

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВТРАТ МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Розроблена класифікація втрат на основі конкретизації наукової ідентифікації втрат майна з метою підвищення інформаційної, контрольної та аналітичної функцій бухгалтерського обліку*

**Ключові слова:** втрати, майно, збиток, класифікація

**Постановка проблеми.** Господарська діяльність підприємства здійснюється в динамічних умовах функціонування та постійно наражається на ризики втрат майна. Діяльність суб'єктів господарювання супроводжується впливом зовнішніх та внутрішніх факторів спричинених суб'єктивними та об'єктивними обставинами. Злочини проти власності, протиправний перерозподіл власності, протиправні захоплення підприємств або так зване "рейдерство", організоване злодійство, хабарництво, крадіжки сторонніми особами, неналежне виконання умов договору партнерами відносяться до зовнішніх суб'єктивних причин втрат як окремих одиниць майна підприємства, так і цілих майнових комплексів. Розкрадання майна працівниками, не кваліфікованість працівників, що призводить до браку у виробництві, ризиків банкрутство, шахрайство з фінансовими ресурсами (вивід активів з власності підприємства), відносяться до втрат майна, що спричинені внутрішніми суб'єктивними обставинами. Втрати майна, також можуть бути спричинені об'єктивними обставинами: форс-мажорні обставини, природні катаклізми, погодні умови, фактори перевезення та зберігання, фактори, що зумовлені внутрішніми властивостями майна та їх хімічна або біологічна не взаємодія з тарою, упаковкою, природний убуток та ін.

Вище перелічені негативні наслідки завжди оцінюються розміром завданих збитків підприємству, що безпосередньо впливає на розмір прогнозного прибутку.

Втрати є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку з тієї точки зору, що вони виникають в ході здійснення господарських операцій та в більшій мірі їх не можливо спрогнозувати чи передбачити. Втрати несуть за собою ризики зменшення фінансового результату діяльності підприємства та збільшення собівартості готової продукції, перевищення бюджету виробництва, так, як збільшуються додаткові витрати на відновлення первинного стану майна. Для власників вкладеного капіталу втрати спричинені зовнішніми суб'єктивними обставинами є ризиком втрати частки вкладу майна, а в таких формах власності підприємства, як товариство з додатковою відповідальністю, повне товариство, командитне товариство вони несуть додаткову солідарну відповідальність за збитки підприємства своїм власним майном. Тому з метою мінімізації втрат майна необхідно вести постійний облік, контроль та аналіз фактів, що призводять до втрат.

**Мета дослідження.** Конкретизувати класифікацію втрат майна для підвищення інформаційної, контрольної та аналітичної функції бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Більшість вчених (В.Е. Попов, Ю.С. Цаль-Цалко, М.А. Яковлев, М.С. Белоусов, Г.І. Грінман, А.Ф. Дернюк, А.М. Єфименко, І.Ф. Рачковський) приділяють увагу саме контролю за виявленням та ліквідацією втрат майна.

Питання класифікації втрат приділяли увагу такі вчені, як: Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Давидюк Т.В., Заєць І.В., Кузьмін Дм.Л., Літвак Х.Л., Осадчий Ю.І., Пархоменко В.М., Редько А.Ю., Сікорський В.Ф., Черета А.П., Янушкевич І.В., проте пропозиції вчених досі не знайшли місця в методології бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Розробка класифікаційних ознаках втрат майна повинна ґрунтуватись на якнайповніших реальних фактах господарського життя та забезпечувати об'єктивно-необхідною інформацією користувачів: управлінців, бухгалтерів, контролерів, юридичний відділ та ін.

Для розробки класифікації слід визначити, що ж є втратами в підприємницькій діяльності.

Завгородній А.Г. вважає, що втрати – це та частина виробничих ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових), що була витрачена без отримання продукції, перевитрачена порівняно з раціональними нормативними витратами або взагалі не використовувалася, тобто не функціонувала, простоювала. До втрат належить також готова продукція, яка повністю або частково знищена, зіпсована, бракована, втратила товарний вигляд тощо [3, с. 92].

Осовська Г.В. втрати (loses) визначає, як частину виробничих ресурсів (робоча сила, предмет праці), витрачена без отримання готової продукції (послуг), перевитрачена порівняно з раціональними питомими витратами або взагалі невикористана [7, с. 51].

Під втратами майна Кузьмін Дм.Л. розуміє зменшення його кількості в натурі та зниження якості внаслідок недбалого збереження на всіх стадіях кругообороти капіталу [5].

Редько А.Ю. та Сікорський В.Ф., зазначає, що "втрати з економічної точки зору слід розуміти, як повну або часткову втрату товаром своєї споживчої вартості, в тому числі й затрачена в пусту конкретна праця працівників виробничої чи не виробничої сфери та не можливість її відновлення..." [8].

Втрата, як бухгалтерська категорія це – повністю або частково втрачене майно підприємства включаючи перевитрачені витрати порівняно з бюджетними нормами витрат, що задіяні в господарському кругообороті з суб'єктивних чи об'єктивних причин та призводять до змін в оцінці активів.

Класифікація – необхідна сторона кожного пізнавального акту, в практиці розвитку науки відбиваються такі системи класифікації, які відображають глибинні закономірності руху та розвитку об'єктивної дійсності [12, с. 55].

В тлумачному словнику під редакцією В.Т. Буселя, класифікація – це система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [2, с. 432].

Сурмін Ю.П. визначає класифікацію, як багатоступінчастий, розгалужений розподіл логічного обсягу понять, упорядкування об'єктів за істотними ознаками [10, с. 293].

Чижевська Л.В. визначила: "класифікація – це поділ множини будь-яких об'єктів (елементів) на групи (підмножини)" та виокремила обов'язкові вимоги, яким повинні відповідати класифікаційні ознаки:

- підмножини, на які ділиться множина, не повинні перетинатися (містити спільні елементи);
- в сумі підмножини повинні дати вихідну множину об'єктів;
- кожен елемент повинен входити тільки в один клас;
- ділення множин на групи повинно здійснюватись за однією ознакою [12].

З метою розробки класифікаційних ознак втрат майна необхідно означити коло факторів, які спричинюють такі події. Важливе значення в розкритті причин втрат та умов, сприятливих для їх здійснення, мають конкретні причини, на основі яких складаються загальні причини окремих випадків. Причинність або причинно-наслідковий зв'язок – одна з форм загального закономірного зв'язку явищ. Причинність – філософська категорія для визначення необхідного генетичного зв'язку явищ, з яких одне (причина) обумовлює інше (наслідок або дія) [11, с. 383]. Так, явище, яке викликає до життя інше явище, виступає по відношенню до нього як причина, а результат дії причини є наслідком. На взаємодію причин і наслідків впливають явища, сукупність яких і становлять умови (фактори). Умови необхідні для настання будь-якої події, але самі по собі вони не викликають фактів. Серед умов можуть бути такі,

що сприяють виникненню втрат, які, у свою чергу, можуть призвести до негативних наслідків, і такі, які запобігають їх виникненню.

Рис. 1 схематично зображено причинно-наслідковий зв'язок між явищами, що спричинюють втрати та наслідком, який відображається в системі бухгалтерського обліку.

Поділ умов суб'єктивного та об'єктивного характеру впливає з можливості участі в ньому людського фактору як суб'єкта виконання певних дій, що впливають на наслідок здійснення результату. Людський фактор – важлива детермінантна складова в визначенні суб'єкта відповідального за збереження майна. В залежності від умов зовнішніх чи внутрішніх, об'єктивних чи суб'єктивних залежать дії бухгалтера для відображення в обліку виявлених втрат.

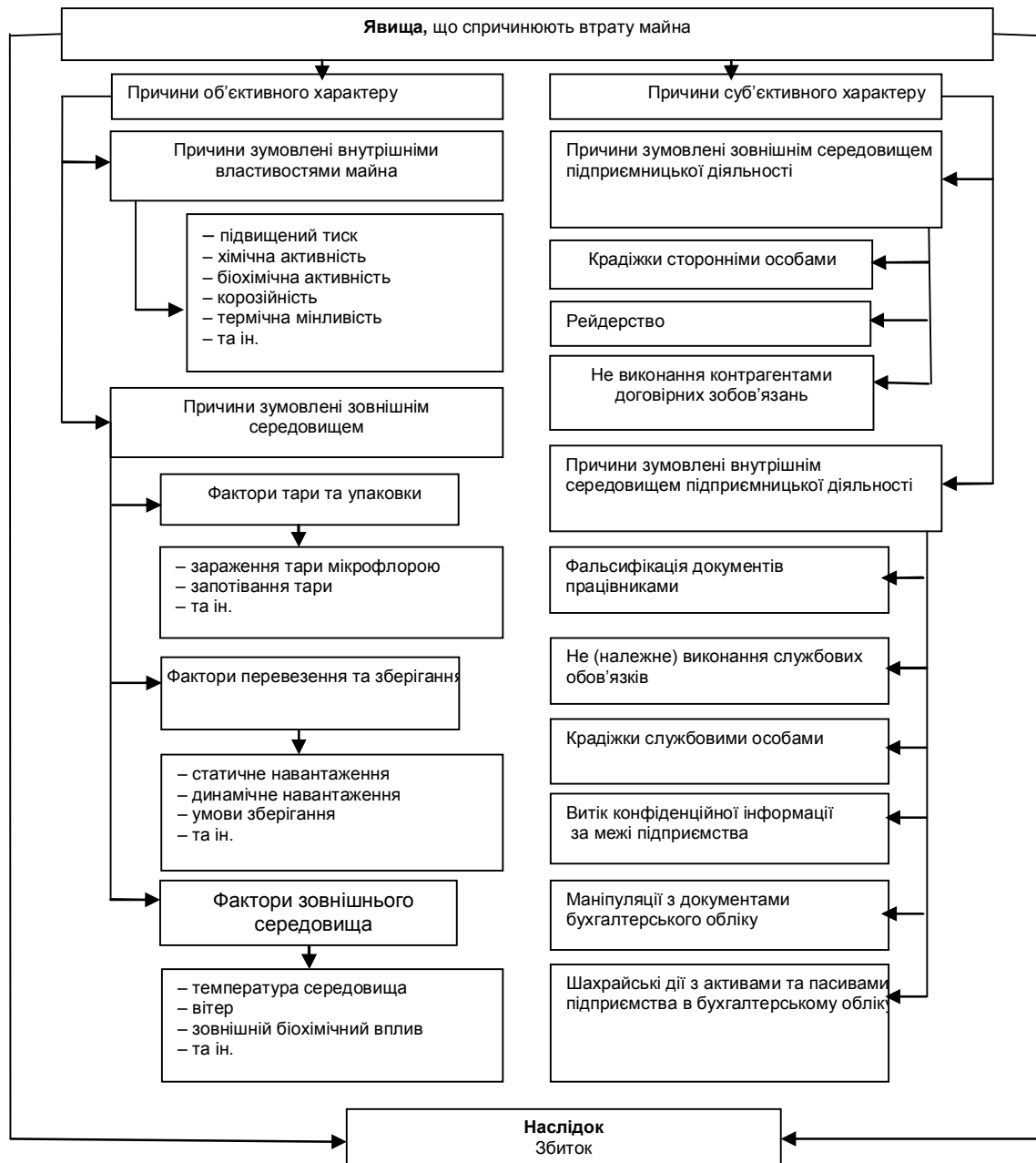


Рис. 1. Причинно-наслідковий зв'язок між втратами майна та збитком

Характерною особливістю природних втрат є те, що вони виникають внаслідок природних властивостей об'єкта та не підлягають відшкодуванню, однак повинні бути оцінені та задокументовані, належним чином відображені в системі бухгалтерського обліку.

Природний убуток – це втрата майна, що виникає при транспортуванні, зберіганні та реалізації, спричинена його біохімічними, хіміко-фізичними властивостями. Прикладом є усушка, вивітрювання, розпил, розкришення, виморожування, витікання (танення та просочування), розлив при перекачуванні, продажу рідких товарів, випаровування речовин (борошно, крупа) тощо. Тобто в результаті дії природних процесів кількість майна змінюється, зберігаючи при цьому основні властивості.

Костюкова І.В. та Луговской Д.В. наголошує: “при розгляді втрат слід відштовхуватись від обставин, які можуть вплинути на зміну їх величини (як в фактичному, кількісному та якісному, так і в вартісному), тим самим викликати відхилення їх фактичного стану (наявності чи відсутності) від облікових даних” [4, с. 33]. Вони при розгляді можливих варіантів втрат товарно-матеріальних цінностей, що призводять зміни в оцінці активів розділяють класифікують факти господарського життя на факт-дія та факт-подія. Факт-дія, виникає в наслідок цілеспрямованої діяльності підприємства (наприклад, купівля товарів). Факт-подія має місце в результаті збігу обставин (наприклад, нестача).

До фактів-події відносяться витрати об'єктивного характеру. Вони виникають поза волею людини, це – форс-мажорні обставини, природні катаклізми, умови, що призводять до природного убутку (при зберіганні, транспортуванні, реалізації) та спричиненні внутрішніми властивостями майна.

Редько А.Ю., Сікорський В.Ф. на основі аналізу даних 107 міст СРСР, проведений УкрНІТОП в 1984-1985 рр. при розробці норм втрат виробів із пластмаси запропонували класифікацію товарних втрат в торгіві.

Залежно від характеру їх прояву:

– кількісна (втрата фактичної маси товару);

– якісна (повна або часткова втрата властивостей:

уцінка залежаних та неходових товарів).

Залежно від стадії товарообороту:

– транспортування;

– зберігання;

– реалізація.

Залежно від можливості нормування:

- нормовані;

– ненормовані.

Залежно від моменту виявлення втрат:

– під час поточного спостереження;

– під час проведення інвентаризації [8].

Янушкевич І.В. пропонує здійснити класифікацію втрат для організації податкового обліку за відношенням до об'єкту оподаткування.

Автор, пропонує класифікувати витрати на нормовані та ненормовані товарні втрати. До нормованих товарних втрат відносять природний убуток, бій і лом товару внаслідок його якісних характеристик, втрати товару у вигляді технологічних відходів. Ненормовані товарні втрати об'єднують нестачу і псування товару понад встановлені норми убутку і нестачу та псування товару, за якими такі норми не встановлені [14].

Кузьмін Дм.Л. в дисертаційному дослідженні присвяченому питанню збереження майна запропонував власну класифікацію втрат.

Залежно від причин виникнення:

природні:

– природний убуток;

– в наслідок надзвичайних подій;

технічні:

– пересортування;

– відходи;

з необережності:

– не навмисний брак продукції;

– не навмисне знищення цінностей.

Залежно від можливості нормування:

– нормовані (у межах норм природного убутку, понад норми природних втрат що відбуваються в результаті розкрадання або надзвичайних подій);

– не нормовані (цінності, до яких не можна застосовувати норми природних втрат).

Залежно від особи, яка несе відповідальність за втрати:

– винна особа встановлена;

– винна особа не встановлена [5, с. 128].

Слід зазначити, що проведена ідентифікація тлумачення та запропонована класифікація втрат науковцями частково задовольняє потребам бухгалтерського обліку. Виокремленні класифікаційні ознаки не відображають наслідків втрат майна, коло суб'єктів, які задіяні у виникненні втрат (спричинення та понесення наслідків) та є звуженою по відношенню до об'єкту втрат, так як в більшій мірі обмежується виробничими ресурсами, товарними цінностями.

На основі визначення факторів, які впливають на втрати майна в підприємницькому середовищі та ідентифікації вище виокремлених пропозицій вчених була сформована власна пропозиція розмежування втрат за класифікаційними ознаками (рис. 2).

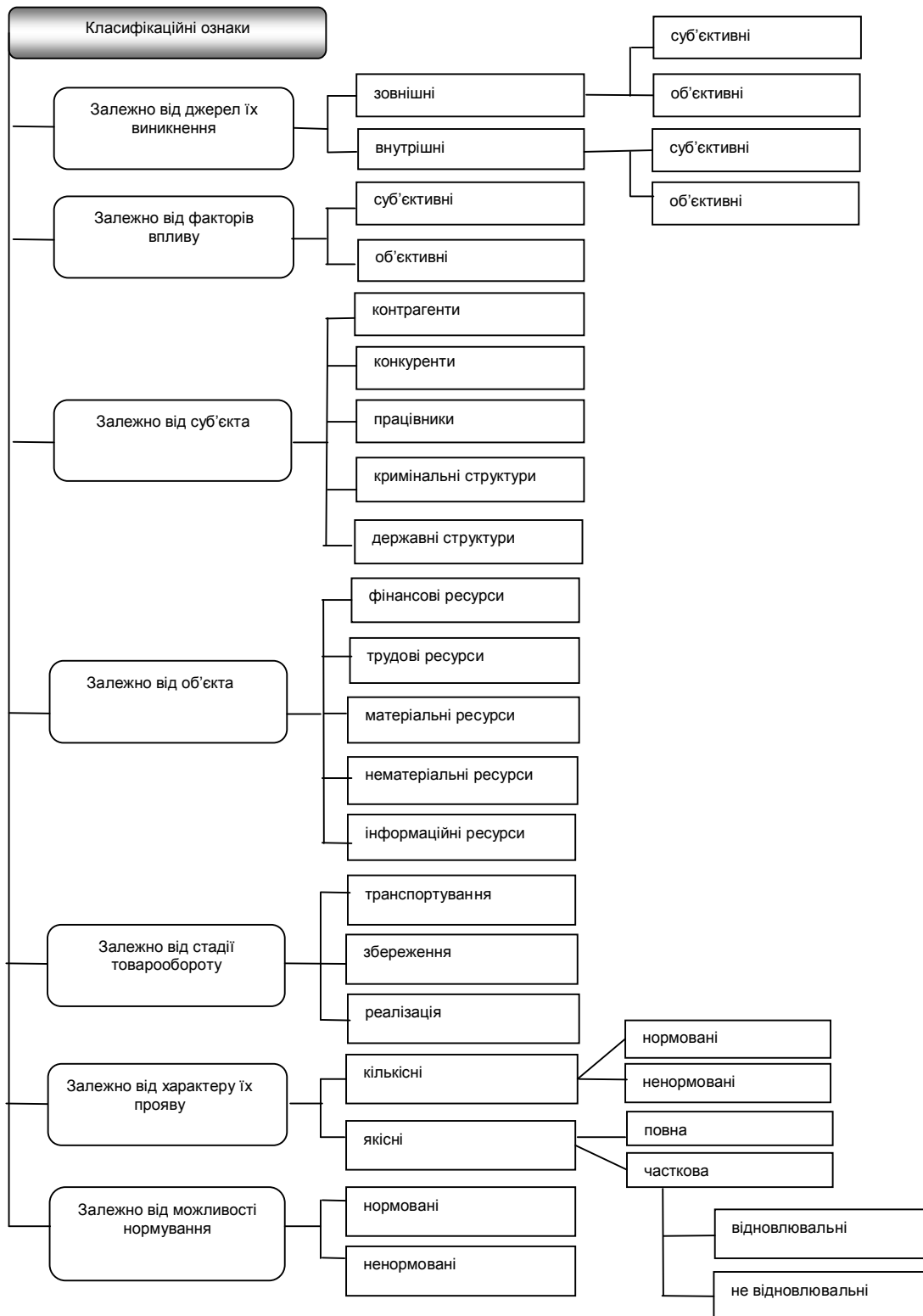


Рис. 2 Класифікація втрат в системі підприємства

Розроблена класифікація відображає причини виникнення втрат та їх наслідки, суб'єкти, що вчиняють втрати та суб'єкти, які несуть відповідальність за їх виникнення, об'єкти втрат. Розроблена класифікація слугуватиме для відображення фактів господарських втрат на аналітичних рахунках з метою формування якісної бухгалтерської інформації. Показники про втрати необхідні для їх генерування в обліковому середовищі для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Також, облік втрат майна слугує інформаційною базою для передбачення та ліквідації втрат, а саме: проведення якісного економічного аналізу та окреслення конкретних контрольних дій, щодо їх зниження та ліквідації. Тому, необхідно володіти повною інформацією про факти втрат, яка включає характеристику кожного з видів втрат, джерела їх виникнення, фактори які впливають на їх обсяг, що дасть можливість здійснення ефективного ресурсозбереження в підприємницькому середовищі. Явища, що спричиненні суб'єктивним характером для більш конкретної класифікації для цілей бухгалтерського обліку слід поділити на ті, що зумовлені організацією бухгалтерського обліку та такі, які зумовлені здійсненням внутрішнього контролю (рис. 3)

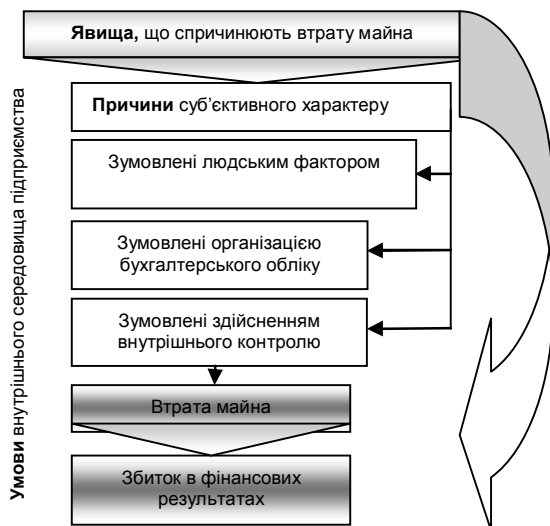


Рис. 3 Причинно-наслідковий зв'язок втрат майна суб'єктивного характеру

Для деталізації та визначення сутності втрат в системі господарювання окресленні специфічні причини втрат в системі бухгалтерського обліку та системі внутрішнього контролю (рис. 4, 5).

Класифікація втрат в системі внутрішнього контролю розроблена з метою окреслення фактів виявлення негативних наслідків в процесі здійснення господарської діяльності та їх наслідків. Необхідність визначених класифікаційних ознак розроблена для подальшого аналізу виявлених фактів та визначення можливості їх відшкодування.

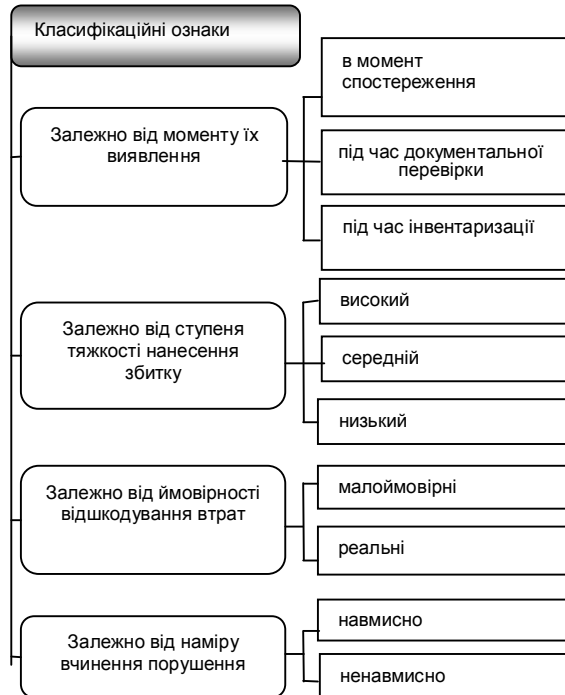


Рис. 4 Класифікація втрат в системі внутрішнього контролю

Контроль неможливо перебільшити при виявленні та конкретизації причин виникнення втрат. Постійний контроль за дотриманням встановлених облікових методик, стану та використання ресурсів, збереженням майна та діями матеріально відповідальних осіб забезпечить комплексною інформацією управлінський персонал. Рационально організовані контрольні процедури (інвентаризація, система матеріальної відповідальності) забезпечують мінімізацію відхилень фактичних даних від облікових та вчасне їх корегування.

Контроль, як функція бухгалтерського обліку забезпечує власника достовірною фінансовою інформацією про збереження та примноження власного капіталу.

Явища суб'єктивного характеру не менш важливі для виявлення та окреслення фактів втрат майна в системі бухгалтерського обліку (рис. 5).

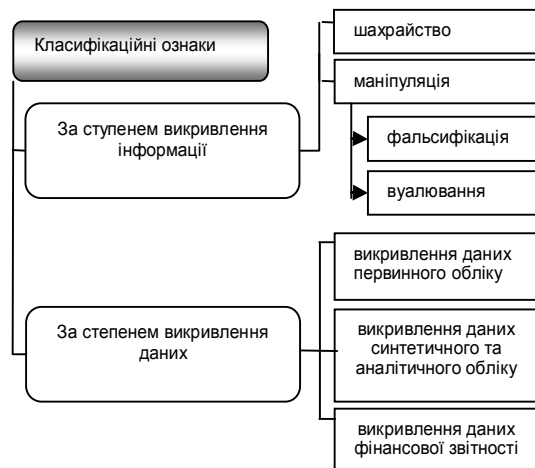


Рис. 5 Класифікація втрат в системі бухгалтерського обліку

В останні роки в наукових колах піднімається питання шахрайських дій управліннями з активами та пасивами підприємства, що втілюються у маніпуляції бухгалтерських документів. Шахрайські дії керівників в тому числі і головних бухгалтерів спрямовані на вивід капіталу власника з балансу. Вивід капіталу може бути здійснено різними шляхами. Одним із варіантів є створення спеціально організованого підприємства (спільна діяльність, дочірні підприємства, окрема "незалежна" фірма) з метою перенесення фінансових ризиків з материнської компанії при реалізації певних проєктів.

У господарському житті підприємства зміни в активах можуть виникати в результаті цілеспрямованих господарських операцій, які наперед мають нечесні мотиви.

Створення інших підприємств використовується для приховування боргів і відображення перебільшених прибутків. В бухгалтерському обліку такий метод називають позабалансовим методом, так як підприємства використовують для перенесення активів і зобов'язань, доходів і витрат на позабалансові рахунки, так як вони вже не відображаються в балансі та звіті про фінансові результати. Такі дії здійснюються з погодженням ради директорів, як спосіб покращення фінансових показників для інвесторів та кредиторів, підвищення іміджу стабільної, сильної, надійної, конкурентної фірми. Згодом разом з ризиками переносяться і ліквідні активи для задоволення власних потреб керівників.

Іншими способами менш громіздкими за організаційними затратами є прийняття на роботу "своїх" працівників (родичів, товаришів), які допомагають здійснювати господарські операції на користь керівників.

Не рідко вище перелічені випадки призводять до банкрутства підприємств.

Специфічною причиною втрати майна підприємством заподіяних діями бухгалтерів є спотворення реальних показників фінансової звітності. Реальні показники відображаються за допомогою вчинення реальних господарських операцій: схема з відвантаженням, схема фіктивної угоди, схема з передчасним визнанням виручки, схема з відстрочкою витрат, схема з прискоренням списання витрат, схема з одноразовим списанням витрат та ін. Вище перелічені схеми передбачають здійснення шахрайських господарських операцій з одночасною фальсифікацією даних.

Слід зазначити в бухгалтерському середовищі викривлення даних можуть здійснюватись і після здійснення господарських операцій без застосування шахрайських схем. Для "прикраснення" показників фінансової звітності бухгалтер використовує власні знання та чинні нормативні документи для здійснення маніпуляцій. Шахрайські дії та маніпуляції фінансової звітності часто ототожнюються, проте мають суттєві відмінності.

Шахрайство – навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третіх сторонніх осіб, з метою навмисного обману для отримання нечесної або незаконної переваги.

Маніпуляція – (франц. manipulation - от лат. manipulus - пригоршня, жменя, manus - рука). Дія рукою або руками при виконанні якої-небудь складної роботи, складний прийом в ручній роботі. Маніпуляцію, ще визначають, як мистецтвом ілюзії.

В словнику Ожегова фальсифікація визначена, як підробка. Складний прийом, дія над чим-небудь, при роботі ручним способом [6].

Шер І.Ф., ще в 1925 році в праці "Бухгалтерія і баланс" використовував поняття "вуалювання балансу", під яким розумів таку форму складання балансу, яка робить господарські факти незрозумілими, що спричинює неточну та хибну картину економічного становища даного

підприємства. При чому вуалювання балансу він розглядав з позитивної точки зору, як засіб ділової політики акціонерних товариств [13].

Радянський бухгалтер Н.А. Блатов вуалювання та фальсифікацію даних в балансі визначав як порушення вимог до складання балансу. Фальсифікацію він визначив як порушення вимог правильності, правдивості балансу; не дійсний баланс містить викривлення, підробку, фальсифікацію дійсного, справжнього балансу. Якщо вуалювання не завжди є злочином, то фальсифікація завжди є навмисна і становить балансовий злочин [1].

В залежності від мотивів суб'єктів здійснення маніпуляцій з показниками бухгалтерського обліку слід поділити їх на дві групи: умисна та не умисна.

Умисна маніпуляція - це фальсифікація, не умисна маніпуляція є вуалюванням.

До фальсифікацій в бухгалтерському обліку відносимо лише суб'єктивні ситуації, наприклад, випадки змови співробітників. Наприклад, змова співробітників з сторонніми агентами, які мають на мені недружне поглинання або банкрутство. В даному випадку одночасно здійснюється два види економічних злочинів: перше – хабарництво, друге – фальсифікація бухгалтерських документів, що проявляється в навмисному заниженню фінансових показників та порушення інформаційної безпеки підприємства. До цієї ж групи також відносимо умисний мотив працівника у завищенні фінансових показників з метою отримання премій, бонусів, тощо.

До таких схем відносяться маніпуляції з дебіторською заборгованістю, запасами, фінансовим інвестиціями, податковими зобов'язаннями.

До другої групи мотивів відносимо як об'єктивні обставини, так і суб'єктивні ситуації, що впливають на здійснення таких порушень в бухгалтерських документах. Наприклад, прагнення відповідати критеріям (норам, стандартам, показникам ефективності) регулюючим або контролюючим органам, оптимізація податкової політики, штучне завищення показників активів або приховання негативних фінансових результатів з метою формального дотримання договірних відносин або щоб справити позитивне враження для інвесторів, власників.

До вуалювання відносяться схеми з ризикованою політикою капіталізації та амортизації. Мета використання таких схем – залишитися в запланованих лімітах за фінансовими показниками. Суть схем полягає у відображенні компаніями витрат поточного періоду або збитків в якості активів. В результаті визнання витрат відкладається, тим самим збільшується прибуток поточного періоду. Ці активи, або відкладені втрати, потім списуються на витрати в майбутніх періодах. Пасиви – це можливі майбутні втрати корпоративних ресурсів для виконання поточних зобов'язань. При оцінці вони відображаються за поточною вартістю ресурсів, що забезпечують погашення зобов'язань. Недооцінені пасиви відображені за вартістю нижче, ніж поточна вартість відповідного зобов'язання. При погашенні або коригування до поточної вартості утворюються збитки або витрати.

Вуалювання в залежності від дотримання законодавчих норм та спроможності це довести при необхідності може не класифікуватись як злочин.

Соколов Я.В. з цього приводу зазначав: вуалювання не є злочином, якщо викривлення звітності в рамках дозволених нормативними документами, пояснюючи це тим, що відображення точної господарської діяльності в звітності не можливо і в реальній дійсності облік існує в формі вуалювання або фальсифікації [9].

Одним із різновидів вуалювання в бухгалтерському обліку є помилки. Помилка - це ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Класифікація відіграє особливу роль в обліковому процесі суб'єктів господарювання, чим ширша класифікація об'єкту в бухгалтерському обліку, тим більшою інформацією володіє управлінський персонал.

Таким чином, втрати так чи інакше призводять до негативних наслідків, що втілюються в збитках та тягнуть за собою збільшення витрат на відновлення втраченого майна, збільшення собівартості виробництва, зменшення фінансового результату та є причиною виникнення господарської відповідальності у власників, майнової відповідальності у працівників та кримінальної відповідальності у сторонніх осіб, що вчинили збиток підприємству.

Розроблена класифікація втрат майна допоможе підприємству, зокрема керівнику відділу внутрішнього контролю та головному бухгалтеру сконцентрувати зусилля при розробці захисної моделі збереження майна в ході здійснення підприємницької діяльності.

Показники бухгалтерського обліку та данні внутрішнього контролю констатують результати діяльності нерациональної організації складського господарства, шахрайські дії стороні осіб (кредиторів) та інших причин, що призводять до змін показників бухгалтерського обліку про фінансовий стан та результат діяльності підприємства.

#### Список використаної літератури:

1. *Блатов Н.А.* Балансоведение: Общий курс. – 3-е изд., перераб. – Л.-М.: Государственное торговое издательство, 1931. – С. 134. 2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпін: ВТФ “Перун”, 2001. – 1440 с. 3. *Завгородній А.Г.*, Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. Банк. ін-ту НБУ. – 566 с. 4. *Костюкова И.Н.*, Луговской Д.В. Недостачи, потери от порчи и обесценение активов и их финансово-экономические последствия // Международный бухгалтерский учет № 4 (202), январь – 2012, С. 32 - 39 5. *Кузьмін Д.Л.* Бухгалтерський облік і контроль збереження та втрат майна підприємства: організаційно-

правовий підхід [Текст]: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Кузьмін Дмитро Леонідович ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. - К., 2010. – С. 104 6. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка / Под ред. Н.Ю. Шведовой. – М., 1989. – С. 273 7. *Осовська Г.В.*, Юшкевич О.О., Завадський Й.С. економічний словник – К.: Кондор. 2007. – 358 с. 8. *Редько А.Ю.*, Сикорский В.Ф. Повышение роли бухгалтерского учета в сокращении товарных потерь в торговле / А.Ю. Редько, В.Ф. Сикорский. – К., Общество “Знание” Украинской ССР, – 1987. 15 с. 9. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 383-384. 10. *Сурмін Ю.П.* Майстерня вченого: підручник для науковця / Ю.П. Сурмін. – К.: Навчально-методичний центр “Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні”, 2006. – 302 с. 11. Философский словарь / [ред. упоряд И.Т. Фролова]. – 5-е изд. – М.: Политиздат, 1987. – 590с. 12. *Чижевські Л.В.* Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. – Житомир. ЖІТІ, 1998. – 408 с. 13. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – С. 293. 14. *Янушкевич И.В.* Совершенствование организации учета товарных потерь в торговле / И.В. Янушкевич // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость: материалы междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 75-летию БГЭУ (Минск, 20 мая 2008 г.): в 2 т. – Минск: БГЭУ, 2008. – Т. 1. – 563

МІРОШНИК Вікторія Валеріївна – аспірант Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік втрат майна підприємства  
– відповідальність бухгалтерської служби

Надійшла до редакції: 03.04.12 р.

ї