхів скорочення тощо.

Первинний облік – важливий етап, що надає інформаційну базу для управління товарами при їх надходженні, зберіганні та реалізації. Типові форми первинних документів з обліку товарних втрат наведено в табл. 2.1.

При дослідженні форм типової первинної документації з обліку товарних втрат встановлено, що вони не відповідають потребам відображення товарних втрат відповідно до етапів роздрібного товароруку на рахунках бухгалтерського обліку сучасних торговельних підприємств.

Таблиця 2.1 - Перелік типових форм первинних документів з обліку товарних втрат у роздрібних торговельних підприємствах

| Найменування документа | Умови складання первинних документів | Терміни складання | Нормативний документ, відповідно до якого уведена форма документа |
|---|--|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Акт приймання товарів за кількістю і якістю | При виявленні невідповідності якості, комплектності, маркування продукції, що надійшла, тари або упаковки вимогам стандартів, технічних умов, кресленням, зразкам, договору або даним, зазначеним у маркуванні і супровідних документах, що засвідчують якість продукції | У момент виявлення невідповідності якості, комплектності, маркування продукції | Наказ Мінстату України від 21.06.96 № 193 |
| Акт про приховані недоліки | При виявленні недоліків, якщо такі недоліки будуть виявлені при підготовці товарів до продажу | Протягом 5 днів після виявлення недоліків, але не пізніше 4-х місяців після отримання товарів | Інструкція П-6 |
| Комерційний акт | У всіх випадках, коли при прийманні вантажу від транспортних організацій встановлюється пошкодження або псування вантажу, невідповідність найменування і ваги вантажу, кількості місць даним, що вказані в супровідних документах | У той самий день, коли виявлені пошкодження або псування вантажу, невідповідність найменування і ваги вантажу, кількості місць, даним, що вказані в супровідних документах | Наказ Міністерства транспорту України від 28 травня 2002 р. № 334 |

Кінець таблиці 2.1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|--|--|
| Акт про встановлені розбіжності | У всіх випадках, коли при прийманні продукції встановлено факт нестачі, надлишку, пошкоджень або браку продукції | У той самий день, коли виявлена нестача | Форма ТОРГ-2 |
| Акт про фактичну якість і комплектність товарів | За відсутності супровідних документів, що посвідчують якість та комплектність продукції (технічний паспорт, сертифікат, посвідчення про якість, рахунок-фактура, специфікація тощо) | У день закінчення приймання товарів за якістю та комплектністю | Інструкція П-7 |
| Акт про псування, бій, лом товарно-матеріальних цінностей | При встановленні факту зіпсованих товарно-матеріальних цінностей. При виявленні зіпсованих товарно-матеріальних цінностей у період інвентаризації | У момент виявлення зіпсованих товарів | Постанова VI зборів Ради Укоопспілки XVII скликання 03.04.2003 |
| Акт про списання виробів кухні | При встановленні факту псування виробів з причин, що не залежать від працівника (наприклад, минув термін придатності товару, що не користується попитом) або при встановленні факту псування виробів з причин неналежного ставлення працівника до своїх обов'язків | У момент виявлення псування виробів | - |
| Акт на списання відходів | Складається при оформленні відходів виробництва, які підлягають утилізації | У момент формування відходів | - |
| Акт на завіс тари | Складається при оформленні приймання та списання завіса тари, коли фактична маса тари більша за умовну, тоді маса товару визначається у міру звільнення її з-під товарів за допомогою зважування. Акт є юридичною підставою для пред'явлення претензії постачальнику (якщо інше не вказано в договорі постачання) | Не пізніше 10 днів після вивільнення тари | Інструкція П-6 |
| Звіряльна відомість | Призначена для відображення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та матеріалами інвентаризаційної комісії | - | Мінфін, наказ від 17.06.2015 № 572 |
| Розрахунок товарних втрат | Призначений для визначення сум природного убутку в межах норм, що списуються за рахунок витрат підприємства та сум, що відшкодовуються матеріально відповідальною особою | - | Приблизна форма, наказ Мінторгу від 02.04.87 № 88 |

Відповідно до етапів роздрібного товароруху всі господарські операції руху товарів на досліджуваних підприємствах можна поєднати в чотири групи:

- 1) господарські операції, пов'язані з надходженням товарів та сировини;
- 2) господарські операції, пов'язані із зберіганням товарів та сировини;
- 3) господарські операції, пов'язані з переробкою та підготовкою до продажу запасів;
- 4) господарські операції, пов'язані з реалізацією товарів та готової продукції.

Документальна реєстрація товарних втрат торговельного підприємства залежить від способу встановлення (інвентаризовані, актовані) та залежно від їх розміру (в межах норм, понад норму). Практично товарні втрати можна розподілити на декілька категорій за різними ознаками:

- 1) втрати при постачанні товарів; втрати, виявлені в процесі інвентаризації залишків; актовані втрати;
- 2) втрати внаслідок розкрадань і втрати в результаті об'єктивних причин (усихання, утрушування);
- 3) втрати понад норми і в межах норм, установлених законодавством або організацією самостійно.

На практиці при прийманні товарів в окремих випадках можуть бути виявлені розбіжності між цінностями, що фактично надійшли, і даними супровідних документів постачальника. Причинами цього можуть бути:

- природний убуток товарів у дорозі;
- псування товарів при перевезенні;
- недокладання постачальником товарів у тару;
- втрата вантажу організацією-перевізником;
- втрата вантажу в дорозі представником підприємства-покупця.

Суму втрат товарів при перевезенні внаслідок природного убутку визначають шляхом множення норми убутку на вартість кожного виду товару.

Дослідження торговельних підприємств у частині покриття товарних втрат при транспортуванні надає можливість запропонувати два варіанти

покриття втрат, що виникають у дорозі, які мають бути передбачені умовами договору поставки:

1. Віднесення втрат на вартість товарів (рекомендує чинна методологія обліку).

2. Покриття втрат товарів постачальником (встановлення визначеного відсотка знижки згідно з договором, який і має покрити втрати товарів у дорозі).

Понаднормативні втрати при транспортуванні товарів відшкодовуються постачальником або транспортною організацією в претензійному порядку.

На досліджуваному підприємстві ТОВ НВП «АРГОН» («Грош», «Грош-експрес», «Корона», «К-маркет»), в ході приймання товарів від постачальників в окремих випадках мали місце розбіжності, в основному, у вигляді нестачі товарів. Аналіз причин розбіжностей свідчить, що основними причинами є недокладання товару в тару на складі постачальника, а також втрата товару експедитором, що доставив товар. При цьому, на підставі актів про встановлені розбіжності, постачальникові заявляється претензія, що відображається в обліку на субрахунку 374 «Розрахунки з різними дебіторами».

У випадку, коли при прийманні товару виявлені недоброякісні товари, складається Акт про якість і комплектність товарів, тобто дефектний акт, форма та зміст якого має довільний характер. Форму такого акта розроблено автором (додаток М).

На етапі зберігання товарів за місцями матеріальної відповідальності – на складі або в торговельному залі – використання методики розрахунку природного убутку вимагає проведення інвентаризації. Втрати, що виникають при зберіганні товарів, реєструються в системі бухгалтерського обліку після закінчення інвентаризації в розмірі фактичної нестачі. Втрати списують після затвердження керівником організації акта результатів інвентаризації на основі складеного розрахунку. Використані при цьому норми природного убутку є граничними і відносяться до товарів, які продані в міжінвентаризаційному

періоді.

Роздрібна торгівля окремими видами продовольчих товарів (сирами, ковбасними виробами та ін.) може здійснюватися за умови їх попередньої підготовки до продажу – звільнення від упаковки, паперової обгортки, металевих скоб, шпагату і тому подібне, що обумовлює додаткові товарні втрати. Відповідно до Інструкції щодо застосування таких норм акт на списання відходів не складається, а за результатами розрахунку зменшується сума торгової націнки на вартість відходів, матеріально відповідальними особами товар оприбутковується чистою вагою, тобто за вирахуванням відходів [52].

На нашу думку, такий підхід призводить до викривлення суми реалізованої торгової націнки. Крім того, списання товарних втрат при передпродажній підготовці обов'язково має супроводжуватись первинною документацією. Нами запропонована форма Книги на списання відходів, яка посилить контроль за товарними запасами при їх списанні (додаток Н).

Ненормовані втрати виникають унаслідок недотримання нормальних умов приймання, зберігання і продажу товарів, недбалості персоналу організації та ін. До них входять втрати від завісу тари, псування, бою, лому та ін. Норми списання на такі втрати не встановлюються.

При прийманні таких товарів, як повидло, сметана, масло топлене, рослинне та ін. визначити фактичну масу нетто неможливо, оскільки перевірка потребує додаткових втрат. Тому такі товари приймаються масою нетто умовно: від фактичної маси брутто (вага товару разом з тарою) віднімається вага тари, вказаної в документі постачальника або на ній самій. Після продажу товарів і звільнення тари фактична її маса може виявитися більше вказаної на маркуванні. Це може бути зумовлено вбиранням, всмоктуванням товарів до стінок.

Отже, збільшення ваги тари відбувається за рахунок зменшення маси товару. Різниця між фактичною масою тари і її умовною масою по маркуванню є завісом тари.

З метою завоювання місця на полицях супермаркетів та отримання лояльності торговельного підприємства зазвичай постачальники надають торговельним підприємствам, крім основних торговельних знижок, додаткові – на можливий завіс тари. При надходженні товарів, по яких можливий завіс тари, суму таких знижок записують на окремий субрахунок «Торговельна надбавка/знижка» рахунку 285. Акт на списання завісу тари по них не складають, а тару, що звільнилася, не зважують і утримують завіс тари з матеріально відповідальної особи лише в разі виявлення нестачі при інвентаризації. При цьому виявлена нестача зменшується за рахунок списання завісу тари в межах виявленої нестачі. У таких випадках складають спеціальний розрахунок, виходячи з обороту товарів, по яких надається знижка на завіс тари за міжінвентаризаційний період, і додаткових знижок, отриманих від постачальників.

По товарах, які придбані із знижкою, претензії постачальникам не висувають, а фактичний завіс тари списують за її рахунок і лише в тому випадку, якщо при інвентаризації буде виявлена нестача товарів понад норми природного убутку. Спочатку списують суму отриманої знижки на завіс тари (за вирахуванням знижки, що відноситься до залишку затарених товарів), а потім – природний убуток. До Акта результатів інвентаризації повинен додаватися розрахунок суми знижки на завіс тари, що відноситься до товарів, які реалізовані в міжінвентаризаційному періоді (Додаток П).

Якщо через невчасне складання або неправильне оформлення актів стягнути з постачальника суму завісу тари неможливо, тоді втрати відносять на винних осіб і заподіяний збиток стягають з них у тому ж порядку, що і втрати товарів від бою, лому псування і понад встановлені норми. У виняткових випадках, коли виявити винуватця неможливо, завіс тари може покриватися за рахунок засобів підприємства торгівлі.

На етапах зберігання, передпродажної підготовки та реалізації товарів трапляються втрати, які є наслідком безгосподарності – втрати від псування, бою, лому товарів. У мірі їх виявлення керівником організації створюється

комісія, яка складає Акт про псування, бій, лом товарно-матеріальних цінностей. В акті вказують найменування, артикул, сорт, ціну, кількість і вартість товарів, причину і винуватців втрат, можливість подальшого використання товарів (продаж за зниженими цінами, утилізація, переробка) або знищення.

Оскільки псування, бій, лом товарів, як правило, наслідок безгосподарності, то втрати стягаються з винних осіб. Лише у виняткових випадках, коли конкретних винуватців встановити неможливо або коли в стягненні з них відмовлено судом, втрати списують за рахунок організації.

У разі псування товару та віднесення його до категорії такого, що непридатний для подальшої реалізації, підприємство зобов'язане списати його з балансу як запас, що не відповідає поняттю «актив». Факт списання має бути підтверджений актом на списання, який складається комісією (може бути та сама комісія, яка проводила інвентаризацію) та затверджується керівником підприємства.

Товари, що прийшли в повну непридатність, вилучаються з обороту і знищуються. Щоб уникнути повторного їх актування, це повинно відбуватися у присутності комісії, що склала акт.

Специфіка сучасних торговельних підприємств є такою, що більшість їх, крім товарних запасів, призначених для реалізації, мають багато видів готової продукції (виробів кухні), які мають обмежені терміни зберігання. Після закінчення таких термінів нереалізовані страви та товари, як правило, не відповідають санітарним вимогам, тому подальшій реалізації та споживанню вже не підлягають. Трапляються також псування і з вини працівників кухні.

При виявленні псування виробів кухні та товарів у процесі реалізації, зазвичай, проводиться службове розслідування з метою виявлення причин псування: збираються пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб та інших працівників, які причетні до псування, з'ясовуються дійсні причини псування.

Якщо виявляється, що псування відбулося через недбалість або неналежне ставлення працівника до своїх обов'язків, він визнається винним. Якщо ж з'ясується, що псування відбулося з причин, що не залежать від працівника (наприклад, минув термін придатності страви, що не користується попитом), він визнається невинним. У будь-якому випадку результати такого службового розслідування відображаються в Акті.

На ТОВ НВП «АРГОН» для списання товарів та виготовлених власних страв застосовується Акт про списання товарів і виробів кухні (додаток Р).

На практиці торговельні підприємства мають широкий асортимент продовольчих товарів та стикаються із ситуацією, коли товари, готова продукція або напівфабрикати частково втрачають товарний вигляд або термін придатності яких до використання закінчується. Такі товари можуть бути придатні до реалізації за зниженими цінами або до подальшої переробки в цехах власного виробництва чи взагалі підлягають списанню та утилізації. Такі товари є некондиційними.

Отже, інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку з використанням типових форм для відображення товарних втрат, є недостатньою для ефективного управління активами підприємства, так як вона не враховує етапи роздрібного товароруху та не є структурованою. У зв'язку з цим та на підставі врахування вказаних особливостей, а також для вдосконалення документального забезпечення облікових записів та підвищення аналітичності облікової інформації запропоновано пакет документів залежно від етапів роздрібного товароруху.

2.2. Фінансовий облік товарних втрат торговельних підприємств

Суб'єкти господарювання в процесі здійснення господарської діяльності постійно стикаються з ризиками втрат майна, що впливає на дестабілізацію економічного стану підприємства. Дестабілізація економічного стану виражається у 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 у ході здійснення господарських операцій та здебільшого їх неможливо спрогнозувати чи передбачити. Втрати несуть ризики зменшення фінансового результату діяльності підприємства та збільшення собівартості готової продукції, перевищення бюджету виробництва через зростання витрат 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.

Бухгалтерський облік як інформаційна база має задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, відповідати вимогам міжнародних стандартів, сприяти створенню ефективної системи контролю та управління втратами на всіх етапах операційної діяльності [9].

Зміст облікової інформації впливає на прийняття управлінських рішень, так як його аналіз надає можливість вибору оптимальних дій для отримання оптимального результату діяльності організації. Під обліковою політикою організації розуміють прийняту нею сукупність способів ведення

бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та кінцевого узагальнення фактів господарської діяльності. Облікова політика, затверджена організацією, обов'язкова для застосування всіма структурними підрозділами організації (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця розташування [41].

Обліковою політикою підприємства має бути передбачено порядок відображення втрат та шкоди, завданої підприємству, порядок їх списання на витрати підприємства або відшкодування винною особою.

Аналітичний облік активів підприємства повинен бути побудований за матеріально відповідальними особами, за якістю в кількісному та сумарному вираженні. Бухгалтерія разом з юридичною та кадровою службою розробляють внутрішньофірмові положення, дотримання яких сприяє збереженню майна власника. Розроблені положення регламентують дії інвентаризаційної комісії та реальне проведення інвентаризацій, порядок відшкодування завданих збитків, пред'явлення позовів, що є підставою для створення ефективної системи внутрішнього контролю.

На сьогодні в багатьох країнах світу велика кількість компаній стикаються з проблемами товарних втрат, крадіжок у магазинах, дрібних розкрадань з боку як покупців, так і працівників. Проблема товарних втрат стала актуальною не тільки серед вітчизняних і зарубіжних науковців, а й серед практиків різних країн світу. Питання відображення товарних втрат та їх мінімізації розкривається у численних працях науковців з обліку, аналізу, контролю, аудиту, що свідчить про потребу у володінні знаннями з цього питання фахівцями торговельної галузі.

Питання обліку товарних втрат у відображенні матеріальної шкоди піднімали багато науковців, зазначивши ряд тодішніх проблем [26]. 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 [26].

Для відображення актованих та інвентаризованих товарних втрат торговельні підприємства використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» в кореспонденції з рахунками активів, по яких виявлені нестачі або лишки та позабалансові рахунки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Характеристика рахунків для відображення актованих та інвентаризованих товарних втрат

| № рахунку | Назва рахунку | Характеристика рахунку |
|-----------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 28 | «Товари» | Ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу |
| 375 | «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» | Ведеться облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестачі і втрат від псування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено |
| 947 | «Нестачі і втрати від псування цінностей» | Ведеться облік нестачі грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження та реалізації, якщо на час виявлення нестачі винуватця не встановлено |
| 072 | «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» | Відображається зменшення суми невідшкодованих нестачі і втрат від псування цінностей на субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» відображається після вирішення питання про винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» у сумі, що належить до відшкодування винуватцями |

Отримання зведеної інформації про напрями списання та джерела відшкодування товарних втрат у великих торговельних підприємствах є трудомісткою ділянкою роботи аналітичних служб. Тому на сьогодні у торговельних підприємствах для аналізу структури втрат та з метою прийняття оперативних управлінських рішень проводиться додаткова та досить трудомістка робота. У сучасних умовах автоматизації облікового процесу досягти аналітичності нескладно. З появою нових форматів торгівлі, коли

частка приватної власності суттєво збільшується, стає зрозумілою зацікавленість з боку вчених у розробці методик, інструкцій, положень з вдосконалення бухгалтерського обліку, посилення контрольної функції інвентаризації та аналітичності обліку нестач і втрат.

Проблема посилення аналітичності обліку нестач і втрат є актуальною, тому що саме цей фактор може значно удосконалити контрольні процедури на підприємстві. На нашу думку, групування показників по рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» доцільно вести як за видами майна і кореспондуючими рахунками, так і з причин виникнення нестач і втрат, а також за місцями їх виникнення. Кількість субрахунків не повинна бути обмежуючим фактором. Торговельне підприємство може використовувати стільки субрахунків, скільки необхідно для задоволення потреб управління.

У сучасних умовах автоматизації облікового процесу для задоволення потреб управління кількість аналітичних розрізів повинна бути достатньою для прийняття ефективних управлінських рішень у частині мінімізації товарних втрат. Правильна організація аналітичного обліку товарних втрат розширить можливості використання облікової інформації для аналізу рівня втрат і впровадження превентивних заходів щодо недопущення їх у майбутньому.

Недоліки бухгалтерського обліку і контролю в частині відображення товарних втрат є основними факторами впливу на розмір втрат. Вони пов'язані з відсутністю:

- профілактики порушень ведення складських операцій;
- стимулювання працівників;
- належної організації обліку і контролю.

Виявлення умов, причин, факторів та джерел відшкодування понесених втрат є складним та трудомістким процесом. Тому підприємства утримують додаткові служби з метою виявлення та попередження втрат майна. Але інколи утримання додаткового персоналу не є ефективним.

У бухгалтерському обліку втрати в межах норм природного убутку включаються до інших операційних витрат підприємства. Нестачі товарів

понад норм природного убутку підлягають ідентифікації на предмет встановлення відповідальних осіб. Крім того, згідно зі ст. 2 Порядку 116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежного оцінювання відповідно до національних стандартів оцінки [40]. Тому сума компенсації майнової шкоди, завданої суб'єкту господарювання в разі визначення розміру збитків, повинна включати й зобов'язання з ПДВ, виходячи з ціни не нижче ціни придбання. В обліку таке нарахування доцільно відображати записом:

Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 641 «Розрахунки за податками»

Особливості облікового відображення нестач і втрат виявлених при приманні товарів від постачальника наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Облікове відображення нестач і втрат виявлених при приманні товарів від постачальника

| <i>Зміст господарської операції</i> | <i>Дебет</i> | <i>Кредит</i> |
|--|--------------|---------------|
| <i>1</i> | <i>3</i> | <i>4</i> |
| Отримано від постачальника товар (вартість фактично отриманого товару та бою в межах норм природного убутку) | 281 | 631 |
| Відображено ПДВ, але не включено до складу податкового кредиту до виправлення податкової накладної | 644 | 631 |
| Відображено заборгованість за претензією в сумі понаднормових втрат | 374 | 631 |
| Отримано РК до податкової накладної та зареєстровано в ЄРПН, відображено податковий кредит з ПДВ | 641 | 644 |
| Перераховано постачальнику оплату за фактично отриманий товар | 631 | 311 |
| Допоставлено постачальником товар | 282 | 374 |
| Відображено податковий кредит з ПДВ за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН | 641 | 374 |
| Оплачено вартість допоставленого товару | 631 | 311 |

Нестачі та втрати товарів, виявлені в результаті інвентаризації, також можуть бути двох видів: у межах і понад норми природного убутку. При цьому в бухгалтерському обліку відмінностей у відображенні таких сум практично немає. Обидва види нестач (як у межах норм природного убутку, так і понад них)

уключають до складу інших операційних витраті відображають за дебетом субрахунку 947 у кореспонденції з кредитом субрахунку 282. Якщо облік товарів підприємство веде за цінами продажу, то списати також потрібно й суму торгової націнки, що належить до запасів, яких не вистачає

При цьому суму нестачі понад норми природного убутку одночасно зі списанням на витрати відображають за дебетом позабалансового субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Зазначені суми обліковуються на субрахунку 072 до моменту вирішення питання про винного в такій нестачі.

В обліку роздрібного торговельного підприємства суми виявленої нестачі відображають таким чином (табл. 2.4):

Таблиця 2.4 – Типова кореспонденція з обліку нестач товарів, виявлених під час інвентаризації

| <i>Зміст господарської операції</i> | <i>Дебет</i> | <i>Кредит</i> |
|---|--------------|---------------|
| <i>1</i> | <i>2</i> | <i>3</i> |
| Списано первісну вартість товарів, яких не вистачає | 947 | 282 |
| Списано торгіву націнку, що припадає на товари, яких не вистачає | 285 | 282 |
| Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на суму понаднормової нестачі | 947 643 | 643 641 |
| Відображено суму понаднормової нестачі на позабалансовому субрахунку | 072 | - |
| Відображено заборгованість винної особи з відшкодування понаднормової нестачі | 375 | 716 |
| Після встановлення винної особи суму нестачі списано з позабалансового субрахунку | - | 072 |
| Суму відшкодування від винної особи отримано до каси підприємства | 301 | 375 |
| Списано на фінансовий результат: | | |
| — втрати від нестачі товарів | 791 | 947 |
| — дохід від відшкодування нестачі винною особою | 716 | 791 |

Дослідження діючої методики обліку надає можливість дійти висновку, що організація аналітичного обліку нестач і втрат не задовольняє сучасним вимогам управління. Негативним є те, що всі виявлені на підприємстві втрати відображаються загальною сумою. Це знижує аналітичність облікової інформації, ускладнює контроль за рівнем втрат і відшкодуванням завданої матеріальної шкоди.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ВТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1 Значення внутрішнього контролю в системі управління товарними втратами торговельних підприємств

У сучасних умовах господарювання з метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль.

Удосконалення внутрішнього контролю товарних втрат – одне з важливих питань методики й організації бухгалтерського обліку, які необхідно вирішити в умовах розвитку ринкової економіки.

На підприємствах з великим оборотом товарно-матеріальних цінностей, що передбачає наявність широкої номенклатури товарів, запасів, напівфабрикатів, готової продукції, постає питання виявлення, попередження, регулювання та внутрішнього контролю товарних втрат з метою пошуку шляхів їх скорочення та підвищення прибутковості торговельного підприємства.

Питанням розвитку контролю, визначення сутності та необхідності його здійснення приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Вітчизняні науковці: С.В. Бардаш [4], О.Т. Бровко [6], Т.А. Бутинець [8], Н.Г. Виговська [12], Є.В. Калюга [20], М.Д. Корінько [23], Н.М. Назаренко [16], В.Ф. Максимова [27], Л.В. Нападовська [32], О.В. Павелко [35], М.С. Пушкар [50], розглядали контроль як систему управління підприємством і як науку, що має на меті збереження майна власників та доцільність його використання.

Разом з тим, у наукових дослідженнях розглядається питання, пов'язане з виокремленням контролю як окремої самостійної науки і здійсненням контрольних процедур за певним об'єктом обліку.

Контроль посідає особливе місце в діяльності підприємства. Слід відмітити, що підходи до організації та проведення контролю між

вітчизняними та зарубіжними вченими є дещо різними. В зарубіжній практиці контроль розглядається з декількох позицій. Зокрема, американський вчений Б. Нідлз відзначає існування загальної політики контролю, що відображає ставлення та дії керівництва фірми до системи обробки облікових записів. До загальної політики контролю належить: організаційна структура, методи делегування прав та обов'язків, кадрова політика та практика, а також постійні перевірки, дотримання установлених процедур.

Споживачами результатів внутрішнього контролю, що приймають певні рішення, є, передусім, професійні користувачі інформації, які здатні зрозуміти глибину виявлених проблем, їх причини та наслідки (власники, CEO). Диференціація користувачів інформації на професійних і непрофесійних є вимогою часу і суспільства, які потребують не лише вчасної і об'єктивної, а й зрозумілої інформації (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Користувачі інформації

З розширенням бізнесу засновники (власники) відокремлюються від оперативного управління, делегуючи свої повноваження професійним менеджерам. Система управління більшості торговельних підприємств є дворівневою. Функції володіння та поточного керівництва підприємств розмежовані внаслідок значних обсягів діяльності та територіальної віддаленості об'єктів торговельного підприємства. Функції управління

підприємством та окремими її об'єктами виконують найняті на засадах трудового законодавства посадові особи (виконавчі директори, менеджери), які здійснюють оперативне управління і не мають власної частки при розподілі прибутку. Особливим питанням, що виникає у власників є виявлення та оцінка ризиків, які можуть становити загрозу для стабільності та безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Насамперед це стосується збереження майна та розробки превентивних заходів.

Йдеться про принциповий конфлікт інтересів, який переріс у фазу стабільності та залишається нерегульованими – конфлікт між підрозділом внутрішнього аудиту, який підпорядковується і звітує не керівництву, а виключно власникам, і менеджментом суб'єкта господарювання – підрозділом СЕО. Цей конфлікт виявляється в тому, що, як свідчить світовий досвід, менеджмент суб'єкта господарювання є якщо не ініціатором, то пов'язаною особою в обманних та шахрайських схемах різних масштабів. І навіть якщо менеджмент можна вважати ефективним та не причетним до будь-яких із зазначених схем, він все одно з ментальних, економічних та етичних причин не сприятиме ефективному проведенню контролю (рис.3.2).

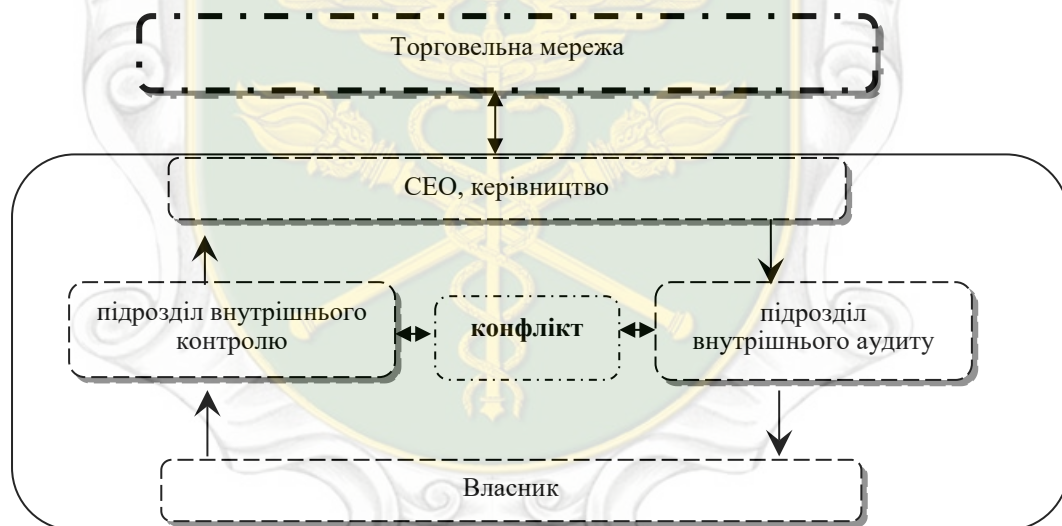


Рисунок 3.2 – Основні конфлікти інтересів власника та СЕО в середовищі внутрішнього контролю

Вагоме значення у дослідженні місця, сутності, причин та наслідків конфлікту інтересів належить О.Ю. Редьку, який не лише системно

обґрунтував наявні суперечності та очікувані наслідки таких конфліктів, а й розкрив концептуальну схему контрольного середовища на макрорівні [51].

Напрями реалізації результатів внутрішнього контролю визначаються економічними інтересами користувачів інформації, які, володіючи всебічною інформацією найвищого якісного рівня, можуть обґрунтовано прийняти управлінські рішення (рис. 3.3).



Рисунок 3.3 – Напрями реалізації результатів внутрішнього контролю

Реалізація результатів внутрішнього контролю відбувається за двома основними проявами: підвищення гарантій та зменшення ризиків. Зокрема, підвищуються гарантії щодо ефективності фінансово-господарської діяльності торговельного підприємства; відчутно зменшуються ризики діяльності, серед яких найбільшу увагу привертають обман і шахрайство CEO та менеджменту торговельної мережі (рис. 3.4).

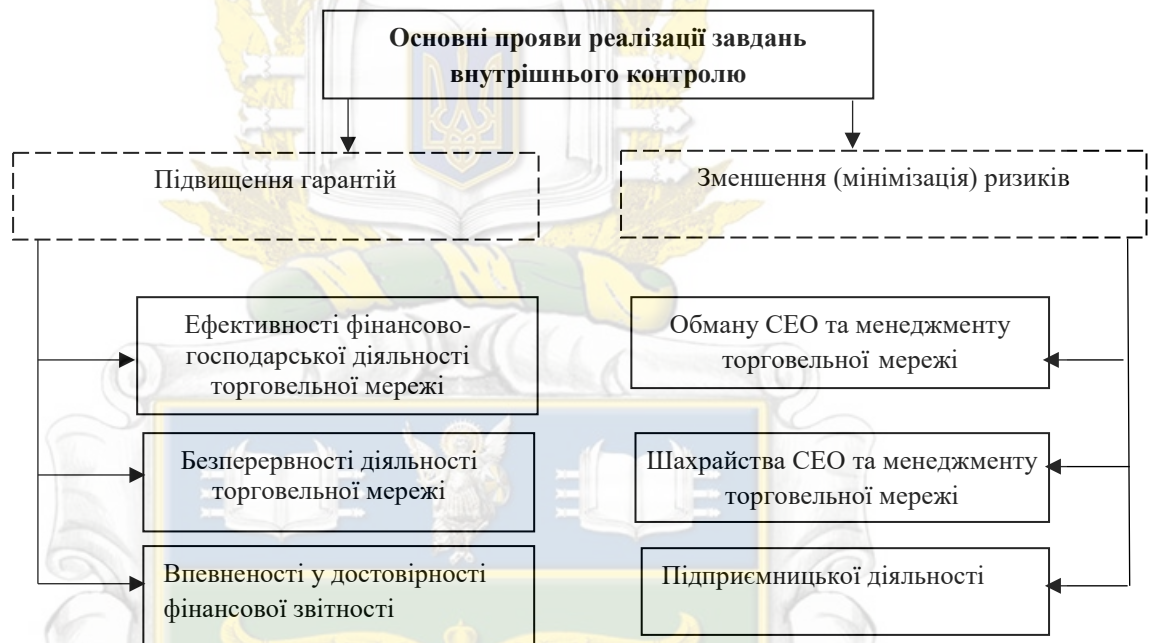


Рисунок 3.4 – Реалізація завдань внутрішнього контролю

Світовий досвід останніх десятиліть свідчить, що, крім зовнішніх загроз безпеці компанії (конкуренти, контролюючі та слідчі органи, податкова система, кризові явища, курси валют тощо), існують і внутрішні, такі, що виникають з боку її власного персоналу.

Так, середньостатистичне підприємство від шахрайства та недбалих дій власних співробітників втрачає в середньому 70 грн у день, що становить 6 % річного доходу (при витратах на ділову розвідку від 0,5 до 1,0 % від товарообороту) [2]. З боку CEO та менеджменту торговельної мережі, з різних причин, спостерігаються провокації, помилки, обман або шахрайство, що можуть підірвати безпеку підприємства. Так, опитування в межах дослідження Global Economic Crime Survey 2016, проведеного Pricewaterhouse Coopers, показало, що 45 % українських ритейлерів стикаються з випадками шахрайства

та недбалих дій персоналу, які призводять до втрати частини доходів [1]. Результати досліджень, проведених в українських фірмах, підтверджують негативну тенденцію. При цьому необхідно враховувати, що на свою безпеку вітчизняні фірми витрачають менше ніж 0,1 % від товарообороту. Нині шахраї володіють широким арсеналом прийомів, у той час, як фахівці з внутрішніх розслідувань тільки починають розробляти механізми запобігання та виявлення зловживань.

Відповідно до визначення, наданого в «Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», шахрайство – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників, або третіх сторін, із застосуванням оман для отримання неправомірної або незаконної вигоди. До шахрайства не відносять ті дії, що виконуються під тиском сили або погрози використання сили. Шахрайство здійснюється юридичними та фізичними особами з метою отримання грошей, власності або послуг, ухилення від сплати грошових коштів або надання послуг, чи в цілях особистої або корпоративної наживи [30]. Жертвами економічних злочинів за останні два роки стали 59 % вітчизняних компаній – це вище, ніж середньосвітовий показник (43 %).

У чинному законодавстві України шахрайство трактує стаття 190 Кримінального кодексу, де зазначено, що шахрайство – це заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою [25]. Стаття 222 Кримінального кодексу України говорить, що шахрайство з фінансовими ресурсами – це надання громадянином-підприємцем або засновником чи власником суб'єкта господарської діяльності, а також службовою особою суб'єкта господарської діяльності завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти

власності [25]. Цивільне та кримінальне право України не містять вимог щодо повідомлення контролюючих та правоохоронних органів про виявлені випадки шахрайства та помилки у фінансовій звітності.

Корпоративне шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатних записів або документів, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в облікових реєстрах.

Навіть за умов високого рівня розвитку культури та соціальної свідомості, крадіжки у закладах торгівлі залишаються головною причиною недоотримання прибутку в Європі. Їх частка становить 38 % (\$15.5 млрд) від загальної суми втрат. Багато ритейлерів також засвідчують факт існування крадіжок CEO та менеджменту. Втрати Європейських роздрібних продавців через недобропорядних працівників досягли \$8.8 млрд та складають 22 % у загальній сумі втрат [1].

На всіх етапах операційної діяльності торговельної мережі менеджери, CEO та працівники торгівлі можуть здійснювати:

- навмисні протиправні дії, що характеризуються як шахрайство;
- ненавмисні протиправні дії – недбалість.

У результаті таких протиправних дій власники зазнають серйозних втрат. У межах дослідження виділено 2 групи суб'єктів, які здійснюють протиправні дії (табл. 3.1).

Запобіжні заходи корпоративному шахрайству в усіх країнах досить схожі. Україна в цьому питанні не є винятком. Корпоративний сектор вважає за краще проводити внутрішній контроль. У той же час досить поширеними є перевірки з боку керівництва, а також зовнішній аудит діяльності компаній.

Таблиця 3.1 – Частка недбалих дій, обману та шахрайства, які спостерігаються у суб'єктів господарювання

| Суб'єкти | | | |
|---------------------------|----|----------------------------|----|
| внутрішні | % | зовнішні | % |
| Молодші співробітники | 42 | Клієнти | 45 |
| Менеджери середньої ланки | 42 | Агенти та інші посередники | 20 |
| Вище керівництво | 14 | Постачальники | 14 |
| Інші | 2 | Інші треті сторони | 25 |

Проблеми шахрайства мають певну специфіку, зокрема, по сферах економіки. Так, за інформацією консалтингової компанії, члена Big 4, «Ernst & Young», внутрішній контроль товарних втрат має особливе значення на торговельних підприємствах та їх об'єктах, де зосереджуються значні потоки матеріальних цінностей, тому виникає необхідність у розробці методики внутрішнього контролю операцій з матеріальними цінностями [1].

При вирішенні проблем шахрайства та крадіжок слід працювати за двома напрямками – скорочення можливостей нанесення шкоди і вплив на причини, що штовхають до неправомірних дій. У зв'язку з цим, працівник умисно буде заподіювати шкоду, коли є причини, що штовхають на крадіжку, і є можливості зробити це несанкціоновано, неконтрольовано, безкарно і, як правило, непомітно для колег.

В умовах нестабільної економіки спостерігається активний, цілеспрямований і постійний пошук можливостей для спричинення втрат як персоналом, так і покупцями. Хибною є думка про те, що виявити і усунути можливості, які знайдені та застосовані цими суб'єктами для крадіжки, просто. Проте будь-який етап технологічного процесу, яким би елементарним він не був, приховує десятки, а то і сотні можливостей, якими можуть скористатися зловмисники.

На нашу думку, досить дієвою буде контрольна атмосфера в трудовому колективі, створена за рахунок психологічної атмосфери, яку американці називають «політикою відкритих дверей». Вона передбачає можливість бути поміченим будь-яким працівником, бути вислуханим керівником будь-якого

рівня. Але при цьому на підприємстві повинен застосовуватись такий психологічний елемент, як застосування принципу невідворотності покарання. Страх покарання є одним із найсильніших гальм для персоналу.

Найбільш застосовуваним способом виявлення шахрайства в Україні є внутрішній контроль, який може використовувати неофіційні внутрішні інформаційні джерела. Останні в світі є найуживанішими, але, на відміну від України, для їх використання вибудовується ефективний і безпечний канал отримання інформації – «гаряча лінія». В Україні ж його використовують тільки 9 % компаній і приблизно стільки ж сприймають як ефективний канал.

Крім того, привертає увагу той факт, що, за оцінками 1/3 учасників глобального дослідження, виявлення шахрайських дій відбувається випадково [1]. При цьому, здебільшого випадкове виявлення практикують представники секторів торгівлі, які, в свою чергу, частіше за інших зіштовхуються з шахрайством, що підтверджує тезу про недостатню ефективність наявних процедур контролю.

Внутрішній контроль, спрямований на виявлення шахрайства, повинен передбачати використання процедур перевірки, розроблених для виявлення доказів здійснення шахрайства. Звичайно, виявити абсолютно всі випадки шахрайства не вдасться. Головне, щоб виявлені випадки фактів шахрайства та значних помилок були доведеними.

Надійною гарантією недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства, неправильних та неефективних управлінських рішень є функціонування служби внутрішнього контролю на підприємстві, що містить елементи ефективної програми із запобігання та виявлення шахрайства (рис. 3.5).

Останніми роками випадки шахрайства є досить поширеним явищем, яке може завдати серйозної шкоди іміджу підприємства, погіршити його репутацію і призвести до втрати власної позиції на ринку. Вважаємо, що причинами виникнення шахрайства на підприємствах торгівлі є відсутність надійного внутрішнього контролю, складність систем бухгалтерського обліку

і податкового законодавства, непрофесіоналізм керівництва підприємства, відсутність страху перед покаранням, внутрішньоособистісні обставини.



Рисунок 3.5 – Ефективна програма із запобігання та виявлення шахрайства

Для недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства запропоновано застосовувати методи спеціального контролю: зовнішній аудит, «гарячу лінію», антифрод-підрозділ, тренінги для персоналу, ротацію кадрів, посадові інструкції. Використання кількох методів одночасно значно підвищує ефективність контрольних процедур.

Отже, надійною гарантією недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства, неправильних та неефективних управлінських рішень є функціонування служби внутрішнього контролю на підприємстві (за умови додержання вимог до її організації).

3.2 Удосконалення організації та методики контролю товарних втрат торговельних мереж

У сучасних умовах розвитку торговельної галузі власники та вище керівництво потребують своєчасної і достовірної інформації про стан активів, а також важливим завданням є організація належної системи їх контролю та збереження, своєчасне виявлення та запобігання зловживанням і порушенням.

Розширення асортименту, переорієнтація ринків збуту, запровадження нових форматів торгівлі потребує контролю операції за рухом товарних запасів, напівфабрикатів та виробів власного виробництва, що висуває нові вимоги до організації внутрішнього контролю.

Організація внутрішнього контролю залежить від специфіки діяльності підприємства, форм та методів торгівлі. Тому необхідним є визначення факторів, які дають змогу виокремити низку особливостей, які притаманні торговельним мережевим підприємствам та впливають на організацію внутрішнього контролю руху і збереження товарів. До них відносять:

- особливості виду діяльності (здійснення одночасно виробничої, торговельної та інших видів діяльності);
- організаційну структуру підприємства;
- фінансові вкладення для організації контролю;
- наявність відокремленої служби внутрішнього контролю;
- використання різних каналів збуту власної продукції і товарів [16].

Організаційна структура та обсяги діяльності підприємства впливають на визначення контрольних процедур безпосередньо в частині їх організації та проведення. Залежно від розмірів підприємства та масштабів його діяльності важливим є питання щодо виокремлення кола осіб, їх функціональних обов'язків у частині проведення контрольних процедур та визначення форми проведення контролю.

Необхідність виявлення, попередження та усунення порушень вимагає від управлінського персоналу оптимального застосування науково обґрунтованих форм та методів внутрішнього контролю. Відповідно, основними наслідками застосування раціонально організованого внутрішнього контролю на підприємстві є забезпечення збереження майна власника, ефективність використання економічних ресурсів та впровадження заходів їх ресурсозбереження, а також законність та доцільність ведення господарської діяльності підприємства[50].

У сучасних умовах ведення бізнесу контроль посідає важливе місце в напрацюванні заходів, які спрямовані на підвищення ефективності роботи та збереження майна власника. Саме контроль дає змогу виявити можливі негативні явища в діяльності та запровадити заходи щодо їх усунення. Тому на сьогодні на підприємствах мережевої торгівлі істотної важливості набуває удосконалення організаційних та методичних аспектів внутрішнього контролю товарних втрат. Отже, необхідним є дослідження сутності та ефективного механізму його здійснення, в основу якого мають бути покладені економічні методи господарювання.

Мета організації системи внутрішнього контролю – формування достовірних показників фінансової звітності (за результатами інвентаризації вносяться коригування щодо виявлених нестач або лишків), а також виявлення та запобігання фактам шахрайських та недбальських дій матеріально відповідальних осіб з товарно-матеріальними цінностями, що дасть змогу попередити негативні наслідки, які можуть виникнути.

З позиції єдиних форм і методів управління суб'єкти і об'єкти контролю в торговельних мережах доцільно розглядати з точки зору перерозподілу контрольних функцій.

За рівнем перерозподілу контрольних функцій варто виділити централізований та децентралізований контроль.

Централізований контроль товарних втрат, заснований на використанні суворих правил, інструкцій, жорстких нормативів, здійснюється єдиними центрами управління, при цьому частина контрольних функцій переводиться на більш високий рівень ієрархії. Централізований контроль здійснюють спеціальні підрозділи, що функціонують у системі управління організації (юридичний відділ, бухгалтерська служба, відділ інформаційних технологій, відділ контролінгу).

Децентралізований контроль товарних втрат перерозподіляє контрольні функції на нижчі рівні ієрархії, визначений обсяг контрольних функцій виконують безпосередньо суб'єкти на місцях (товарознавці, менеджери, МВО, служба безпеки). Він ґрунтується на соціальних нормах, цінностях, традиціях і корпоративній культурі та значною мірою орієнтований на само- і внутрішньогруповий контроль, що здійснюються на засадах соціальної взаємодії.

На співвідношення централізації і децентралізації в управлінні підприємством у цілому безпосередньо впливають такі фактори, як: розміри організації, кількість торговельних об'єктів, форми та методи торгівлі, технологія виробництва і послуг, навколишнє ділове середовище.

Для правильної організації та проведення внутрішнього контролю необхідно визначити коло об'єктів та суб'єктів його проведення.

Кожний із суб'єктів внутрішнього контролю повинен проводити контрольні заходи, пов'язані з процесом переміщення товарів, що дасть змогу контролювати їх наявність та збереження, оптимізувати діяльність підприємства (табл. 3.2).

Зазначимо, що важливе значення матиме вид контролю, що застосовується при здійсненні контрольних процедур у частині виявлення та попередження товарних втрат: попередній, поточний та наступний. При організації контрольних процедур по товарних втратах особливо важливим є попередній контроль – запобігання втратам.

Таблиця 3.2 – Об’єкти та суб’єкти внутрішнього контролю товарних втрат торговельних мереж відповідно до перерозподілу функцій

| Об’єкт | Суб’єкт | Вид контролю |
|--|--|-------------------|
| Операції з постачання запасів, договори з постачальниками, закріплення матеріальної відповідальності, кількісне та якісне приймання запасів, норми витрат матеріалів на виробництво напівфабрикатів та готової продукції, брак і псування напівфабрикатів, товарів та готової продукції, товари, які втратили товарний вигляд, умови зберігання товарів напівфабрикатів та готової продукції, процес проведення інвентаризації та виведення її результатів, списання природних втрат у межах норм, віднесення нестач на винних осіб та порядок їх відшкодування, регламенти по прийманню та списанню товарів | Товарознавці, менеджери, матеріально відповідальні особи | Децентралізований |
| | Касовий вузол | |
| | Служба торговельної безпеки | |
| | Інженерно-технічні служби | Централізований |
| | Обліково-економічний відділ | |
| | Відділ проектування і вдосконалення технологій торгівлі | |
| | Відділ контролінгу | |
| | Відділу інформаційних технологій | |
| | Відділ по роботі з персоналом | |
| | Юридичний відділ | |

Для удосконалення процесу внутрішнього контролю товарних втрат за суб’єктам внутрішнього контролю слід застосувати класифікатор типових порушень, що дасть змогу контролерам проводити перевірку на більш високому рівні та в короткі строки (табл. 3.3).

Класифікатор типових порушень містить перелік найпоширеніших типових порушень на різних стадіях товароруку та в частині облікового відображення операцій з товарними запасами та їх втратами. Застосування класифікатора типових порушень на практиці надасть можливість встановити суттєвість типових порушень та вжити запобіжних заходів щодо попередження виникнення навмисних і ненавмисних зловживань у подальшому.

Необхідність системної інтеграції аспектів управління бізнес-процесами стала однією з визначальних причин виникнення і запровадження системи контролю на підприємствах мережевої торгівлі. Контроль виступає одним з інструментів забезпечення методичної бази для підтримки основних функцій

управління, до складу яких входять планування, контроль, облік та аналіз, а також для оцінки ситуації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [50].

Таблиця 3.3 – Класифікатор типових порушень на різних етапах операційної діяльності торговельної мережі

| Можливі порушення на стадії надходження | Можливі порушення на стадії виробництва та зберігання |
|---|--|
| Недотримання правил транспортування запасів | Недотримання правил та умов зберігання запасів |
| | Недотримання правил визначення кількості та якості запасів під час їх внутрішнього переміщення |
| Недотримання правил визначення кількості та якості запасів під час їх надходження | Недотримання норм витрачання сировини на виробництво продукції |
| | Несвоєчасна перевірка ваговимірвальних приладів, які використовуються на складах та у торговельному залі |
| Неправильне або неповне оприбуткування товарів | Неправильне оформлення та несвоєчасне передання у цехи власного виробництва сировини і матеріалів |
| | Наявність великої кількості фактів списання товарів |
| Можливі порушення в системі обліку та контролю | |
| Відсутність договорів про матеріальну відповідальність з МВО | |
| Відсутність сигналізації | |
| Відсутність умов для збереження товарів | |
| Недосконала організація пропускового режиму | |
| Непроведення контрольних заходів за роботою МВО | |
| Відсутність чітких регламентів щодо виявлення та списання зіпсованих товарів та готової продукції | |
| Порушення порядку проведення інвентаризації | |
| Наявність нестач за результатами інвентаризації | |
| Порушення порядку відображення в бухгалтерському обліку операцій з відображення товарних втрат | |
| Порушення порядку виявлення винних осіб та притягнення їх до відповідальності | |
| Неправомірність списання втрат | |

Основна функція представленої у цьому дослідженні організаційно-економічної моделі скорочення товарних втрат – це зниження товарних втрат на підприємстві роздрібної торгівлі продовольчої групи товарів (рис.3.6). Кожний з блоків цієї моделі виконує поставлені саме перед ним завдання, що й обумовлює роботу системи в цілому.

Положення внутрішнього контролю товарних втрат торговельних мереж

- вибір методів внутрішнього контролю, які застосовуватимуться суб'єктами внутрішнього контролю відповідно до покладених на них функцій;
- вивчення звіту про попередню перевірку;
- перегляд всіх порушень та причин їх виникнення;
- наявність замків, правильності вимірювальних приладів, строки проведення контрольно-вибіркових перевірок, порядок відшкодування нестач, порядок оприбуткування товарів, порядок і строки подання товарних звітів;
- перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність осіб, що мають доступ до товарів - проведення інвентаризації товарів;
- перевірка місць зберігання товарів на предмет його надійності та відповідності необхідним умовам зберігання для попередження псування і нестачі товарів;
- перевірка наявності застарілих, ушкоджених та непридатних до відпуску в торгівлю товарів;
- виявлення неліквідних товарів;
- перевірка доцільності, своєчасності, правильності документального оформлення господарських операцій з внутрішнього переміщення товарів;

- перевірка відповідності витрачання сировини і матеріалів нормам та технологічному призначенню;
- перевірка відповідності порядку ведення обліку затвердженим Положенням облікової політики підприємства в частині відображення результатів інвентаризації, списання втрат товарів, напівфабрикатів та готових виробів в межах норм природного убутку;
- перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з розкрадання запасів, правильність розрахунку збитків від розкрадань і своєчасність покриття понесеного збитку винною особою;
- перевірка правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності;
- проведення інвентаризації товарів, який дозволить виявити ушкоджені товари чи такі, що перебувають у неналежному стані;
- проведення аналітичних процедур (аналіз складу, структури і динаміки товарних втрат; динаміка питомої ваги втрат в загальній сумі товарообороту);

- виявлення причин відхилень, розробка превентивних заходів, надання результатів контролю зацікавленим користувачам;
- контроль виконання управлінських рішень та реалізації превентивних заходів;
- прийняття рішень про усунення недоліків у системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю руху

| Структурно-логічні елементи | | |
|---|---|--|
| МЕТА | ПРЕДМЕТ | ОБ'ЄКТИ |
| Організувати ефективну систему внутрішнього контролю в частині товарних втрат з метою їх мінімізації та збереження майна власника | Сукупність теоретичних, організаційних, методичних та практичних аспектів внутрішнього контролю товарних втрат торговельних мереж | Операції з постачання запасів, договори з постачальниками, закріплення матеріальної відповідальності, кількісне та якісне приймання запасів, норми витрат матеріалів на виробництво напівфабрикатів та готової продукції, брак і псування напівфабрикатів, товарів та готової продукції, товари, які втратили товарний вигляд, умови зберігання товарів напівфабрикатів та готової продукції, процес проведення інвентаризації та виведення її результатів, списання природних втрат у межах норм, віднесення нестач на винних осіб та порядок їх відшкодування, регламенти по прийманню та списанню ТМЦ |
| МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ Органолептичні, розрахунково-аналітичні, документалістики, узагальнення і реалізації результатів | КОРИСТУВАЧІ ІНФОРМАЦІЇ 1. Власники. 2. CEO. 3. Інші, залежно від потреби в інформації | |
| ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ Накази керівника, комерційні угоди, договори постачання, договори про повну чи часткову матеріальну відповідальність, договори купівлі-продажу, сертифікати якості товарів, первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, результати опитування, документація, пояснення, довідки третіх осіб | ПРИНЦИПИ Системного підходу, комплексності, результативності | |
| | РЕЗУЛЬТАТ Пропозиції та рекомендації щодо удосконалення обліку товарних втрат та розробка рекомендацій з їх мінімізації | СУБ'ЄКТИ Товарознавці, менеджери, МВО, касовий вузол, служба торговельної безпеки, інженерно-технічні служби, обліково-економічний відділ, відділ проектування і вдосконалення технологій торгівлі, відділ контролінгу, відділ інформаційних технологій, відділ по роботі з персоналом, юридичний відділ |

Рисунок 3.6 – Структурно-логічна схема внутрішнього контролю товарних втрат торговельних мереж

Вивчення факторів формування товарних втрат на підприємствах роздрібної торгівлі дало змогу побудувати структурно-логічну схему, яка покладена в основу регламенту системи внутрішнього контролю товарних втрат у торговельних мережах (рис. 3.7).

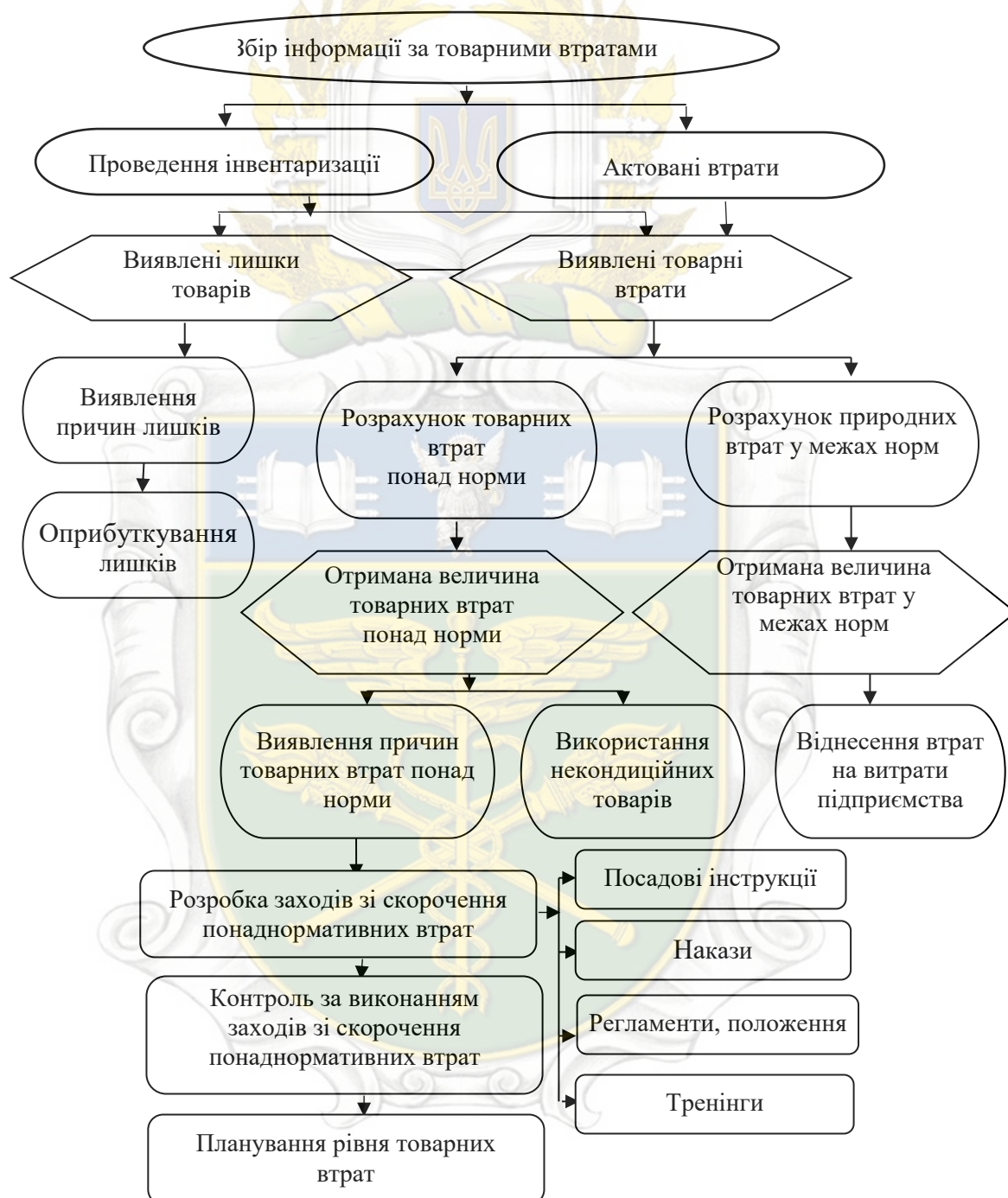


Рисунок 3.7 – Структурно-логічна схема, покладена в основу регламенту системи внутрішнього контролю товарних втрат у торговельних підприємствах

Основними суб'єктами (центрами відповідальності) за ті чи інші заходи зі скорочення товарних втрат на підприємстві є такі його підрозділи: товарознавці, менеджери, матеріально відповідальні особи; касовий вузол; служба торговельної безпеки; інженерно-технічні служби; обліково-економічний відділ; відділ проектування і вдосконалення технологій торгівлі; відділи контролінгу, інформаційних технологій, по роботі з персоналом, юридичний.

Несумісність обов'язків працівників – це така їх комбінація, при якій службовець, що зробив помилку або спотворив інформацію, може приховати цей факт у процесі своєї звичайної діяльності.

Описаний процес є циклічним. Облік руху товарно-матеріальних цінностей, облік товарних втрат, що утворюються в процесі цього руху, повинен здійснюватися періодично. Далі потрібно аналізувати отримані дані, на підставі яких розробляються заходи зі зниження або попередження товарних втрат. Контроль точного виконання таких заходів – невід'ємна частина управління втратами ритейлера. При цьому відповідальність за невиконання або неналежне виконання зазначених заходів повинна бути відчутною. Після проведених дій необхідно знову зібрати дані, проаналізувати результати заходів та на їх основі обов'язково скласти нормативи по статтях товарних втрат.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі узагальнено теоретичні положення та запропоновано практичні рекомендації для вдосконалення методичних підходів і процедури ведення обліку та контролю товарних втрат торговельних підприємств. Узагальнення отриманих результатів надало можливість сформулювати висновки та пропозиції теоретичного і практичного характеру.

1. Отримання достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень щодо управління товарними втратами є можливим за умови застосування удосконаленої класифікації товарних втрат. Класифікація, яка слугує базою прийняття ефективних управлінських рішень, є неповною, якщо не враховує ступінь можливості керування ними та причини їх виникнення. Класифікація товарних втрат торговельних мереж, що найбільше відповідає запитам користувачів інформації, повинна охоплювати такі ознаки, як: «ступінь керованості» та «спосіб (причини) виникнення». Виділені класифікаційні ознаки для фінансового та управлінського обліку надають можливість забезпечити ефективний внутрішній контроль за формуванням та відшкодуванням товарних втрат.

2. В умовах євроінтеграції обліково-інформаційне забезпечення товарних втрат торговельних мереж набуває відчутно нового, концептуального значення, оскільки низка підприємств, об'єднаних у мережу, є більш інвестиційно привабливими, ніж поодинокі підприємства торгівлі. Високий рівень товарних втрат (понад 4 %), особливо їх позитивна динаміка, можуть інтерпретуватися користувачами інформації (професійними і непрофесійними) як ознака неефективного управління суб'єктом господарювання загалом. Недосконалість діючої практики відображення в обліку товарних втрат при надходженні, зберіганні та реалізації товарів потребує вдосконалення інформаційної моделі відображення товарних втрат у системі бухгалтерського обліку. Запропонована модель супроводжується впровадженням додаткових аналітичних рахунків до субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», субрахунку 287

«Некондиційний товар» та субрахунку 479 «Резерв товарних втрат запасів», що надає можливість збалансувати величини операційних витрат торговельних мереж, які виникають унаслідок списання природних втрат та дотримання одного з головних принципів бухгалтерського обліку – повного висвітлення інформації, що забезпечить якісний контроль за порядком формування та списання товарних втрат.

3. Продуктивна система внутрішнього контролю позитивно впливає на ефективність господарювання як окремої торговельної мережі, так і національної економіки в цілому. Дія внутрішнього контролю спрямована на мінімізацію товарних втрат. Як наслідок, скорочення рівня товарних втрат обумовлює збільшення прибутку торговельної мережі, зростання надходжень до Державного бюджету України у вигляді податку на прибуток, зниження цін на товари. Виокремлення таких елементів внутрішнього контролю товарних втрат, як: мета, завдання, склад об'єктів та суб'єктів контролю з визначенням їх функціональних обов'язків покладена в основу розробленої структурно-логічної схеми внутрішнього контролю товарних втрат. Застосування схеми, що містить усі зазначені елементи для підвищення точності, оперативності контролю втрат торговельних мереж, сприятиме забезпеченню повною, своєчасною та неупередженою інформацією системи внутрішнього контролю, спрямованою на збереження майна власника, скороченню випадків обману та шахрайства менеджменту торговельної мережі.

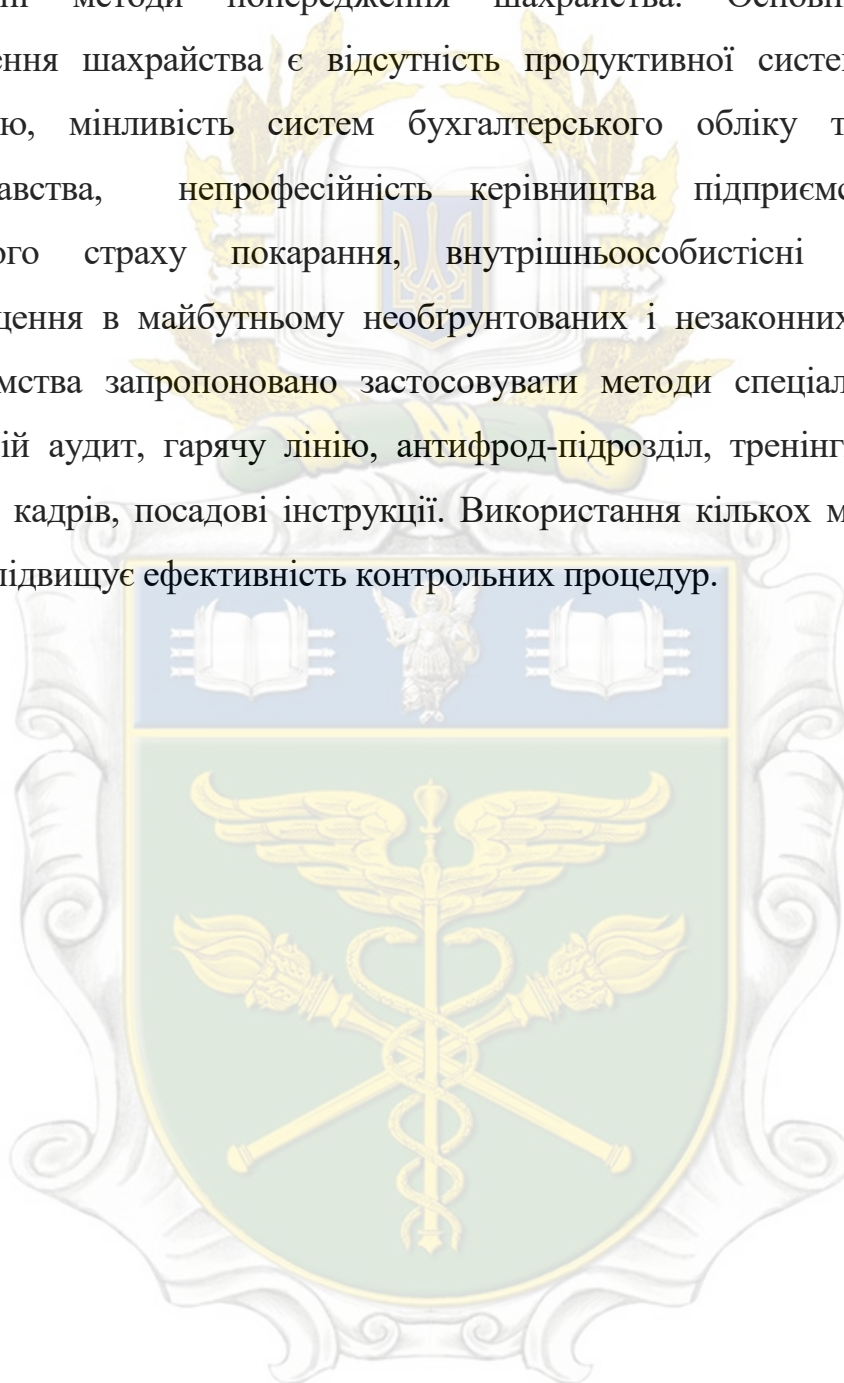
4. Консолідовані показники торговельної мережі залежать від результатів діяльності кожного окремого торговельного об'єкта, який входить до складу мережі (показник їх кореляції є доволі високим). Основним засобом виявлення товарних втрат та винних осіб є система внутрішнього контролю (і превентивного, і ретроспективного). Торговельні мережі мають беззаперечні економічні переваги над окремими, самостійними торговельними об'єктами. Відповідно до теорії та практики господарювання торговельних мереж потребує удосконалення поняття «торговельна мережа» шляхом доповнення його такими параметричними характеристиками, як: «корпоративна стратегія розвитку»,

«делегування функцій оперативного управління професійним менеджерам» та «функціонування під єдиним брендом». Зважаючи на варіативність тлумачення терміна «операційна діяльність», розширено поняття «операційна діяльність торговельних мереж», яке, на відміну від існуючих, включає, крім основних процесів господарської діяльності, властивих підприємствам торгівлі (постачання, зберігання і реалізація), ще й процеси, притаманні підприємствам ресторанного господарства (виробництво напівфабрикатів та готової продукції), що сприятиме поглибленню розуміння сутності поняття та уніфікації термінологічного апарату.

5. Недоліки формування обліково-інформаційного забезпечення управління товарними втратами в торговельних мережах негативно позначаються на створенні інформаційної бази для проведення внутрішнього контролю товарних втрат та пошуку шляхів їх мінімізації. Неповне, викривлене відображення товарних втрат в облікових регістрах, неуніфікованість документації, недосконалість відображення в обліку товарних втрат суттєво знижують корисність облікової інформації, що унеможлиблює прийняття оперативних ефективних управлінських рішень. Залишаються невирішеними й питання уніфікованості процесу документування та формування обліково-інформаційного забезпечення. Застосування на практиці запропонованих форм первинних документів з відображення товарних втрат за їх класифікаційними ознаками забезпечить накопичення повної інформаційної бази про формування втрат при надходженні, зберіганні та внутрішньому переміщенні запасів, а також оперативний контроль за такими операціями з метою ефективного управління ними.

6. Випадки шахрайства в торговельних мережах є поширеним явищем, незагрозливою, але сталою тенденцією у торговельних мережах, які завдають серйозної економіко-соціальної шкоди її іміджу, погіршують репутацію, призводять до втрати позиції на ринку. Зазначені загрози можуть бути мінімізовані засобами внутрішнього контролю. У процесах, які можуть бути інтерпретованими, як шахрайство, в Україні спостерігається своя, ментальна

особливість: «типовим» шахраєм є працівник вищої і середньої ланки підприємства, в той час, як в Європі та США – це представник нижчої ланки. Важливо констатувати, що в Україні недостатньою мірою сформовано ефективні методи попередження шахрайства. Основними причинами виникнення шахрайства є відсутність продуктивної системи внутрішнього контролю, мінливість систем бухгалтерського обліку та податкового законодавства, непрофесійність керівництва підприємства, відсутність належного страху покарання, внутрішньоособистісні обставини. Для недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства запропоновано застосовувати методи спеціального контролю: зовнішній аудит, гарячу лінію, антифрод-підрозділ, тренінги для персоналу, ротацию кадрів, посадові інструкції. Використання кількох методів одночасно значно підвищує ефективність контрольних процедур.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Global Economic Crime Survey 2018. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/GlobalEconomicCrimeSurvey2016.pdf>
2. The New Barometer 2014-2018 URL: http://www.odesus.gr/images/nea/eidhseis/2016/3.Global-Retail-Theft-Barometer-2016/GRTV%202016_web.pdf
3. Бардаш С. В., Давидюк Т.В. Товарні втрати на торговельному підприємстві: причини виникнення, класифікація, загальноорганізаційні заходи щодо їх усунення. *Вісник ЖІТІ. Економічні науки*. 2000. № 11. С. 98–101.
4. Бардаш С. В. Інвентаризація на підприємствах: питання методології і практики (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі Житомирської області) : дис. ...канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2000. 247 с.
5. Блакита Г.В., Гладій І.О., Дзюба О.М., Бровко О.Т. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. Київ: Центр учбов. л-ри, 2014. 288 с.
6. Бровко О. Т. Облік та внутрішній аудит в управлінні товарними запасами підприємств роздрібної торгівлі : дис. ...канд. екон. наук. Київ, 2012. 187 с.
7. Бутинець Т. А. Виявлення відхилень, умов та причин їх виникнення. *Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту*. 2010. № 3 (53). С. 7–12.
8. Бутинець Т. А. Система внутрішнього контролю підприємства. *Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки*. 2008. № 1 (10). С. 25–38.
9. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / за заг. ред. Л. В. Нападовської. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. 395 с.
10. Васильченко І. Вдосконалення обліку товарних втрат торговельних мереж. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою*

діяльністю : зб. наук. пр. X всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 23 берез. 2022 р. Ч. 2. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. С. 31-36.

11. Васильченко І. Значення внутрішнього контролю в системі управління товарними втратами. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. Вип.148. С. 64-71.

12. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДГУ, 2008. 532 с.

13. Вороная Н., Чернишова Н. Облік у торгівлі. Київ : Factor. 2016. 101с.

14. Грабовецький Б.Є., Шварц І.В. Фінансовий аналіз та звітність: методичні вказівки до практичних занять. Вінниця: ВНТУ, 2012. 102 с.

15. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : підручник. Київ : Центр учбов. л-ри, 2010. 392 с.

16. Дикань В. Л., Назаренко І.Л. Комплексна методика визначення рівня економічної безпеки, оцінки ризиків та ймовірності банкрутств підприємства : монографія. Харків : УкрДАЗТ, 2010. 142 с.

17. Дроздова О. Г. Бухгалтерський облік і контроль руху товарів: організація і методика : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2013. 189 с.

18. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

19. Калачев С. Л. Теоретические основы товароведения и экспертизы : учебник . М. : ИД Юрайт, 2011. 463 с.

20. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

21. Ким Ю. Г., Сопко В.В. Бухгалтерский учет: первичные документы и

порядок их заполнения : учеб. пособие. Киев : Центр учеб. л-ры, 2006. 480 с.

22. Коваленко Г. Retail-інвентаризація: retroimodern. *Бухгалтерія*. 2008. № 39 (818). С.19–22.

23. Корінько М. Д. Контроль та аналіз суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. аг-ство, 2007. 395 с.

24. Котенко Л. М., Тарасова Т.О. Удосконалення обліку втрат на підприємствах роздрібної торгівлі. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. Вип. 1(1). С. 105–112.

25. Кримінальний кодекс України URL : <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/kodeks/013/193.php>

26. Кузьмін Д. Л. Бухгалтерський облік і контроль збереження та втрат майна підприємства: організаційно-правовий підхід : дис. ...канд. екон. наук. Київ : Нац. акад. статистики, обліку та аудиту, 2010. 164 с.

27. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія. Київ : АВРІО, 2005. 264 с.

28. Максимова В. Ф., Кузіна З.В., Стиренко Л.М., Степова Т.Г. Облік в галузях економіки : навч. посіб. Київ : Центр учбов. л-ри, 2010. 496 с.

29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : затв. наказом М-ва фінансів України від 10.01.2007 № 2. URL: <http://zakon.nau.ua>

30. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1 та 2 ; пер. з англ. Київ : Фенікс, 2013. 1017 с.

31. Мірошник В. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль витрат на збереження майна підприємства : дис. ...канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2014. 191 с.

32. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

34. Орлова В.К., Орлів М.С., Хоми С.В. Фінансовий облік. Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.

35. Павелко О. В. Внутрішньогосподарський контроль: сутність та особливості. І Всеукр. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів «Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю». Луцьк : РВВ Луць. нац. техн. ун-ту, 2009. С. 292–294.

36. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n3610>.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” : наказ МФУ від р. №. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом М-ва фінансів України від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

39. Положення про порядок списання з балансу невідшкодованого збитку від нестач, псування товарно-матеріальних цінностей, інших безнадійних боргів в організаціях і підприємствах споживчої кооперації України : затв. Постановою VI зборів Ради Укоопспілки XVII скликання 03.04.2003. URL: http://uazakon.com/documents/date_17/pg_ibnfsz/index.htm

40. Порядок визначення розміру збитку від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116. URL: <http://zakon.nau.ua>

41. Приходько І.П., Павлова Г.Є. Основні принципи формування облікової політики. *Вісник ДДАУ*. № 2(32). 2013. С. 177-181.

42. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996 XIV URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

43. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою

дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей : Закон України : затв. Постановою Верховної Ради України від 06.06.95 № 218. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80>

44. Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів в торгівлі та інструкції по їх застосуванню : затв. наказом М-ва торгівлі СРСР від 02.04.87 № 88. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v0088400-87>

45. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань : затв. Наказом М-ва фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

46. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : затв. наказом М-ва транспорту України від 14.10.97 № 363. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>

47. Про затвердження природного убутку та відходів продовольчих товарів в торгівлі : Наказ М-ва торгівлі СРСР від 29.12.1984 р. № 339. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0339400-84>.

48. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html.

49. Про шахрайство в українських компаніях URL : <http://biz.nv.ua/ukr/experts/kovbel/shahrajstvo-v-ukrajinskih-kompanijah-spriijnjattja-top-menedzhmentu-1717029.html>

50. Пушкар М. С. Контролінг : монографія. Тернопіль : ТАНГ, 1997. 146 с.

51. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис. д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 435 с.

52. Тарасова Т. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління сталим розвитком підприємств торгівлі : дис. ... д-ра екон. наук. Харків, 2017. 492 с.

53. Ткаченко Н. М., Цюцяк А.Л. Товарні втрати в закладах ресторанного бізнесу: обліково-правовий аспект. *Наук. праці НУХТ*. 2011. № 40. С. 150–155.

ДОДАТКИ