

**Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет**

**Факультет обліку і аудиту**

**Кафедра аудиту, ревізії та аналізу**

**Вовчак Маряна Андріївна**

**Експертне дослідження операцій з матеріальними запасами**

**Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»**

**освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза»**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

Науковий керівник:  
к.е.н., доц. Саченко С.І.

---

## **ЗМІСТ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ**

1.1. Теоретико - економічна характеристика поняття «матеріальні запаси» та їх класифікація

1.2. Визнання і оцінка матеріальних запасів і їх відображення у фінансовій звітності

1.3. Роль і місце обліку та експертизи матеріальних запасів у системі управління підприємством

Висновки до розділу 1

### **РОЗДІЛ 2. ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

2.1. Документальне оформлення руху матеріальних запасів

2.2. Облік запасів у бухгалтерії, складський облік та їх взаємозв'язок

2.3. Облік матеріалів у виробництві та експертне дослідження за їх використанням

2.4. Використання принципів управлінського обліку матеріальних запасів та прийняття рішень

2.5. Шляхи удосконалення обліку матеріальних запасів в умовах АРМ бухгалтера

Висновки до розділу 2

### **РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРІАЛЬНИМИ ЗАПАСАМИ**

3.1. Особливості проведення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами

3.2. Методика узагальнення результатів експертного дослідження операцій з матеріальними запасами

Висновки до розділу 3

### **ВИСНОВКИ**

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

### **ДОДАТКИ**

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ

#### 1.1. Теоретико - економічна характеристика поняття «матеріальні запаси» та їх класифікація

Для підприємств виробничого характеру основною ознакою, як зазначає професор М.С. Пушкар, – є висока питома вага у загальній структурі запасів таких цінностей, які призначені для процесу виробництва. Через це вони (цінності) отримали свою назву – „виробничі запаси” [66, с.212].

На даний час складовою життя будь-якого суспільства є стабільне і безперервне повторення всіх стадій процесу виробництва. Тобто для забезпечення такого виробничого процесу і відповідно створення матеріальних благ особливою передумовою є наявність матеріальних запасів.

Важливе місце на думку В.С. Леня та В.В. Гливенка, серед майна підприємства займають запаси, адже від наявності їх на складі залежить виробничий цикл підприємства. Чітко розроблена організація надходження запасів буде сприяти раціональному процесу на всіх стадіях обробки і випуску готової продукції підприємства. Внаслідок того, що запаси можуть бути перетворені на грошові кошти протягом одного операційного циклу або одного року, їх відносять до складу оборотних активів [44, с.139].

Серед різноманіття літератури, запасам присвячений перелік наукових видань. В більшості автори наукових праць мають за мету досліджувати ефективність використання запасів в різних галузях економіки. Однак, проблема яку ми досліджуємо на сьогоднішній час не є новизною, а в деякій мірі висвітлена в працях багатьох економістів, зокрема: М.С. Пушкаря, М.В. Кужельного, Ф.Ф. Бутинця та інших[41], [10], [66].

Розглянемо характеристику поняття «матеріальні запаси» в опрацьованій нами літературі.

На думку Ф.Ф. Бутинця, під “запасами слід розуміти активи, які придбані або самостійно виготовлені, і підлягають подальшій переробці на підприємстві”[10, с.312].

В свою чергу, автори економічної енциклопедії дають визначення поняття «матеріальних запасів» як основу оборотних коштів на підприємстві, які не залучають до процесу виробництва [26, с.237].

Автор багатьох наукових праць М.В. Кужельний виділяє поняття «матеріальні цінності». Відповідно на його думку, матеріальні цінності – запаси які включаються у засоби виробництва, це безпосередньо засоби праці і предмети праці. З даними визначенням варто погодитись, адже поняття матеріальних цінностей має більш ширше значення ніж поняття виробничих запасів, оскільки останні включають лише предмети праці [41].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [62]. Слід звернути увагу на те, що стандарт до визначення матеріальних запасів ставить наступні вимоги: вартість має бути достовірно визначена і обов'язково повинна отримуватись вигода.

Також, як вважають деякі економісти, матеріальні запаси що використовуються на підприємстві слід узагальнювати від галузі виробництва. Більшість з них вважають, що для галузей виробництва таких як: текстильна, важка промисловість і хімічна, в якості запасів виступають природні ресурси, а в інших – матеріальні цінності.

Вище подане порівняння підтверджує у своїх працях А.А. Мінц. На його думку, матеріальні запаси, що виступають як “сили природи, що на певному рівні розвитку продуктивних сил і вивчення можуть бути використанні для задоволення власних потреб і потреб людства у формі виробничих запасів для безпосередньої участі у матеріальній діяльності” називаються природними ресурсами[55].

Як бачимо, природні ресурси можуть бути одночасно і матеріальними запасами( тобто сировиною) для промислових підприємств і насамперед, ними є паливно-енергетичні, рудні, будівельні та інші ресурси (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1.

Класифікація запасів залежно від характеру діяльності підприємства

Сфера діяльності	Типовий приклад (галузь) діяльності	Типовий вид запасів
Торгівля	книжковий магазин, універсам, оптова база, магазин-склад будматеріалів	Товари
Виробництво продукції	меблева фабрика, тютюнова фабрика, авіаційний завод, металургійний комбінат	сировина, допоміжні матеріали, незавершене виробництво, готова продукція
Послуги	аудиторська фірма, рекламне агентство, транспортна організація, ательє мод, перукарня	незавершені послуги (роботи), для яких ще не визначено доходу, допоміжні матеріали

Також важливим є те, що в більшості виробничі підприємства в якості запасів використовують готову продукцію інших підприємств. То ж наприклад, для підприємств що займаються машинобудуванням, виробничими запасами виступає готова продукція хімічної, а також металургійної галузей (наприклад прокат металу). Продукція лісництва буде виступати виробничими запасами для деревообробної промисловості.

Розгляду підлягає ще одна думка професора М.С. Пушкаря, відповідно якої, до виробничих запасів належать безпосередньо засоби праці, які функціонують у сфері виробництва і використовуються на відповідних їм підприємствам, тобто які займаються виробничо-господарською діяльністю [66]. Також необхідно прийняти до уваги й те що виробничі запаси включені у склад матеріальних ресурсів , які відповідно складаються із засобів і предметів праці. В більшості до таких предметів праці відносять такі матеріальні ресурси, як матеріали, сировина, тара і запасні частини, напівфабрикати та інші.

Проаналізувавши літературу з даних питань, можна сказати що на сьогоднішній час по різному пояснюють поняття виробничих запасів, відповідно це призводить до неправильного їх розуміння і досить негативно

впливає на прийняття управлінських рішень [84, с.82], [9, с.208]. Наприклад, одні економісти пояснюють дане поняття так: «це складники, які входять в різні елементи виробництва, що використовуються в ролі предмета праці у процесі виробництва і відповідно повністю використовуються у кожному циклі, а також вартість яких включається у вартість виготовленої продукції чи наданих послуг». Інші економісти вважають що матеріальні запаси це активи, які у подальшому утримуються для процесу виробництва, споживання і продажу.

Зовсім інший зміст надає цьому визначенню О.В. Лишиленко, автор у своїй праці стверджує що виробничі запаси - це продукція, яка використовується у виробництві при створенні нових виробів. Тобто для одних підприємств виробничі запаси є готовою продукцією, а для інших предметом праці [45, с.362].

Згідно думки таких авторів як М.В. Кужельний, І.В. Данилюк та інших бачимо, що незавершене виробництво, товари і готову продукцію, сировину і матеріали вони включають до поняття виробничих запасів. Вище згадана думка авторів більш доцільна і відповідає П(С)БО 9 «Запаси» [41, с.169].

Отже, аналізуючи згадані нами трактування поняття «виробничі запаси» варто сказати що запаси відносяться до важливої частини активів підприємства. Однак, елементи які включаються до складу виробничих запасів, будуть залежати від властивостей підприємства як це було доведено вище.

Слід зазначити, що до складу запасів входять всі товарно-матеріальні цінності, якими володіє підприємство на певну дату і незалежно від місця знаходження.

Варте уваги і те, що від поняття «виробничі запаси» слід відокремлювати поняття «матеріальні запаси».

Серед науковців немає єдиної думки, щодо того, що має відноситись до матеріальних запасів, а що до виробничих запасів.

Матеріальні запаси – це засоби виробництва, що включають в себе засоби праці і предмети праці. На нашу думку поняття матеріальних запасів має більш широке значення ніж поняття «виробничі запаси», адже останні включають тільки предмети праці[12, с.212].

Як бачимо, дані поняття є досить близькими за формою, але істотно відрізняються за змістом. Що стосується поняття «предмет праці», то воно не обмежується лише матеріальними запасами. До них належать крім сировини і матеріалів, також незавершене виробництво і напівфабрикати. До незавершеного виробництва відносять предмети праці які використовуються у виробничому процесі який ще не завершився. Поняття матеріальні цінності є ширшим від поняття «предмет праці», і відповідно воно включає в себе малоцінні швидкозношувальні предмети.

В. Пантілєєв стверджує, що схожим за складом є поняття «матеріального потоку», яке сформувалось на зарубіжних підприємствах внаслідок широкого запровадження систем управління матеріальними запасами. Під даним визначенням розуміють сукупність сировини, матеріалів і напівфабрикатів, які надходять на виробництво від постачальників, перетворюються на готову продукцію, через систему збуту доводяться до споживачів[57, с.34].

Відповідно вище наведеному твердженню, до виробничих запасів відносяться наступні елементи: сировина і матеріали, тара, будівельні матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати.

Групи на які доцільно поділяти допоміжні матеріали які входять до виробничих запасів:

- допоміжні матеріали, які суміжні з основними матеріалами;
- матеріали які використовуються засобами праці, які забезпечують нормальний виробничий процес ( паливо, тара);
- господарські матеріали для ремонту (запасні частини, електричні лампи)

На підприємстві використовується значна кількість різноманітних товарно-матеріальних цінностей. Відповідно усі вони використовуються у виробничому процесі по-різному. Деякі з них споживаються у виробництві, інші змінюють свою форму а також включаються до складу виробу без змін. Тому важливим є класифікація виробничих запасів (рис.1.1).



Рис. 1.1. Схема класифікації матеріальних запасів

Як бачимо з рис.1.1. в основу економічної класифікації виробничих запасів прийнято брати до уваги значення запасів як активів, що використовується у виробничому процесі і відповідно формують основу майбутнього виробу, інші утримуються для споживання і для подальшого продажу.

Науковець Ф.Ф. Бутинець класифікує запаси підприємства за наступними основними ознаками, які наведені в таблиці 1.2. [8, с.295].

Таблиця 1.2.

#### Класифікація запасів

№	Ознаки групування	Види запасів
1	Призначенні для реалізації в звичайних умовах	Готова продукція, товари
2	Знаходяться у виробничому процесі з метою виробництва готової продукції	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у



		виробництві
3	Запаси, які призначаються для споживання при виробництві продукції, наданні послуг, а також для управлінського процесу на підприємстві	Виробничі запаси, МШП

Професор Ф.Ф. Бутинець, виробничі запаси поділяє на групи і підгрупи за сортом, найменуванням, маркою та іншими ознаками.

Тобто на думку економістів, за кожною ознакою класифікації запасів закріплюється постійний код, який має відповідати усім документам, які пов'язані з обліком матеріалів. Дане кодування матеріалів називається номенклатурою.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, який затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999р. виробничі запаси поділяють на такі групи:

- сировина і матеріали – це предмети праці, що входять до складу продуктів, які виготовляються і складають їх основу. Сюди теж відносять допоміжні матеріали, які потрібні для основних і технічних цілей;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – до них належать напівфабрикати та готові комплектуючі вироби, що випускаються і які водночас потребують додаткових витрат;
- паливо – належить до допоміжних матеріалів, також відіграє важливу роль у народному господарстві;
- тара і тарні матеріали – сюди відносять предмети, які призначені для пакування продукції (язики, мішки);
- будівельні матеріали – усі матеріали, деталі і обладнання які потрібні для формування монтажу і інших будівельних робіт;
- матеріали передані в переробку – матеріали, які включаються до собівартості виробів, але передані в переробку на сторону;
- запасні частини – до їх складу входить запасні частини, деталі, агрегати, які використовуються для проведення ремонту машин,

обладнання транспортних засобів, і які відповідно не належать до основних засобів;

- матеріали сільськогосподарського призначення – це мінеральні добрива, хімікати, біопрепарати і медикаменти, що використовуються у тваринному призначенні, сюди теж відносять насіння і саджанці;

- інші матеріали – це різні відходи від виробництва, брак а також одержані від ліквідації основних засобів матеріальні ресурси, які не можуть використовуватись як матеріали чи паливо на підприємстві[20].

Як бачимо, групування матеріальних ресурсів є важливою характеристикою для правильної організації обліку матеріалів. Дана класифікація значно полегшує роботу працівників бухгалтерії і є необхідною для контрольної функції на підприємстві.

Щоб забезпечити безперебійний процес роботи підприємства на складах в межах норм завжди мають бути запаси. Адже саме на складах здійснюються операції по збереженню запасів які надходять і витрачаються. Бухгалтерський облік має забезпечити контроль за надходженням і витрачанням запасів на складських приміщеннях, і це буде основною умовою забезпечення власності підприємства.

Класифікація матеріальних запасів буде залежати від галузі підприємства. Тобто запаси можуть мати різне призначення, яке буде залежати від функції яку вони виконують на підприємстві у виробничому процесі. Тому важливим моментом є групування виробничих запасів за їх роллю у виробничому процесі. Відповідно запаси класифікують:

- за призначенням і причинами утворення;
- за місцем знаходження;
- за рівнем наявності на підприємстві;
- по відношенню до балансу;
- за ступенем ліквідності;
- за походженням.

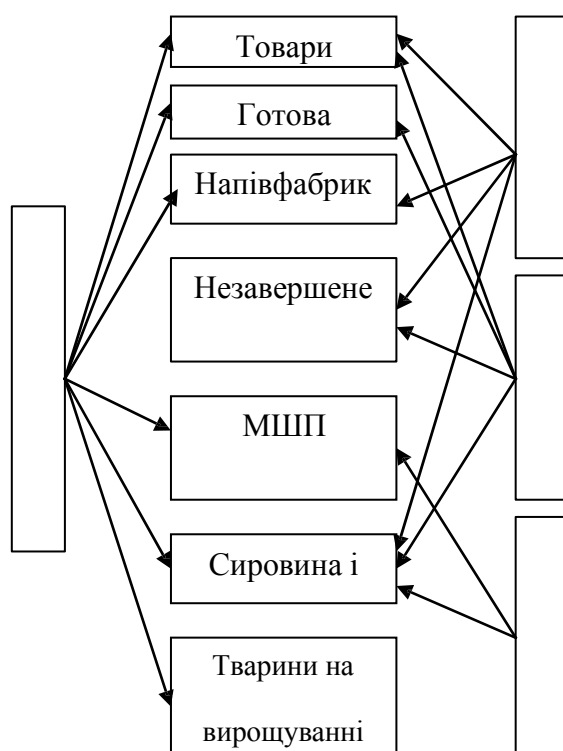
Більш детальна класифікація запасів за відповідними ознаками подана у Додатку А.

Дана класифікація забезпечує виконання основних завдань обліку запасів, серед яких є:

- правильне документальне оформлення руху запасів;
- забезпечення відповідності запасів зроблених на складах нормативам;
- достовірна оцінка виробничих запасів;
- визначення фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- відображення повноти операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі обліку.

Вище поданні завдання дозволяють достовірно формувати інформацію для управління запасами. При управлінні запасами важливою є інформація, яка пов'язана із формуванням необхідної частини товарно-виробничих запасів з метою забезпечення виробничого процесу, що носить безперервний характер.

Ми також дослідили класифікацію запасів у різних країнах світу, яка представлена на рисунку (рис. 1.2).



## Рис. 1.2. Класифікація запасів у різних країнах

Отже, існує достатня кількість визначень матеріальних запасів, а також і класифікацій. Адже класифікації запасів показують різноманітність матеріальних цінностей, які беруть участь у процесі виробництва і є одним із основних активів, що використовуються для виробництва продукції.

### **1.2. Визнання і оцінка матеріальних запасів і їх відображення у фінансовій звітності**

При розгляді теорії обліку матеріальних запасів на підприємстві, обов'язковою умовою є дослідження питань оцінки запасів, адже вона є найосновнішою у організації обліку, яка впливає на точність фінансових результатів.

Як ми вже згадували у минулому питанні, у П(С)БО 9 «Запаси» дається детальна характеристика поняття «матеріальні запаси». Відповідно цьому документу впливає, що матеріальні запаси визнаються активами у двох випадках:

- коли існує ймовірність того, що у підприємства у майбутньому у зв'язку із використанням запасів будуть економічні вигоди;
- ймовірність того, що вартість виробничих запасів достовірно визначена.

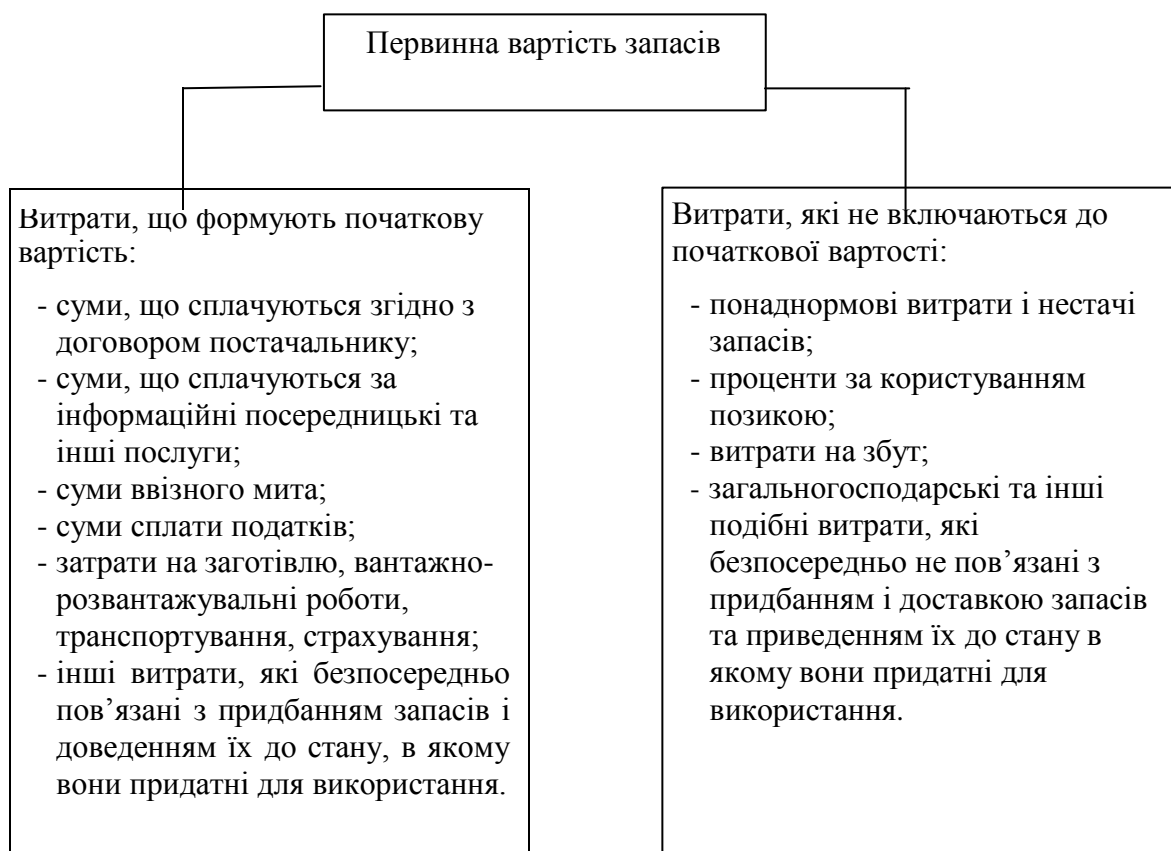
Основу діяльності будь-якого підприємства становлять запаси. На цій підставі, від наявності чи відсутності запасів на складах залежить цикл виробництва продукції на підприємстві. Адже саме раціональному виробничому процесу на всіх стадіях випуску продукції виробничого підприємства сприяє чітка і правильна організація надходження або ж вибуття запасів[8, с.214].

Наступним основним елементом побудови бухгалтерського обліку є оцінка запасів. На підставі національного стандарту бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (затверджений наказом МФУ від 20.10.1999р №246 зі змінами і доповненнями) підприємство самостійно обирає метод оцінки матеріальних ресурсів[62].

Порядок оцінки запасів залежить від багатьох факторів, основним з яких є система обліку запасів яка обрана підприємством. В загальному матеріальні запаси оцінюють за первісною вартістю.

Первісною вартістю згідно П(С)БО 9 «Запаси» є історична собівартість необоротних активів, визначена у сумі грошових надходжень або справедливої вартості інших активів, які сплачені або витрачені для придбання необоротних активів.

Запаси які надходять на підприємство і придбанні за плату оцінюють за первісною вартістю, але щоб це робити необхідно знати, що таке початкова вартість. На прикладі рисунка розглянемо які витрати включаються у початкову вартість і які не включаються до неї (рис.1.3).



### Рис. 1.3. Порядок оформлення початкової вартості

Варто сказати, що початкова вартість матеріальних ресурсів які надходять на підприємство можуть бути виготовленні власними силами, також можуть бути отриманні безкоштовно (таблиця 1.3). Як бачимо з таблиці при визначенні первинної вартості формується поняття «справедлива вартість». У П(С)БО 9 «Запаси» немає характеристики сутності цього поняття, тому ми візьмемо його з інших нормативних документів. Відповідно до них, справедлива вартість – це сума, за якою здійснюється обмін активу або оплати зобов'язання у результаті операцій між проінформованими і незалежними сторонами.

Таблиця 1.3.

#### Формування первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження

№ з/п	Напрями надходження	Первісна вартість
1.	Придбання за плату	Усі витрати пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони здатні до використання в запланованих цілях.
2.	Придбання за рахунок банку	Усі витрати на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні до використання без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку
3.	Виготовлення власними силами	Собівартість їх виробництва, яка визначається відповідним П(С)БО
4.	Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість погоджена із учасниками підприємства
5.	Одержання безоплатно	Справедлива вартість
6.	Обмін на подібні активи	Балансова вартість переданих запасів (якщо балансова вартість переданих запасів вища ніж справедливу вартість, то первісна вартістю отриманих запасів порівнюється із справедливою вартістю)
7.	Обмін на неподібні активи	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (знижена) на суму грошових коштів, яка була передана (отримана) в процесі обміну
8.	Виявлення як надлишок при інвентаризації.	Справедлива вартість

Здебільшого на окремих підприємствах певної галузі економіки для остаточної оцінки руху запасів протягом певного періоду використовують облікові ціни. Вони можуть визначатись так: або як середньозважена величина фактичної собівартості за минулий період часу; або як планова собівартість, яка визначається на основі ціни і розміру транспортно-заготівельних витрат. Для визначення розміру таких витрат спочатку визначають середній відсоток, для якого використовують дану формулою 1.1:

$$CB = \frac{PЗВп + ТЗВз}{ЗЗп + ПЗз} * 100 \quad (1.1)$$

де, ТЗВп – сума транспортно-заготівельних витрат на початок періоду

ТЗВз – сума транспортно-заготівельних витрат за звітний період в цілому

ЗЗп – залишок запасів за обліковими цінами розрахований на початок періоду

ПЗз –запаси за обліковими цінами, які придбані протягом звітного періоду

Відповідно, сума транспортно-заготівельних витрат, яка належать до витрачених запасів визначається за формулою 1.2

$$ТЗВВп = \frac{CB * ВЗз}{100} \quad (1.2)$$

де, СВ – середній відсоток ТЗВ;

ВЗз – вартість витрачених запасів впродовж звітного періоду за обліковими цінами [18, с.88-98].

На підприємстві з'являються ситуації, пов'язані з труднощами списання запасів і віднесення їх на собівартість реалізованих товарів. Це виникає тоді, коли однакові товари обліковуються за різною первинною вартістю.

Спочатку бухгалтер особисто визначав, які запаси списати, а яку вартість потрібно прийняти до розрахунку собівартості реалізованих у виробництво запасів. На сьогодні П(С)БО 9 «Запаси» виділяє наступні методи оцінки запасів при їх вибутті (рис 1.4.).

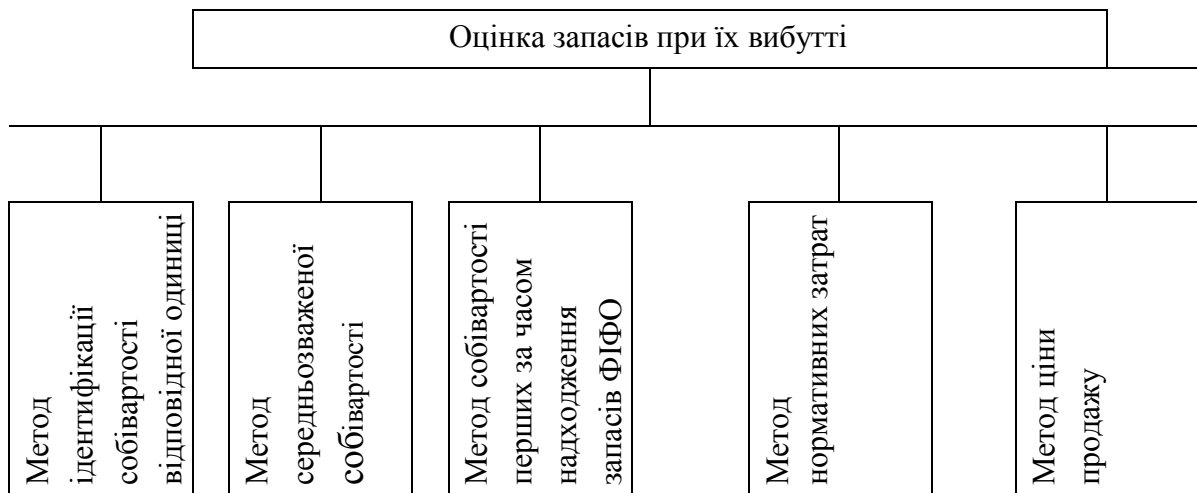


Рис. 1.4. Оцінка запасів при їх вибутті

Для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, однакового характеру застосовується тільки один із наведених методів. Розглянемо вище наведені методи детальніше.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується на підприємстві при використанні спеціальних замовлень, а також при невеликій номенклатурі товарів. Відповідно до даного методу кожна одиниця товару повинна мати таблицю із серійним номером.

Метод середньозваженої собівартості характеризується розрахунок вартості одиниці товару виходячи із середніх цін. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» даний метод визначається діленням вартості залишку запасів на початок місяця і вартості запасів одержаних у звітному місяці на кількість запасів на початок періоду і отриманих у звітному місяці запасів.

Собівартість запасів розрахована цим методом залежить від покупки запасів за найвищою ціною наприкінці звітного місяця. За рахунок питомої ваги матеріалів, які куплені наприкінці місяця у загальній сумі матеріалів середньозважена ціна їх одиниці буде вища, і відповідно, собівартість проданих запасів буде більшою, що буде сприяти зниженню податку на прибуток.

Метод ФІФО - метод бухгалтерського обліку ТМЦ, відповідно до якого ТМЦ, поставлені на облік першими вибувають з обліку теж першими[6].



Тобто запаси, які відпускаються у виробництво чи на продаж першими оцінюються (у виробництві) за вартістю матеріалів, які першими надійшли на підприємство, а матеріали, які використовуються останніми, оцінюються з вартістю останніх за часом надходження матеріалів.

Взагалі цей метод дуже часто застосовується для таких запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли на підприємство, повинні реалізуватися у першу чергу, щоб у майбутньому зменшити збитків.

На нашу думку, цей метод є простим, систематичним і об'єктивним що відповідає вимогам СААР, а також запобігає можливості маніпулювати прибутком та забезпечує відображення у підсумковому балансі суми запасів, яка періодично ототожнюється з поточною плановою вартістю.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” якщо для оцінки використовуються метод ФІФО, то у примітках до фінансової звітності використовується різниця між вартістю запасів, що відображена на дату балансу в обліку і звітності, обчисленого із застосуванням методу середньозваженої собівартості, або чистої вартості реалізації[59, с.189]. При даному методі розрахунки повинні проводитися при кожному найменуванні запасів.

Метод оцінки запасів за нормативними затратами пов'язаний із застосуванням норм витрат які потрібні на одиницю продукції, що встановлені підприємством з врахуванням нормативів використання запасів а також діючих цін. Щоб максимально приблизити нормативні затрати до фактичних повинні ціни і затрати регулярно перевірятись і переглядатись. Даний метод оцінки матеріальних ресурсів на практиці використовується досить не часто.

Заслугує уваги думка окремих авторів, які визначають, що “оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами торгівлі з використанням середнього відсотку торговельної націнки товарів”[13, с.208]. Даний метод використовується на підприємствах, де є значна і змішана номенклатура товарів які мають однаковий рівень торговельної націнки. Собівартість

реалізованих товарів при цьому визначається “як різниця між вартістю продажу товарів, що реалізуються та сумою торговельної націнки на реалізовані товари”.

Дана сума в свою чергу визначається “як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки”. А середній відсоток торговельної націнки визначається “діленням загальної суми залишку торговельних націнок у продажній вартості які одержані у звітному періоді товарів на суму вартості продажу одержаних у звітному місяці товарів”.

Погоджуючись з тим, що усі вище перераховані методи мають свої недоліки і переваги варто сказати що підприємство може обрати для дорогих запасів метод ідентифікованої собівартості, а для інших – метод середньозваженої собівартості або інший метод.

Також проводиться оцінка на дату складання балансу. П(С)БО 9 “Запаси” вказує на необхідність відображення у балансі запасів за найнижчою з двох оцінок – початкової вартості або чистої вартості реалізації.

Чистою вартістю реалізації називається сума яку очікується отримати при реалізації запасів при звичайних умовах на підприємстві за мінусом ймовірних витрат на завершення виробництва запасів а також їх реалізацію.

Тобто, чиста вартість реалізації аналогічна ринковій вартості запасів за мінусом витрат, які підприємство зазнає під час підготовки до реалізації і самої реалізації.

Переоцінка запасів має бути проведена на дату складання балансу. Ми рекомендуємо проводити її по закінченні календарного року (під час складання річного звіту). Така переоцінка є трудомісткою і забирає багато часу.

Підсумовуючи сказане, необхідно зазначити, що запаси є основою створення матеріальних благ і відтворення виробничого процесу. В економічній літературі існують різні погляди щодо визнання матеріальних запасів, але всі вони зводяться до думки, що виробничі запаси є частиною

оборотних активів підприємства, які використовуються в процесів виробництва продукції. Особливий і вплив на класифікацію виробничих запасів мають технологічні особливості діяльності підприємств. Тому застосування чіткої класифікації та оцінки виробничих запасів буде сприяти ефективному управлінню, своєчасному виявленню відхилень, зниженню собівартості продукції, збільшенню прибутку підприємства.

Отже, матеріальні запаси підприємства мають непросту структуру і включають особливу частину активів, яка є досить часто використаною. Запаси споживаються у виробничому процесі за один цикл виробництва і включаються в собівартість продукції повністю за мінусом відходів та невикористаних матеріалів. Саме це вимагає документування операцій з надходження, споживання запасів у процесі виробництва, оприбуткування відходів та проведення процесу інвентаризації залишків матеріалів на робочих місцях структурних виробничих підрозділів підприємства, що не використовувались.

### **1.3. Роль і місце обліку та експертизи матеріальних запасів у системі управління підприємством**

Під час виробничого процесу рішення щодо кількості і якості придбання матеріальних запасів є основною частиною ефективності діяльності підприємства. В обліку важливим є те, як впливає обсяг матеріальних запасів на рентабельність підприємства, тому що зберігати великі запаси для організації недоцільно. А. Кузнєцова стверджує, що „втрати, зумовлені неефективним управлінням матеріальними запасами приблизно еквівалентні третині загальних затрат по закупівлі і поставках цих ресурсів”[42, с.22]. Дане твердження можна пояснити тим, що на думку автора відбувається неузгодженість планування процесів постачання і виробництва, а також дефіцитом важливих ресурсів.

Виходячи з даного твердження, буде доцільним зазначити, що причинами втрат також є неправильна організація обліку та процесу управління запасами на підприємстві. Незважаючи на це, вагомий вплив

мають інноваційні процеси, що в кінцевому результаті приносять більшу вигоду, ніж витрати на їх здійснення. Що стосується питань пов'язаних з матеріальними запасами, доцільно відокремлювати обов'язки облікових і логістичних служб для того щоб їхня робота була б більш раціоналізована. Логістична служба виконує наступні функції: забезпечує надходження запасів на підприємство; займається транспортування запасів; мінімізує витрати при закупівлі і зберіганні матеріальних запасів; займається управління матеріальним потоком, а також вибір оптимального розміру замовлення.

З метою формування раціональнішого механізму управління запасами на підприємстві їх слід розмежовувати для логістичної системи на такі групи: максимально допустимі, максимальні, нормативні, мінімально допустимі та мінімальні.

Матеріальні запаси, обсяг яких перевищує нормативну потребу і відповідно виникає ризик в кінцевому підсумку отримати збитки називаються максимально допустимим.

Максимальні – це запаси, обсяг яких перевищує нормативну потребу і ризику щодо збитків на підприємстві не виникає.

Запаси обсяг яких є загрозовим для забезпечення виконання виробничого програми і тривалого виробництва називаються мінімально допустимими.

Запаси, обсяг яких свідчить про недостатність ресурсів і відповідно виникає загроза збитку відносяться до мінімальних.

Для розрахунку обсягу даних груп запасів використовують формулу Вільсона (формула 1.3) [65, с.152].

$$Q = \sqrt{\frac{2AS}{I}} \quad (1.3)$$

де, Q – оптимальний розмір партії поставки;

A – вартість замовлення однієї партії поставки;

S – потреба в товарно-матеріальних цінностях у певний період часу;

I – затрати на зберігання одиниці запасу на складі.

Завданням обліку в даному випадку є процес підготовки інформації для виявлення напрямків обсягів запасів і їх споживання.

Також інформацію про потенційних постачальників, відстань на яку перевозяться запаси, дані про перевізників формують облікові працівники. При наявності таких даних під час визначання оптимального запасу доцільно враховувати транспортні затрати. Це потрібно для того, щоб взяти до уваги мінімальні розміри поставок, що встановлені перевізниками і однакові споживання запасів незалежно від періоду.

Як стверджують науковці, матеріальні запаси є важливою статтею активу балансу і раціональне їх використання впливає на величину прибутку підприємства а також на швидкість обороту вкладеного капіталу. Саме цей чинник впливає на те, що обліку матеріальних запасів приділяється велика увага.

Роль обліку в управлінні полягає у тому, що через бухгалтерську службу здійснюється зворотній зв'язок між керівною системою та керованою. Адже саме бухгалтерія містить і надає інформацію, яка потрібна для прийняття управлінських рішень.

У Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” вказується саме на управлінське призначення обліку. Згідно з цим Законом „бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень”[30]. Основними зовнішніми користувачами в нашій країні є податкові та інші контрольні служби.

Закон формує загальні вимоги до організації обліку та складання фінансової звітності для всіх фірм і установ, але не враховує чинники їх діяльності. Адже у Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не враховано специфічних галузевих особливостей

певної сфери діяльності, а лише встановлено загальний порядок державного регулювання організації бухгалтерського обліку в Україні.

Бухгалтерський облік в Україні характеризується чіткою регламентацією, що забезпечує основу формування і можливість порівнювати його показники враховуючи результати діяльності підприємства, а також можливість отримувати показники для проведення експертизи.

Виділимо основні завдання експертизи які вирішує економічна експертиза операцій з матеріальними запасами :

- устанавлення правильності документального оформлення операцій з матеріальними запасами;
- устанавлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з матеріальними запасами вимогам чинному нормативному законодавству;
- устанавлення відповідальної особи, за здійснення та документальне оформлення неправильної господарської операції;
- перевірка правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією матеріальних запасів;
- визначення впливу операцій з матеріальними запасами на прибуток.

В свою чергу, І. Д. Бенько та М. Р. Лучко наводять наступні основні завдання обліку матеріальних запасів:

- визначення точної кількості ТМЦ, що перебувають в запасах підприємства;
- надання достовірної інформації певним відділам підприємства про існування товарно-матеріальних цінностей;
- забезпечення правильного визначення відхилень між фактичною наявністю ТМЦ і даних аналітичного обліку[47].

Дана позиція цілком ефективна і обґрунтована, особливо враховуючи цей факт, що раціональне використання матеріальних запасів потрібне для

отримання максимально високих результатів діяльності підприємства, тобто отримання прибутку.

Наступним завданням обліку, є формування даних щодо залежності витрат, які пов'язані з доставкою запасів, вибору видів транспорту, обсягів поставок і кількості постачальників.

Наведені завдання формуються із того, що бухгалтерський облік є основним елементом системи управління підприємством. Відповідно науковець Ф. Ф. Бутинець стверджує що бухгалтерський облік забезпечує формування інформації для:

- контролю економічної діяльності підприємства, а також окремих його підрозділів, секторів та видів діяльності;
- планування стратегії діяльності підприємства, оптимізація використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів;
- розрахунок рентабельності окремих видів послуг, продукції і секторів ринку
- визначення ефективності господарювання в цілому і в окремих підрозділах підприємства
- коригування управлінського впливу на процес виробництва продукції та зменшення суб'єктивності у процесі прийняття управлінських рішень[11, с.264-265].

Щоб забезпечити ефективну експертизу щодо збереження і використання матеріальних запасів на підприємстві важливе місце займають процес постачання і стан складського господарства. Матеріали у складських приміщеннях потрібно чітко розміщувати по секціях, згодом за сортами, розмірами, адже це дасть змогу швидше приймати їх і перевіряти наявність. Для кращого розуміння в місцях де зберігаються матеріали прикріплюється ярлик. Щоб здійснювати експертизу на підприємстві склади мають бути цілком забезпечені справними приладами.

Наявність цінника, чіткої системи документообігу, проведення у встановлений термін інвентаризації, вчасне відображення в обліку результатів вибіркового перевірок залишків матеріалів, ці всі складові потрібні для ефективного забезпечення обліку і внутрішньогосподарського контролю матеріальних запасів.

На сучасному етапі господарювання організація обліку матеріалів забезпечує:

- створення раціонального процесу постачання і забезпечення сировиною і матеріальними цінностями для безперервного процесу виробництва продукції;
- забезпечення відносин між партнерами;
- створення і запровадження моделі руху потоку інформації щодо потреб матеріальних ресурсів з метою прийняття управлінських рішень;
- вчасне і правильне оформлення документів пов'язаних із рухом запасів на підприємстві;
- контроль щодо руху запасів у складських приміщеннях;
- контроль щодо використання матеріальних запасів і дотримання відповідних норм.

У сучасних умовах господарювання особливе значення має дослідження проблем теорії та практики обліку і експертизи, щодо їх удосконалення. Підвищення рівня ефективності обліку та експертизи за діяльністю підприємств і організацій в країні є основним етапом зміцнення фінансової дисципліни на макро- і на мікроекономічному рівнях.

Якщо облік не виконує функції, які на нього покладені отже він вважається неефективним. Зокрема з комплексом усіх облікових процедур, а також із оформленням документів пов'язана і контрольна функція. В свою чергу вона не повинна ускладнювати процес документообігу, а здійснюватися за певною системою, включаючи усі види контролю.



Внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів займає першочергове місце в загальній системі фінансово-господарського контролю. Адже система контролю на сучасному етапі перетворилась у проблему, яка пов'язана із зміцнення національної економіки.

Працівники бухгалтерії мають здійснювати поточний контроль за правомірністю і своєчасністю обліку операцій щодо надходження матеріальних запасів і ефективним їх використанням. Облік відображає усі господарські операції, а особливо ті котрі пов'язані із матеріальними запасами, адже їх частка поступово зростає під час господарських відносин. Необхідною умовою ефективного управління є достовірне і своєчасне відображення використання даних активів.

Отже, економічна експертиза і облік дають змогу виявляти причини відхилень, ліквідувати дані відхилення і також забезпечує можливість здійснення планування обсягів запасів в цілому. Адже чим достовірніший контроль і облік, тим краща якість управління на підприємстві.

Інформація отримана під час експертизи матеріальних запасів забезпечує виявлення надмірності використання матеріальних цінностей та дає змогу використати заходи щодо їх ефективного використання і збереження. І саме це є причиною того що контроль і облік є важливим етапом системи управління підприємствами.

Вдосконалення обліку і експертизи матеріальних запасів має вплив на посилення економічної віддачі коштів, що використовуються організацією чи підприємством для того щоб досягнути кінцевого результату діяльності – отримати прибуток.

Науковці США дійшли висновку, що коли б вдалося контролювати 75% витрат компаній на товарно-матеріальні цінності, то економіка цієї країни не зазнала б жодної з післявоєнних депресій, під час яких ціни, обсяг виробництва і прибутки знижувалися, а рівень безробіття зростав. З цією метою була внесена пропозиція щодо введення податку, який би стягувався з компаній, які допускали надмірні коливання рівня своїх запасів. Шведські

логісти на рівні уряду вирішили це питання шляхом встановлення державного нормативного рівня запасів та стягування штрафів за його перевищення, що є одним з найефективніших заходів вирішення цієї проблеми[82, с.41].

Характерні проблеми які виникають при вдосконаленні теорії і практики обліку набувають особливого значення. Їх важко вирішувати самостійно, без сучасної організації і управління суб'єктами господарювання, тому що облік перестане виконувати головну функцію – контрольну.

Застосування нових форм господарювання сприяє збільшенню вимог не лише до самої організації бухгалтерського обліку, а також до впливу на функціонування державних фондів та забезпечення вирішення соціальних проблем. Роль обліку, як важливого способу отримання достовірних даних про майно підприємства, доведення цієї інформації до зовнішніх і внутрішніх користувачів значно зростає.

## **РОЗДІЛ 2.**

### **ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

#### **2.1. Документальне оформлення руху матеріальних запасів**

Методологічні засади формування у фінансовому обліку даних про запаси, як вже було згадано раніше, регламентовано П(С)БО 9 “Запаси”. Важливим є те, що для правильного відображення в бухгалтерському обліку операцій з матеріальними запасами своєчасно потрібно оформлювати первинні документи.

Під час документального оформлення обліку матеріальних запасів необхідно користуватись наступними документами:

- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-XIV(зі змінами і доповненнями);

- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. N 291;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 "Запаси", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. №246;

- Методичні рекомендації з обліку запасів, затверджене 10.01.2007 р. № 2 наказом Міністерства фінансів України.( зі змінами і доповненнями).

Документальне оформлення надходження, наявності і витрачання запасів є особливо відповідальним процесом, адже матеріальні запаси є одними із найважливіших на підприємстві. Даний процес забезпечує необхідною інформацією, яка потрібна для обліку так і для експертного дослідження матеріальних запасів.

Щоб забезпечити правильне відображення господарських операцій в регістрах господарського обліку на підприємстві мають бути чітко розроблені терміни подачі первинних документів до бухгалтерської служби.

При правильності документального оформлення операцій з надходження матеріальних запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва.

Операції з надходження матеріальних запасів на підприємство, обліку запасів у складських приміщеннях, відпуску матеріалів під час виробництва, операції внутрішнього переміщення матеріалів оформляють за допомогою первинних документів.

На кожному підприємстві існує потреба у матеріальних запасах. Як було вказано раніше, запаси можуть виготовлятися власними силами, можуть бути придбані, одержані безоплатно і внесені до статутного капіталу.

При надходженні матеріалів на підприємство, вони ретельно проходять перевірку документів і відповідність на кількість, якість, умов надходження.

Особи які перевірятимуть дані про надходження матеріалів, тобто керівники, заступники керівників, нестимуть відповідальність при недотриманні правил щодо приймання матеріалів.

Згідно з цим, підприємство, яке отримує матеріали зобов'язане:

- створити умови, для правильного приймання матеріальних запасів, при яких було б забезпечено запобігання виникнення нестач і розкрадання запасів;
- забезпечите точну кількість матеріалів, які надійшли;
- стежити за тим щоб особи, які приймають матеріальні запаси на підприємство, знали і суворо дотримувались відповідних стандартів, технічних умов і умов постачання, а також інших встановлених правил на підприємствах;
- здійснювати контроль за роботою відповідальних, щодо отримання матеріалів, осіб;
- здійснювати експертизу витрачання матеріальних запасів.

Основними нормативними документами з оприбуткування запасів є накладні, товарно-транспортні накладні, прийомні акти і прибуткові ордери тощо.

Оформлення приходу відбувається двома варіантами. Перший це безпосередньо на документах постачальника, а інший шляхом виписки прибуткового ордеру [20]. Що стосується першого випадку, то тут на одному примірнику документа постачальника, ставляться штампи прийому і підписується матеріально-відповідальною особою, а у другому оформляється прибутковий ордер (ф.М-4).

На ПАТ «ТРЗ «Оріон» під час проведення експертизи встановлено, що усі матеріальні запаси при надходженні на склад оприбутковуються за допомогою прибуткового ордеру. Їх використовують для обліку запасів, які надійшли від постачальників або з переробки.

Надходження матеріальних запасів оформляється крім основних документів ще і іншими документами, такими як: супровідні документи

постачальників (рахунок-фактура), платіжна вимога-доручення, яка відповідно є підставою для якісного і кількісного приймання запасів, які надійшли.

Основні операції з надходження матеріальних запасів та реквізити документів, що при цьому заповнюються наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Основні реквізити документів, що характеризують надходження матеріальних запасів

№ п/п	Операції з надходження матеріальних запасів	Основні реквізити, що характеризують надходження матеріальних запасів
1	Придбання матеріальних запасів у постачальника	Дата надходження, постачальник, склад, вид, операції
2	Придбання матеріальних запасів підзвітними особами в порядку закупівлі дрібних партій за готівку	Вид операції, склад, постачальник (найменування, код), дата надходження
3	Оприбуткування матеріальних запасів, виготовлених в цехах власного виробництва	Найменування, сорт, розмір, номенклатурний номер

Продовження таблиці 2.1.

4	Оприбуткування матеріальних запасів від ліквідації основних засобів	Кількість (за документом, фактично), ціна (облікова) за одиницю, найменування
5	Внутрішнє переміщення запасів	Одиниця виміру (найменування, код)
6	Оприбуткування матеріальних запасів в результаті перетворення на непридатні малоцінні засоби праці	Вартість (за обліковими цінами)
7	Оприбуткування лишків, виявлених після проведення інвентаризації	Сума транспортно-заготівельних витрат або відхилень від облікової ціни

Що стосується відпуску матеріальних запасів, то тут документальне оформлення даних операцій буде залежати від умов, для чого вони

відпускаються, тобто це може бути для виробничих потреб чи для адміністративних потреб.

Запаси зі складу при виготовлені продукції відпускаються у цехи, для реалізації чи в подальшому для переробки. Варто уваги і те що, відпуск запасів з одного складу на інший прийнято називати внутрішнім переміщенням. Коли на підприємстві немає відповідних приміщень, відпуск запасів зі складу відноситься до витрат на виробництво.

При відпуску матеріальних запасів оформляються наступні первинні документи:

- лімітно-збірна картка (призначена для відпуску матеріалів, що періодично споживаються при виробництві, а також для контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску запасів на виробництво продукції);
- акт-вимога на заміну (заповнюється при разовому відпуску матеріальних запасів під час виробничих потреб);
- накладна-вимога на відпуск (використовується для оперативного обліку у складських приміщеннях, аналітичного і синтетичного обліку руху матеріальних запасів у бухгалтерії);
- накладна на відпуск ТМЦ (застосовується для оформлення відпуску запасів виробничим організаціям);
- накладна на відпуск матеріалів в сторону (використовується для оформлення продажу матеріалів).

Якщо матеріальні запаси використовуються на різні потреби, то залежно від їх напрямку витрачання в обліку вони відображатимуть наступні види операцій та їх відповідних реквізитів (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2.

Основні реквізити, що характеризують операції з відпуску матеріальних запасів

№п/п	Операції з відпуску виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують відпуск
------	--	--

1	Відпуск матеріальних запасів в цехи основного і допоміжного виробництва на виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг	Дата відпуску, вид операції, склад, одержувач (цех, відділ)
2	Відпуск матеріальних запасів на утримання та експлуатацію обладнання	Призначення, шифр витрат, найменування, сорт, розмір
3	Відпуск матеріальних запасів на загальновиробничі та адміністративні потреби	Номенклатурний номер, одиниця виміру
4	Відпуск матеріальних запасів на потреби непромислових виробництв та господарств	Кількість, ціна
5	Відпуск матеріальних запасів на сторону і для переробки	Сума транспортно-заготівельних витрат чи відхилень від облікової ціни

Первинні документи які надходять до бухгалтерської служби перевіряються за змістом операцій і правильністю їх оформлення. При цьому важливим є те, що під час експертизи, увага звертається на законність господарської операції. При автоматизованій системі обліку документи, які надійшли, бухгалтер групує за видами і згодом передає на обчислювальну установку згідно із встановленим графіком.

Після даної обробки інформації про надходження і витрачання матеріальних запасів обчислювальні установки видають машинограми узагальнених даних по цінностях, які перебувають у дорозі, по заготівлі запасів підприємством.

Документальне відображення в обліку операцій по руху матеріальних запасів є важливим процесом.

Документи, які призначені для оформлення операцій з надходження і витрачання матеріальних запасів є умовою для ведення господарського і складського обліку. І саме тому у наступному питанні ми будемо розглядати особливості ведення обліку матеріальних запасів на бухгалтерії і на складах підприємства.

## **2.2. Облік запасів у бухгалтерії, складський облік та їх взаємозв'язок**

Від організації складського господарства залежить мінімальний розмір витрат на зберігання запасів, операційний контроль за рухом запасів, а також їх раціональне використання.

Адже, складський облік це сортовий, кількісний оперативний облік, який ведуть матеріально-відповідальні особи. Відповідно до характеристик матеріальних запасів складські приміщення для зберігання поділяють на відкриті, закриті (в більшості матеріальні запаси зберігаються у закритих приміщеннях) і напівзакриті.

В залежності від розміщення на території склади поділяють на:

- центральні;
- перевалочні (в місцях прибуття вантажів);
- цехові[75].

Відповідно усім вимогам зберігання запасів, склади повинні бути оснащенні стелажми, шафами, ящиками і іншими пристосуванням, щоб згодом полегшити пошук при виробничому процесі. Кожному складському приміщенню присвоюється номер ідентичний номеру на первинному документі при надходженні чи вибутті цінностей. Це дає змогу правильно групувати документи у розрізі матеріально-відповідальних осіб. Також на складах повинні бути вимірювальні і вагові прилади, механізми з переміщення вантажів.

Відповідальність за правильний облік матеріальних запасів, їх зберігання покладена на комірника (завідувача складу). У завідувача складу береться підписка про ознайомлення з правилами і укладається договір про матеріальну відповідальність. В обов'язки завідувачів складів покладено щоденно слідкувати за наявністю протипожежного інвентарю, за збереженням запасів, дотримання техніки безпеки, контролювати роботу таких осіб, як вантажники, транспортні працівники, обліковці, слідкувати за правильністю оформлення документів.

В свою чергу адміністрація повинна створити для завідувачів складами



умови, які будуть гарантувати надійне зберігання запасів, а також забезпечувати умови для правильної роботи складів. Важливою функцією завідувачів є правильне оформлення руху залишків та їх виведення на кожний день. Завідуючий складом (комірник) веде тільки кількісний облік матеріальних запасів[76]. Адже усі господарські операції пов'язані із поступленням, переміщенням і відпуском запасів відображаються у бланках первинних документів з обліку сировини і матеріалів, що затвердженні Державною службою статистики України.

Складський облік організують за видами об'єктів що зберігаються, а також за наявністю матеріальних запасів, чи за партіями надходження матеріальних запасів. Кожному виду матеріальних запасів присвоюється номер номенклатурний, який повторюється у первинних документах. Перші три цифри означають номер рахунку чи субрахунку, дві наступні – номер групи, інші – порядковий номер матеріальних запасів у групі. За допомогою даної нумерації є можливість проводити звірення даних оперативного складського і аналітичного обліку.

Підприємства в більшості використовують один із наступних методів сортового обліку:

- оперативно бухгалтерський метод (сальдовий);
- паралельний облік у двох розрізах на складі і в бухгалтерській службі;
- облік матеріальних запасів на основі звітів матеріально-відповідальних осіб [28].

Перший метод полягає у тому, що кількісно-сумовий облік на складі є однією із частин аналітичного бухгалтерського обліку. Між синтетичним обліком матеріальних запасів у бухгалтерії і кількісно-сорттовим обліком на складі існує взаємозв'язок, який здійснюють за допомогою «Книги залишків матеріалів». Дана книга ведеться у розрізі матеріально відповідальних осіб. Наприкінці місяця завскладом із карток складського обліку записує залишки запасів у сальдову відомість. При отриманні цієї відомості у бухгалтерії дані

звіряються із відомістю руху матеріалів №10 у грошовому виразі. Ідентичність цих даних підтверджує правильність зроблених записів у картках складського обліку матеріалів.

Зв'язок сортового обліку на складі з кількісно-сумовим обліком матеріалів зображений на рисунку 2.1.

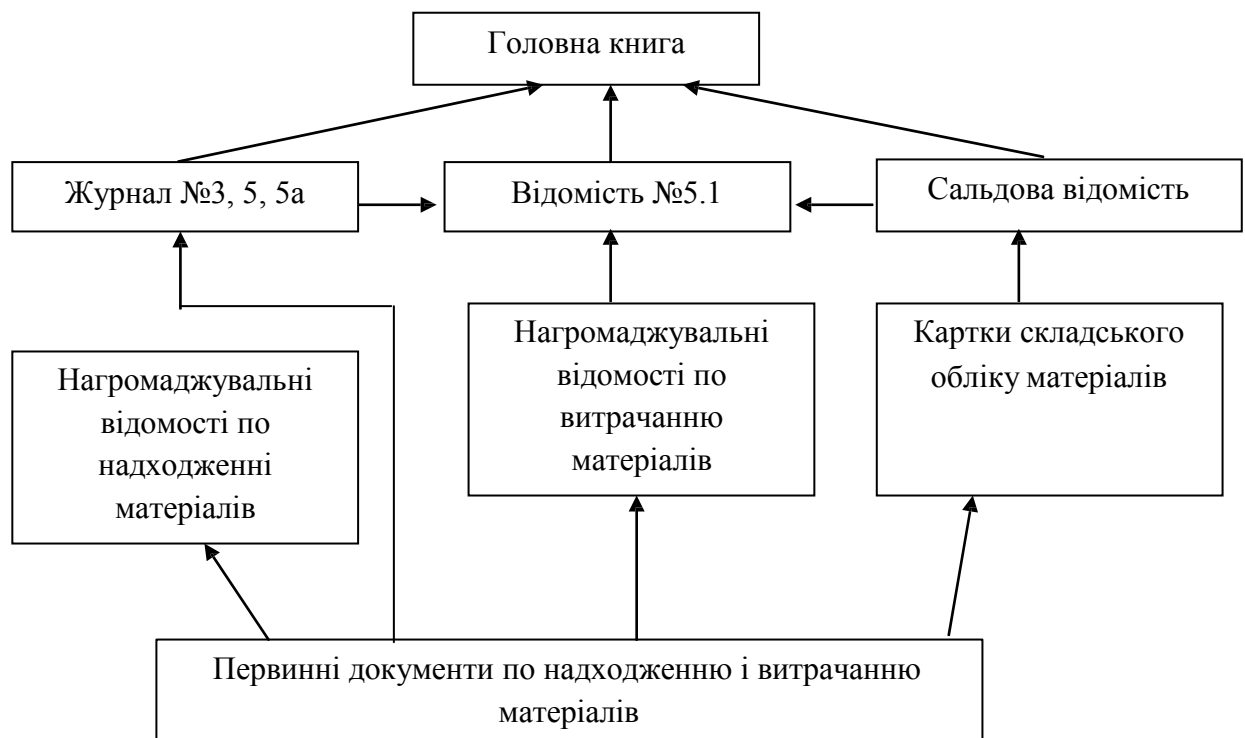


Рис.2.1. Схема обліку матеріальних запасів на складі і в бухгалтерії

Суть другого методу сортового обліку полягає у тому, що у бухгалтерії і на складі ведеться картотека кількісно-сумового обліку матеріалів. На основі карток кожного місяця складаються сортові оборотні відомості, підсумок звіряється із даними синтетичного обліку.

Третій метод характеризується тим що кількісно сортовий облік матеріалів ведеться тільки на складі. Обов'язково в кінці місяця матеріально відповідальні особи формують матеріальні звіти у двох примірниках передаючи їх у бухгалтерію підприємства, де відповідно їх перевіряють і при правильності результатів один примірник залишається у бухгалтерії а інший отримує матеріально відповідальна особа. Здебільшого, до матеріальних звітів включаються усі запаси, що перебували та є у наявності на складах,

незалежно від того чи був рух запасів чи ні. Крім звіту у бухгалтерію подаються усі первинні документи на прибуток і видаток матеріалів з точною їх кількістю. Також останній метод доцільно застосовувати на підприємствах де використовується мінімальна кількість сировини і матеріалів[25, с.163].

В свою чергу кількісний облік ведеться відповідальною особою на картках складського обліку матеріалів – форма № -М-12. У кожній карточці має бути свій номер порядковий. У картотеці складу картки розміщують по синтетичних рахунках, субрахунках, групах та номерах номенклатурних матеріальних запасів. Для перевіряння даних картотека складу, книга «Реєстр карток складського обліку» і «Відомість обліку залишків матеріалів на складі» повинні бути виставлені в одній послідовності.

Щоденно завідуючий складом проводить записи у картках складського обліку по надходженню, витрачання запасів, а також про залишки матеріалів після господарської операції. Дані записи проводяться на основі товарно-транспортних накладних, прибуткових ордерів та лімітно-збірних карток. У останніх записи роблять після закриття і обов'язково в останній день місяця. Після кожної господарської операції записи вказуються в спеціально виведеній окремій графі.

Якщо у картках трапляються виправлення, то це обов'язково має бути завірено підписом завідуючого складом. Важливим є і те що не рідше одного разу в декаду працівники бухгалтерії здійснюють перевірку записів у картках складського обліку завіряючи це підписом. Матеріально-відповідальна особа має обов'язок стежити за залишками запасів, порівнюючи з нормами запасів, які вказані у картці. У разі відхилень потрібно своєчасно повідомляти про це відділ постачання. Це потрібно для того щоб виявити надлишки запасів і прийняти відповідні заходи щодо їх реалізації.

Щоб складський облік був включений у загальну бухгалтерську систему працівники бухгалтерської служби повинно ретельно контролювати оформлення первинних документів на складах і в присутності завскладом. Бухгалтер звіряє кожний документ і запис, у тому числі і залишки занотовані

комірником. Правильність даної перевірки затверджується підписом бухгалтера, що означає про підтвердження факту здачі (приймання) первинних документів [16, с.23-24].

Що стосується обліку і експертизи на складах, які розташовані далеко від бухгалтерії, то у даному випадку експертиза здійснюється у самій бухгалтерії підприємства.

Матеріально-відповідальна особа передає у бухгалтерію в кінці кожного місяця відомість залишку запасів. Бухгалтерська служба перевіряє даний документ який подається у двох примірниках, один з них повертаючи на склад. Згадуванні відомості раніше комірник формує щоденно. При цьому вже немає необхідності вести картку сортового обліку[17, с.46-55] .

Отже, у бухгалтерію передаються усі первинні документи по обліку матеріальних запасів зі складу. У бухгалтерії вони детально перевіряються, а саме суть господарської операції, правильність їх оформлення, точність і своєчасність запасів.

Перевірка даних, яка стосується внутрішнього переміщення матеріальних запасів є важливим моментом.

Наступним етапом обліку первинних документів є їх таксування, при якому потрібно дотримуватися певного порядку. Якщо даний процес проводиться по всіх картках складського обліку, то результат занотовується у картці рядком нижче кількісного залишку.

Важливим етапом обробки документів є їх групування, суть якого полягає у отриманні підсумкових даних для запису у реєстри бухгалтерського обліку. В умовах АСУ в результаті обробки первинних документів формуються машинограми, що представляють собою груповані відомості, які потрібні для бухгалтерського обліку матеріалів і його зв'язку з даними складського аналітичного обліку [17, с.83].

Щоб отримати необхідні дані для аналітичного і синтетичного обліку, бухгалтерська служба веде нагромаджені відомості синтетичного обліку. Як відомо дані відомості формуються за кожним складом окремо по

надходженню і витрачання запасів. Відомості ведуться на основі первинних документів по прийнятих облікових цінах. У даному документі зазначаються початкові і кінцеві залишки матеріалів. Після закінчення звітнього місяця підсумкові дані по надходженню і витрачання матеріальних запасів переносяться у розділи спеціальної відомості «Рух матеріальних цінностей» [48, с.36].

У цій відомості відображається і фактична собівартість матеріальних запасів які надійшли і одночасно тих запасів які вибули. Також у згаданій відомості виділяють прихід за постачальницькими обліковими цінами. Дана інформація звіряється з даними журналу по кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», по якому відображається надходження матеріалів від постачальників. Однак, крім звірки також у загальній сумі ще формується внутрішній оборот по підприємству. При виявленні відхилень фактичної собівартості отриманих запасів і одночасно тих які вибули, від облікових цін, вартість буде відображатися у розрізі синтетичних рахунків або облікових груп.

За рахунок такого поділу і визначення відхилення по кожному рахунку у спеціальному журналі, що ведеться на підприємстві, сума фактичної собівартості витрачених запасів визначатиметься у відомості. У якій виводиться залишок запасів на кінець місяця по окремих рахунках.

Важливим є те, що одним із методів експертизи і засобу контролю матеріальних запасів на складі є інвентаризація. Остання проводиться в більшості один раз в рік спеціальною робочою комісією. Дані інвентаризації фіксують у актах і інвентаризаційних описах.

При даному процесі визначається наявність запасів за фактом, також виявляються відхилення від книг обліку. Описи (акти) передаються у бухгалтерію для формування кінцевих результатів.

В свою чергу бухгалтерія складає порівняльну відомість, у якій поетапно виконуються наступні процедури:

- здійснюється взаємозалік надлишків і нестач;

- проводиться розрахунок природної нестачі;
- формуються кінцеві результати інвентаризації [24].

На підприємствах за результатами проведеної інвентаризації складається протокол, у якому зазначається стан складського господарства, а також пропозиції про залік нестач і надлишків.

Усі проведенні операції по виявленню і усуненню нестач і надлишків на складі і в бухгалтерії запасів потрібно відобразити за допомогою наступних проведення (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3.

### Облік результатів інвентаризації

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Виявлено лишки запасів	20 "Виробничі запаси"	719 "Інші доходи операційної діяльності"
2.	Сума нестач в межах норм природного збугу	91 "Загально-вироблені витрати"	20 "Виробничі запаси"
3.	Списання нестач за рахунок прибутку	42 Додатковий капітал"	20 "Виробничі запаси"
4.	Відображення суми нестач у складі витрат звітного періоду, якщо винні особи не встановлені	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	20 "Виробничі запаси"
5.	Нормування податкового кредиту з ПДВ	949 "Інші витрати операційної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"

Продовження таблиці 2.3.

6.	Відображення суми нестач у складі витрат звітного періоду якщо винні особи встановлені	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	20 "Виробничі запаси"
7.	Відображення на позабалансовому рахунку суми нестач	072 "Невідшкодування нестачі і втрати від псування цінностей"	—

8.	Коригування податкового кредиту з ПДВ	949 витрати операційної діяльності"	"Інші	641 "Розрахунки за податками"
9.	Сума що підлягає відшкодуванню винною особою	375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків"	за від	746 "Інші від звичайної діяльності"
10.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	746 відходи звичайної діяльності"	"Інші від	641 "Розрахунки за податками"
11.	Нарахована на суму, що підлягає сплаті в бюджет	746 відходи звичайної діяльності"	"Інші від	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"

Отже, у цьому питанні ми розглянули порядок організації та документальне оформлення операцій по надходженню і витрачання матеріальних запасів на складах та у бухгалтерії.

### **2.3 Облік матеріалів у виробництві та експертне дослідження за їх використанням**

Облік матеріалів у виробництві є одним із найскладніших видів обліку. Насамперед це пояснюється тим що облік потрібно вести як у грошовому, так і в кількісному виразі, а також існує велика кількість первинної документації, для потрібна для правильної її організації. Облік ведеться не тільки у бухгалтерія а також у матеріально-відповідальних осіб у місцях зберігання запасів. Первинний облік запасів на підприємствах ведеться відповідно до Листа №103 і оформляється первинними документами за формою затвердженою відповідним наказом. Це відбувається через відсутність нормативних документів України щодо даного питання. Відповідним Наказом №193 затверджено усі форми лімітно-збірних карток:

- № М-8 – для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць;
- № М-9 – для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів[29].

Відпуск матеріальних запасів у виробництво здійснюється до встановлених норм. При неодноразового відпуску одного номенклатурного номера запасів на один місяць у виробничий процес застосовують лімітно-збірну картку(ф.№М-8). Їх використовують для контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску запасів на виробничі потреби і одночасно є виправдувальним документом для списання матеріальних запасів зі складу.

Картки виписуються в більшості відділом постачання у двох примірниках на один або кілька номенклатурних номерів. Один із примірників передається у цех, тобто споживачу матеріалів, а інший до складу. Під час виробничого процесу відпуск матеріалів здійснюється при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-збірної картки. При цьому комірник ставить в обох примірниках дату і кількість відпущеного матеріалу, визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. В лімітно-збірній картці цеху обов'язково ставиться підпис комірника, а у лімітно-збірній картці складу – представника цеху (дільниці).

При тій умові що існує велика кількість первинних документів на підприємстві доцільно оформляти відпуск матеріалів у картках складського обліку. При даній ситуації видаткові документи на відпуск матеріалів не оформляються, а господарська операція здійснюється на основі лімітних карток, що виписуються у одному примірнику і не відносяться до ряду бухгалтерських документів. Працівник цеху при отриманні матеріалів ставить підпис у картках складського обліку, а комірник безпосередньо розписується у лімітно-збірній картці.

По лімітно-збірній картці ведеться складський облік матеріалів, які не використовувались у процесі виробництва, а отже були повернені.

Право на зміну ліміту надається тим самим особам, що його встановлювали. Лімітно-збірні карти здаються у бухгалтерію зі складу після того коли буде використано встановлений ліміт.

При умові якщо на підприємстві проводять будівельні роботи використовуються спеціальні лімітно-збірні картки(двох форм). Одну з них



ведуть протягом усього будівництва, а іншу складають щомісяця і вона повинна знаходитися на складі. Лімітно-збірні картки поряд із іншими документами в кінці місяця передають у бухгалтерську службу. На основі поданих документів проводиться перевірка правильності використання матеріалів. Безпосередньо після даної процедури лімітно-збірні картки за незавершеними роботами повертаються виконавцеві.

Усі розглянуті картки застосовують при використанні запасів у межах встановленого ліміту. Існує ще ситуація використання матеріалів понад нормою. При цьому для обліку використовують такий документ – акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, що виступає підставою для заміни одних матеріалів на інші. Відпуск матеріалів що перевищують ліміт проводиться тільки з дозволу керівника підприємства або спеціально уповноважених на це осіб, що ведуть облік витрат на виробництво. Даний відпуск понадлімітний здійснюється на основі спеціальних вимог, що відрізняються від інших іншим кольором, а також де відображаються дані про заміну матеріалів із зазначеними за це причинами і осіб що допустили це. В окремих виробництвах можуть складатись акти на списання матеріалів [49].

Накладна-вимога на відпуск матеріалів використовується при внутрішньому переміщенні матеріалів.

Типова форма №М-11 «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» застосовується для обліку руху матеріальних запасів на самому підприємстві та їх відпуску відділенням свого підприємства, що розташовані не на одній території, і іншим організаціям.

Цей документ виписується у двох примірниках, які обов'язково підписує головний бухгалтер або уповноважена на це особа.

Один із примірників залишається на складі, що згодом передається у бухгалтерію, а інший передається відповідному цеху (при умові що відділення підприємства знаходиться не на суміжній території).

При відпуску матеріальних запасів господарствам, що знаходяться за межами головного підприємства, або іншим сторонній організаціям

накладну-вимогу виписують на основі даних договорів або нарядів. Перший примірник буде служити основою для відпуску матеріалів на складі, другий передається одержувачеві матеріалів. При відпуску матеріалів самовивозом накладну-вимогу підписану одержувачем, комірник передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів[5].

Що стосується відпуску запасів зі складу у цех то даний процес відбувається за встановленими нормами і не відносяться до витрат виробництва, а представляє собою внутрішнє переміщення матеріальних запасів з одного місця в інше. Фактична витрачання матеріальних запасів по певному цеху буде визначатися за формулою 2.1

$$\Phi = Зп + Н - П - Зк, \text{ де} \quad (2.1)$$

Зп – залишок матеріальних запасів на початок місяця у цеху;

Н – надходження матеріальних запасів зі складів та інших місць;

П – повернення матеріальних запасів на склади та інше вибуття з цеху;

Зк – залишок матеріальних запасів на кінець місяця у цеху.

Вище наведений розрахунок доцільно проводити у відомості «Облік матеріальних запасів у цехах». Обов'язково в кінці кожного місяця проводиться інвентаризація залишків матеріальних запасів у цеху. При цьому складається інвентаризаційний опис. Як вже згадували раніше цехи підприємства кожного місяця складають матеріальні звіти, залишки яких звіряються з даними інвентаризації, а витрачання і надходження – за первинними документами. На основі матеріальних звітів складають відомість «Облік матеріальних запасів у цехах». В кінці кожного місяця проводиться інвентаризація незавершеного виробництва де визначаються залишки сировини і матеріалів на кінець місяця.

У виробництві не всі матеріали можуть бути використанні, відповідно облік таких запасів ведеться за лімітно-збірною картою. При такому обліку на підприємствах доцільно організувати контроль за своєчасною здачею лімітно-збірних карток наприкінці місяця у бухгалтерію.

Матеріальні запаси які мають однакове найменування переважно мають різну первісну вартість, це пов'язано з тим що вони потрапляють на підприємство неодноразово. Щоб визначити їх собівартість при передачі у процес виробництва потрібно дотримуватись одного із методів запропонованих П(С)БО 9 «Запаси».

Варто уваги і те що метод списання запасів є однією із частин облікової політики підприємства, яка не змінюється протягом звітного періоду. Облікова політика може змінюватися, при тій умові коли в подальшому виявиться що підприємству доцільно і економічно вигідно вибрати інший метод.

Під час відпуску запасів у виробництво їх оцінка здійснюється за одним із наведених методів:

- 1) ідентифікованої собівартості;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) ФІФО;
- 4) нормативних затрат.

У науці і в практиці виробили певні способи контролю за витрачання матеріалів, які застосовуються у діяльності бухгалтерської служби. Існує кілька таких способів:

- сигнальної документації;
- партійного (від слова “партія”) розкрою;
- лімітування споживання;
- інвентарний;
- аналітичних розрахунків.

Налагодити чіткий облік відпуску матеріалів не складно в умовах автоматизації обліку, коли в пам'ять машини вводяться фактичні дані про відпуск матеріалів і в автоматичному режимі виводяться залишки ліміту.

Якщо у виробництві відбуваються певні збої або змінюються норми, рекомендується зробити заміну матеріалів, а на відхилення виписуються спеціальні сигнальні документи (перегляд норми, акт на заміну матеріалів). У

наведених документах зазначається код причини та винні особи у допущених відхиленнях від норм. При узагальненні такої інформації є можливість виявити рівень втрат чи економію матеріалів у розрізі причин, центрів втрат і конкретних осіб. Даний спосіб експертизи дієвий, але він вимагає великої підготовчої роботи у впровадженні нормативного методу обліку витрат на виробництва.

Що стосується способу контролю за розкромом певних партій, то він застосовується у швейній, взуттєвій та мебельній промисловості, а також у заготівельних цехах машинобудування та у будівництві. Суть даного методу полягає у розкромованні матеріалу на окремі заготовки чи деталі. Процедура розкромову ґрунтується на принципі максимально можливого виходу корисного матеріалу і мінімізації відходів.

Спосіб лімітування витрат матеріалів пов'язаний із визначенням ліміту витрат виходячи з встановлених норм матеріальних запасів на виготовлення одиниці продукції. Ліміт зазначається у лімітній картці, де вказується склад, споживач матеріалу, найменування матеріалу, а також ліміт на місяць за виробничою програмою.

Лімітна картка виписується у двох примірниках, відповідно один з них знаходиться на складі, а інший у представника цеху або відділу. При отриманні матеріальних запасів, завскладу зазначає у всіх примірниках кількість виданих матеріалів і залишків. Відпуск здійснюється у межах ліміту. Коли ліміт закінчується споживач оформляє дозвіл на додатковий відпуск. Даний документ переважно виписується на один вид матеріалу, саме це зумовлює велику кількість таких документів.

Наступний спосіб – інвентарний, використовується для точного визначення спожитих матеріалів, а відповідно шляхом порівняння з нормативним витрачанням визначається величина економії або перевитрат. При використанні даного способу періодично (щомісячно, щоквартально) проводиться інвентаризація матеріалів у цехах або дільницях. За отриманими

даними проведеної інвентаризації визначають номенклатуру матеріалів і їх наявність на кінець періоду ( місяця, кварталу).

Фактичне витрачання визначається за поданим алгоритмом (рис.2.2):

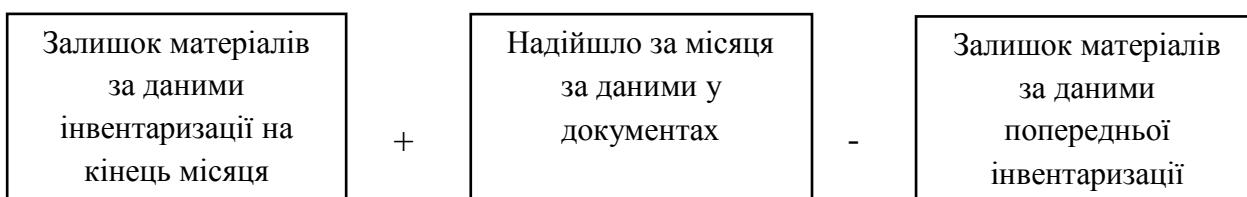


Рис.2.2. Фактичне витрачання матеріалів

Спосіб аналітичних розрахунків полягає у отриманні при переробці сировини більше продукції, ніж із сировини з базовим вмістом речовин. Це пояснюється тим що при переробці є більший вміст корисних речовин у сировині. Якщо не враховувати цей фактор, то підприємство отримає більше продукції з переробленої сировини, а безконтрольність може спричинити її привласнення. Даний спосіб надає можливість попередити зловживання за рахунок зменшення вмісту активних речовин при прийманні сировини на переробку. Він використовується здебільшого у харчовій і хімічній промисловості, а також у кольоровій металургії де з вихідної сировини отримують продукцію, вихід якої, в свою чергу, залежить від вмісту корисних речовин у сировині.

Для обліку матеріалів переданих у переробку застосовують субрахунок 206 «Матеріали, передані у переробку», де вони групуються за окремими видами матеріалів, переданих на інші підприємства з метою їх переробки, та за підприємствами, що переробляють здані їм матеріали.

Передача на переробку здійснюється на основі умов договору між здавачем і переробником матеріалів, у якому передбачено вимоги здавача, умови платежів та обов'язки сторін.

В більшості на переробку може здаватися продукція сільськогосподарського призначення, отримана за бартером, сировина добувних галузей, і матеріали для пошиття та виготовлення продукції, МШП тощо. На

переробні підприємства може здаватися молоко, борошно, спирт, отримання м'ясопродуктів та інші.

Вартість матеріальних запасів, відпущених на різні потреби підприємства, розподіляються по рахунках, замовленнях а також і статтях витрат. У обліку вартість матеріальних запасів повинна бути достовірно визначена, але на практиці первісна вартість матеріалів інколи не співпадає із чистою вартістю їх реалізації. При такій ситуації на підприємстві проводиться переоцінка матеріальних запасів у вигляді уцінки чи переоцінки.

Різниця між первинною чи чистою вартістю реалізації, вартість втрачених, зіпсованих матеріальних запасів та тих, яких не вистачає списується на витрати звітного періоду і відображається таким записом:

Дт 946,947 Кт 20-28

Сума від втрат і псування матеріальних запасів до прийняття рішень щодо конкретних винних осіб відображаються на позабалансових рахунках наступним записом:

Дт 07

Після встановлення винних осіб, які повинні відшкодувати втрати матеріальних запасів, ці суми відображаються в дебеті дебіторської заборгованості з відшкодування збитків та в кредиті доходів звітного періоду:

Дт 375 Кт716,719

Якщо чиста вартість реалізації вища від первинної (дооцінка), то на суму збільшення чистої вартості, але не більше від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення цих активів. На суму дооцінки складається запис:

Дт 20-28 Кт423

Якщо дооцінювалися запаси, які в у попередньому періоді були уцінені, то на суму дооцінки, але не більше попередньої уцінки, робиться сторнувальний запис про попередню уцінку.

Укінці звітнього періоду втрати від знецінення запасів списуються на фінансові результати:

Дт 791 Кт 946

Кожного звітнього періоду потрібно здійснювати регулювання оцінки матеріальних запасів.

Важливим є те, що при вивченні нормативно довідкової інформації експертом-бухгалтером перевіряється дотримання законодавства, наявність складених договорів про повну матеріальну відповідальність, наявність підпису осіб які відповідальні за матеріальні запаси на підприємстві, дотримання вимог бухгалтерського законодавства щодо оформлення первинних облікових документів, ефективність внутрішнього контролю за веденням бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

При проведенні експертного дослідження операцій з матеріальними запасами доцільно використовувати при можливості результати і інших видів експертиз, наприклад товарознавчих щодо якості сировини, технологічних експертиз – щодо процесу виробництва сировини, напівфабрикатів, готової продукції[64].

Я вважаю щоб досягнути цілей ефективного дослідження облікових даних необхідно при перевірці відповідності змісту документів реально досконалим господарським операціями з матеріальними запасами.

Отже, облік матеріальних запасів у виробництві є однією із найважливіших ділянок на промисловому підприємстві і здійснення документального оформлення та експертизи за використання запасів у виробничому процесі є дуже складним процесом і відповідно для дослідження і вдосконалення потрібно приділяти багато уваги.

#### **2.4. Використання принципів управлінського обліку матеріальних запасів та прийняття рішень**

Основним етапом оптимізації управлінського обліку процесу постачання є визначення величини партії запасів що надходять від постачальників. Для

вирішення цієї проблеми необхідні детальні розрахунки і певні альтернативи.

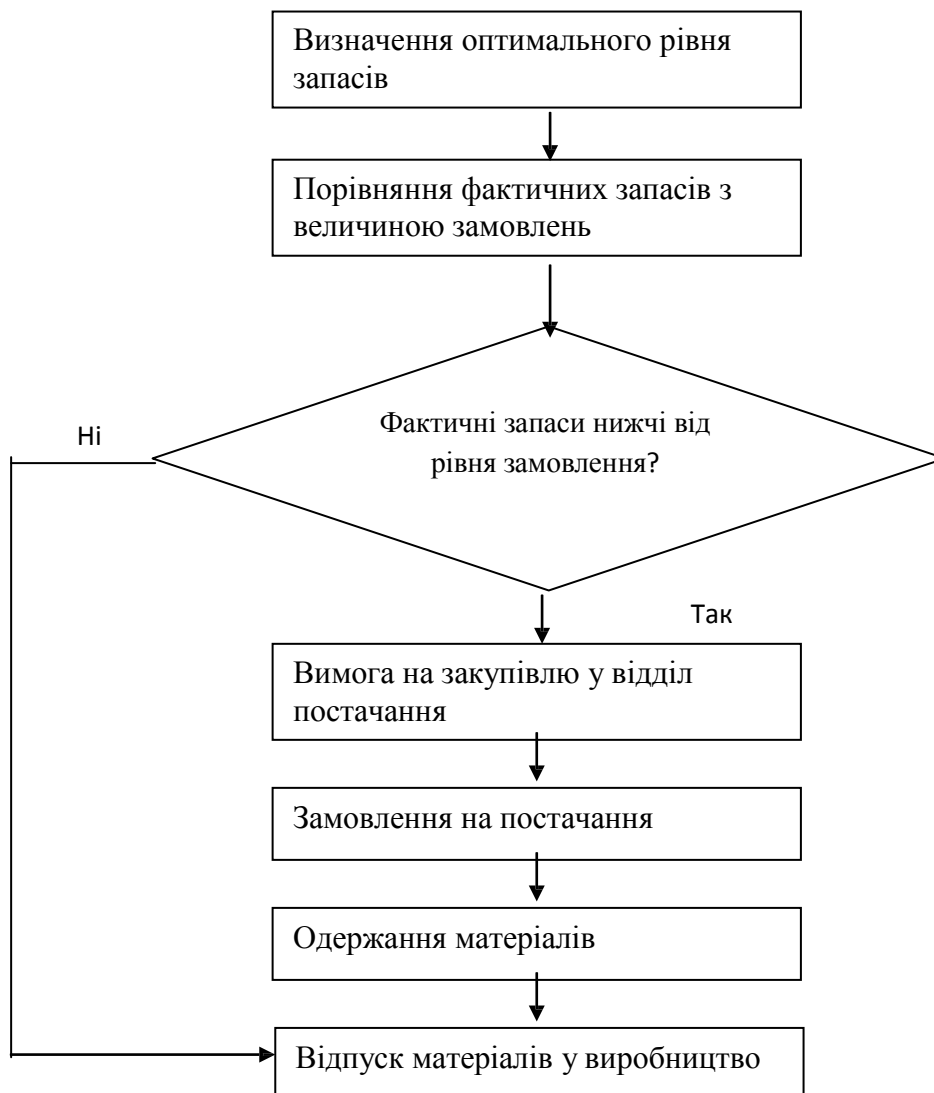
Виділять два варіанти управлінського обліку постачання сировини і матеріалів:

- 1) постачання великих обсягів через певний проміжок часу;
- 2) постачання невеликих обсягів через короткий проміжок часу.

Вибір одного із варіантів залежить від наступних чинників:

- потреб у сировині і у матеріалах під час виробництва;
- величини складських затрат на зберігання запасів;
- масштабів підприємства;
- якості запасів;
- цін та систем знижок, що пропонуються постачальникам.

Прийняття рішень щодо постачання матеріалів тісно пов'язане з наявністю запасів на підприємствах. Для кожного підприємства процедура замовлення матеріалів однакова і відповідно зображена на рисунку 2.3.





### Рис. 2.3 Модель обліку та контролю запасів на підприємстві

Величина закупівель та період, через які здійснюється постачання сировини, мають перебувати в оптимальній залежності. Саме тому у процесі постачання варто визначити критичний рівень запасів, обсяг партії та час оформлення замовлення.

Закупівля великих обсягів через значні проміжки часу має позитивні і негативні наслідки. До позитивних належить: зменшення вартості матеріальних запасів внаслідок наданих знижок за закупівлю великих обсяг, зниження затрат на процес придбання (внаслідок зменшення кількості поставок) та зростання надійності виробничого процесу. До негативних належать: збільшення процента при користуванні кредитом та зростання складських затрат, а також значне вилучення коштів із грошового обороту.

До позитивних характеристик закупівлі незначних обсягів через невеликі терміни належать: зменшення вилучених коштів із обороту та величини складських запасів, а також зменшення втрат унаслідок псування запасів через фізичне та моральне старіння. Крім того, вивільнення площ позитивно впливає на всю організацію діяльності підприємства. До недоліків можна зарахувати неможливість одержання знижок та виникнення додаткових затрат з оформлення замовлень через збільшення їх кількості.

Отже, оптимізація величини замовлення полягає у скороченні суми затрат на придбання та зберігання матеріальних запасів на складах.

Важливо те, що затрати на оформлення поставок у разі постачання сировини та матеріалів максимально збільшуються пропорційно кількості поставок і не залежать від їх обсягу. Сюди належать затрати на ведення переговорів щодо майбутніх поставок, оформлення замовлень, здійснення контролю за проходженням рахунків та приймання матеріальних запасів.

На відмінну від затрат на оформлення поставок, величина складських затрат в основному залежить від обсягів та вартості складських запасів.

Величина затрат буде зменшуватись тоді коли буде збільшуватись кількість замовлень. Це означає, що затрати на оформлення замовлення та складські затрати перебувають у зворотно-пропорційній залежності.

Оптимальний обсяг закупівель здебільшого відповідає найменшому значенню суми затрат на оформлення поставок та величини затрат. Оптимальна партія визначається за наступною формулою:

$$Q = \sqrt{\frac{2mo}{kr}} \quad (2.2)$$

де,  $Q$  – оптимальна величина закупленої партії;

$m$  – обсяг закупівлі товарів (сировини) матеріалів у кількісному виразі за рік

$o$  – затрати на обслуговування закупівель в розрахунку на одну партію;

$k$  - ціна франко – склад покупця за одиницю товару (матеріалів);

$r$  – затрати на складування в процентах від вартості середньорічного виробничого запасу (коефіцієнти).

При використанні формули Вільсона, до уваги беруться наступні обставини:

- коли під час фінансування відсутні проблеми;
- відсутність знижок за кількість;
- рівномірне споживання сировини протягом планового періоду;
- використання стабільних цін;
- вільний вибір термінів поставок;
- відсутність диференційованої шкали транспортних затрат;
- відсутність обмежень під час складування.

Щоб значно зменшити складські затрати, а також оптимізувати процес постачання, підприємство в більшості приймає рішення здійснювати закупівлю меншими партіями з одночасним збільшенням кількості поставок. Незалежно від величини партії постачання сировини, підприємство відшкодовує усі затрати, що пов'язані з розміщенням замовлення та

приймання сировини. Сума даних затрат із обслуговування закупівель у розрахунку на одну партію в більшості однакова.

Ця можливість зобов'язує підприємство замовляти запаси великими партіями. Отже, оптимальна величина загальних затрат перебуває між максимальною та мінімальною кількістю партій.

При такій ситуації на підприємствах різної форм власності виникає проблема щодо визначення даної величини та кількості партій закупівлі, де сума затрат на обслуговування і складування закупівель була б найменшою.

Щоб виявити детальну інформацію в процесі постачання сировини доцільно використовувати ABC-аналіз. Суть якого полягає у встановленні незначних натуральних показників, що відповідають значним вартісним характеристикам. Дані характеристики існують протягом життєвого циклу продукту і характерні для матеріального-технічного забезпечення, а також виробничого процесу і збуту.

Да наведених характеристик належать кількість сировини, матеріалів та деталей, що підлягають класифікації у розрізі постачальників відносно питомої ваги, яку вони займають у загальному обороті підприємства. Даний аналіз дає можливість класифікувати матеріали. Деталі та постачальників за ступенем вигідності для підприємства.

Наприклад, до А-деталей відносять ті частка яких становить 75 % від загального обороту, В-деталей – 20%, с-деталей – 5 % від обороту. Дана класифікація дає можливість виявити яким видам матеріалів (А-види) та яким постачальникам (А-постачальники) варто приділяти високу увагу, що дозволить максимум збільшити ефективність закупівельної діяльності. За цією системою група А підлягає ретельному контролю, групі В приділяються менше уваги, а за групою С – контроль послаблений.

Класифікація постачальників здійснюється в розрізі А-, В-, С-груп і це зображено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Класифікація постачальників

Група постачальників	Питома вага в обороті, %	Питома вага у загальній кількості постачальників, %
А	75	5
В	20	20
С	5	75

Отже, як бачимо з таблиці що 5 % підприємств забезпечують 75% обороту, 20% підприємств забезпечують 20 % обороту і 75 % підприємств – 5% обороту. Для групування постачальників використовується інформація, яка відображається у системі фінансового обліку і стосується розрахунків із постачальниками.

Аналогічну класифікацію доцільно проводити за тими видами сировини та матеріалів, які підлягають процесу постачання. Згідно з цим методом кількісні значення АВС-матеріалів (5%; 20%; 75%) відповідають вартісним значенням обороту (75%, 20% та 5%).

На основі АВС-аналізу можна визначити, які види сировини та матеріалів потребують першочергової уваги, тобто в першу чергу А-види, потім В-види і в кінці С-види, якщо за мету поставити мінімізацію затрат у процесі постачання.

Встановлення нових пріоритетів у разі використання АВС-аналізу дає змогу розробити конкретні заходи, до яких для А-видів матеріалів можна віднести здійснення детальнішого аналізу структури затрат та цін, 100% контроль запасів, організацію особистих зустрічей з постачальниками А-видів матеріалів, точніше визначення страхових запасів, використання функціонально-вартісного аналізу.

Для С-матеріалів слід розробляти заходи, спрямовані на спрощення оформлення замовлень, контролю матеріальних запасів та ведення складського обліку, використання великих партій замовлень.

В-матеріали займають проміжне місце між А- та С-деталлями і наближаються або до А- або до С-деталей, і саме тому заходи, що належить здійснювати залежатимуть від конкретної ситуації.

АВС-аналіз використовують під час дослідження затрат під час постачання за елементами, місцями виникнення та об'єктами калькулювання. На основі даного аналізу можна визначити кому саме потрібно приділяти максимум уваги, яким постачальникам і яким деталям. Найбільшу увагу, яка буде приділена А-деталю та А-постачальникам, забезпечить підприємству максимальний ефект та економію часу. Адже не всі постачальники та види запасів вигідні з точки зору ефективності діяльності підприємства.

Процес постачання оптимізують на усвідомленні економічної значимості видів сировини та матеріалів залежно від частоти їх використання. Для цього використовують АВС-аналіз, який поданий у наступній таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Економічна значимість матеріальних запасів залежно від частоти їх використання

Економічна значимість матеріалів	Частота використання сировини та матеріалів	
	рівномірне споживання, багаторазове використання	нерівномірне споживання, одноразове використання
А-види матеріалів	Регулювання за потребою	Регулювання за потребою
В-види матеріалів	Регулювання за витрачанням	Регулювання за потребою
С-види матеріалів	Регулювання за витрачанням	Регулювання за витрачанням

Регулювання запасів матеріалів за потребою здійснюється на основі плану постачання для А-видів. Для С-видів регулювання запасів здійснюється за витрачанням на основі фактичної наявності запасів. Це означає, що зменшення запасів до критичного рівня є основою для укладання нової угоди з метою поповнення запасу.

Отже, на основі АВС-методу для коригування оптимального обсягу запасу використовують:

- систематичний контроль запасів А-групи;
- періодичний контроль запасів В-групи;
- вибірковий контроль запасів С-групи.

Крім співвідношення «кількість-вартість», яке характеризує ABC-аналіз, для оцінки обсягів постачання можуть існувати інші критерії, наприклад, структура споживання окремих видів матеріалів, що характерно для XYZ-аналізу. На основі XYZ-аналізу матеріали підлягають класифікації відповідно до структури споживання, умов постачання та точності прогнозу (табл. 2.6.).

Інформація, що характеризує види матеріалів за структурою споживання, умовами закупівлі та точністю прогнозування, – важливий інструмент прийняття рішень у процесі постачання. XYZ-аналіз дає змогу оптимізувати розмір запасів кожного найменування сировини та матеріалів з урахуванням таких загальних принципів:

- для А-групи - забезпечення максимального страхового запасу для покриття будь-яких коливань попиту;
- для В-групи - помірний страховий запас;
- для С-групи - низький або нульовий рівень запасів.

Таблиця 2.6.

#### Аналіз структури споживання

Види матеріалів	Структура споживання	Умови закупівлі	Точність прогнозу
Матеріал X	Споживання має постійний характер	Постачання паралельно з процесом виробництва	Висока
Матеріал Y	Споживання постійно коливається в більший чи менший бік	Створюються запаси	Середня
Матеріал Z	Споживання нерегулярне	Здійснюються індивідуальні закупки	Незначна

Враховуючи, що жоден з існуючих методів аналізу не може забезпечити 100% ефективність діяльності, доцільно використовувати їх комбінацію, що забезпечить значно більший ефект, ніж використання кожного із них окремо.

Комбінація використання ABC та XYZ-аналізу дозволяє згрупувати запаси на 9 підгруп і одержати ефективний інструмент планування та контролю матеріальних ресурсів у процесі постачання (табл. 2.7.).

Таблиця 2.7.

Комбінація ABC та XYZ-аналізу для прийняття управлінських рішень

Види матеріальних цінностей	А	В	С
Х	АХ. Висока споживча вартість	ВХ. Середня споживча вартість	СХ. Низька споживча вартість
	Висока ступінь надійності прогнозу споживання	Висока ступінь надійності прогнозу споживання	Висока ступінь надійності прогнозу споживання
У	АУ. Висока споживча вартість	ВУ. Середня споживча вартість	СУ. Низька споживча вартість
	Середня ступінь надійності прогнозу споживання	Середня ступінь надійності прогнозу споживання	Середня ступінь надійності прогнозу споживання
Z	AZ. Висока споживча вартість	ВУ. Середня споживча вартість	CZ. Низька споживча вартість

Продовження таблиці 2.7.

	Низька ступінь надійності прогнозу споживання	Низька ступінь надійності прогнозу споживання	Низька ступінь надійності прогнозу споживання
--	---	---	---

Під час управління цими підгрупами спостерігаються певні закономірності:

- підгрупи АХ, АУ і AZ потребують індивідуального управління;
- планування підгруп СХ, СУ і CZ здійснюється один раз на рік із щомісячним контролем наявності запасів;
- принципи управління підгрупами ВХ, ВУ і ВУ можуть збігатися з А-групою або з С-групою.

ABC-і XYZ-види аналізу забезпечують управлінський персонал підприємства ключовою інформацією, з допомогою якої можна суттєво підвищити ефективність процесів постачання та виробництва.

Додатково одержані дані на основі ABC-, XYZ-видів аналізу дають змогу у першу чергу скороченню затрату сфері матеріально-техпостачання. Внаслідок зменшення складських запасів матеріалів відбувається вивільнення капіталу та прискорення його оборотності, а отже, покращується фінансовий стан і фінансовий результат діяльності підприємства.

Щодо прийняття рішень про прискорення оборотності матеріальних запасів, то в умовах дефіциту матеріальних запасів основним чинником ефективного використання є швидкість обороту. Відділ постачання при можливості створює надлишкові запаси, зменшуючи ризик на випадок непередбачуваних обставин. Такі обставини призводять до надлишкових затрат підприємства та вилучення капіталу. Очевидно, запаси сировини і матеріалів – це вилучені засоби із обороту. При можливості варто прискорити оборотність запасів на меншій території складських приміщень і менших затрат на зберігання сировини і матеріалів, шляхом збільшення обсягу виробництва та продажу, а отже прибутку. Ситуація є ідеальною тоді коли сировина і матеріали відпускаються без зберігання, тобто в зазначений термін. Однак, за таким способом процес постачання важко організувати. Тому оборотність матеріальних запасів – важливий критерій, який повинен підлягати постійному аналізу та експертному дослідженню.

Скорочення інвестицій у запаси сировини та матеріали є одним із способів прискорення оборотності матеріальних запасів. Для цього на підставі даних обліку і аналізу матеріальних запасів необхідно встановити, який темп оборотності є найвигідніший для кожного найменування сировини та матеріалів.

Величина оборотності матеріальних запасів розраховується як відношення обсягу реалізації до середнього обсягу запасів. Адже, чим



більші запаси, тим менший показник оборотності. А також, чим вища оборотність запасів, тим менша ймовірність збитків через моральне старіння сировини та матеріалів їх псування та вища ліквідність підприємства. Оборотність матеріальних запасів може зменшуватись тоді коли наявність запасів носить нерегулярний характер.

Для підприємства важливо проводити систематично АВС-аналіз оборотності запасів, це потрібно для того щоб підвищити оборотність запасів. Використовуючи даний аналіз у підприємства є можливість позбутися «мертвих» запасів, які протягом року не приймали участь у виробничому процесі. Підвищення оборотності сировини та матеріалів сприятиме збільшенню обсягів виробництва продукції та її реалізації, а отже – прибутку.

Система «точно в зазначений термін» (ЛТ) вперше розроблена у японській компанії «Тойота», де і використовувалась. Її характеристика полягає у відмові від виробництва продукції великими партіями і у створенні безперервного циклу виробництва. Також суть системи полягає у виробництві та реалізації продукції в момент, коли цього вимагає покупець, і у постачанні напівфабрикатів лише тоді, коли виникає необхідність у них.

Система «точно в зазначений термін» сприяє зменшенню величини партії, скороченню практично «до нуля» запасів та ліквідації незавершеного виробництва.

Характерно від системи «точно в зазначений термін» традиційна система, яка застосовується в Україні, і є такою яка «виштовхує» напівфабрикати на наступну стадію незалежно від того, чи є в них потреба.

Наступним видом аналізу є функціонально-вартісний. Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) комплексного системного дослідження функцій об'єктів, спрямований на покращення їх споживчих властивостей та скорочення затрат на всіх стадіях життєвого циклу. Даний аналіз характеризується пошуком можливостей найкращого здійснення підприємством функцій постачання, виробництва та реалізації продукції

при найнижчих затратах. Метою ФВА виступає забезпечення високого рівня якості, безпеки та ринкової привабливості товарів і послуг. Особливість методу полягає у вивченні функцій об'єкта дослідження, що спрямований на скорочення затрат.

При використанні ФВА вивчаються функції продукції та виробничі процеси з метою скорочення затрат за умови збільшення ефекту (високих якісних характеристик, якими є споживачі якості продукту). Постійному і посиленому контролю та вдосконаленню підлягає оптимальне співвідношення між ефектом і затратами, що виступає критерієм ефективності ФВА. При використанні даного методу затрати здатні скорочуватись до 10-20%.

На етапах створення продукту та постачання матеріальних запасів метод ФВА забезпечує найефективніший результат. Адже, він являється ефективним і для покращення якісних характеристик готових продуктів, удосконалення технологічних процесів у сфері проектування нових робочих місць та під час розробки нових допоміжних засобів виробництва.

Основні завдання, що вирішуються на основі ФВА наступні:

- скорочення затрат;
- підвищення ефективності діяльності
- підвищення продуктивності праці;
- поліпшення якості продукції та виконання робіт;
- ефективне використання запасів;
- упровадження інновацій.

Отже, комплексне використання вказаних інструментів дає можливість підприємству оптимізувати процес постачання сировини та матеріалів, підвищити ефективність процесу постачання та значно покращити фінансові результати.

## **2.55.Шляхи удосконалення обліку матеріальних запасів в умовах АРМ бухгалтера**

Ефективне управління матеріальними запасами потребує оперативного обліку за їх використанням і надходженням, але це не можливо здійснити без застосування комп'ютерних технологій в обліку.

Дані проблеми, в загальному допомагають вирішити інформаційні технології (система методів і пошуку, накопичення і обробки інформації на основі використання обчислювальної техніки)[67, с.504].

Щоб удосконалити облік матеріальних запасів керівництву підприємства потрібно провести реконструкцію його технічної та інформаційної бази на основі впровадження автоматизованої системи обліку, контролю та дослідження, до складу якої входили б автоматизовані робочі місця бухгалтера (АРМБ).

Функціональним призначенням автоматизованого робочого місця бухгалтера (АРМБ) обліку матеріальних запасів називається автоматизація ділянок обліку, контролю, аналізу та аудиту, а також прийняття управлінських рішень по матеріальних запасах.

При використанні комп'ютерної техніки та створенні на цій основі автоматизованих робочих місць (АРМ) працівників обліку та складських працівників буде забезпечено:

- зменшення обсягу робіт з однаковими операціями;
- прискорення опрацювання даних первинних документів;
- автоматизацію формування форм для звітів;
- детальну характеристику аналітичного рівня обліку запасів
- відмову від використання бланків первинних документів і звітності[51, с.504].

На підприємствах застосування комп'ютерних технологій у обліку підвищує продуктивність роботи бухгалтерів і значно покращує організацію на підприємстві, адже при веденні обліку досить часто панує безлад. Дана ситуація пов'язана з тим, що обробка облікових даних автоматизованим

способом вимагає чітких облікових процедур, що дозволяє обліковцям виконувати свої обов'язки сумлінно.

Обробка інформації автоматизованим способом в обліку матеріальних запасів забезпечується різними способами:

- розробкою спеціально на замовлення інформаційної системи підприємства;
- автоматизацією облікового процесу фахівцями відповідного підрозділу, тобто того який займається автоматизованою обробкою даних;
- використанням табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання задач окремої ділянки обліку[2, с.27].

Щодо удосконалення та підвищення ефективності матеріальних запасів доцільно вжити заходи що зображенні на рис.2.4.

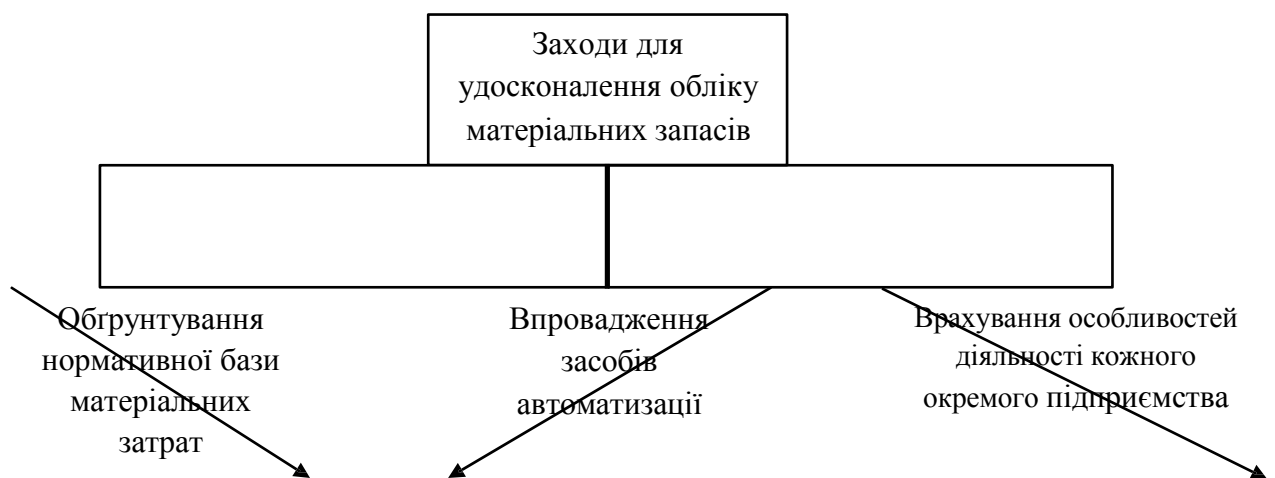
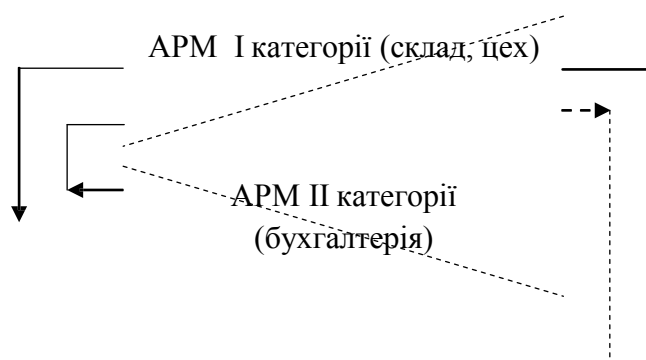


Рис.2.4. Заходи для удосконалення обліку матеріальних запасів

При функціонуванні АРМ бухгалтера основна увага приділяється створенню комплексної системи організації первинної і вихідної інформації, що забезпечує організацію трьох категорій інформаційного обміну між ними(рис.2.5).



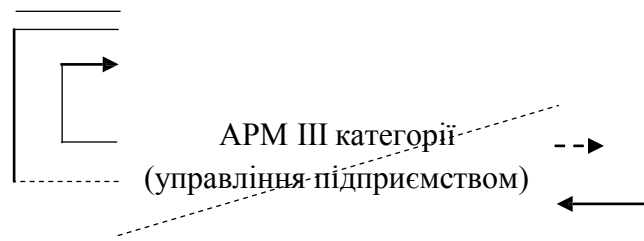


Рис.2.5. Схема взаємодії підрозділів підприємства у умовах функціонування АРМ бухгалтера

На АРМБ I категорії покладаються завдання по оформленню операцій документально і первинній обробці даних по обліку матеріальних запасів, а також веденню аналітичного обліку на місцях де зберігаються запаси. На підставі даної інформації створюється інформаційна база – складська картотека, де відображаються залишки матеріальних запасів а також їх рух.

АРМ бухгалтера II категорії здійснює розрахунок і формування вихідної інформації контрольного, регламентного та довідкового характерів.

АРМ бухгалтера III категорії здійснює зведення даних для складання звітності, аналізу, експертного дослідження і прийняття управлінських рішень по цілому підприємству, а також по окремому його структурному підрозділу.

Щоб вирішити задачі по обліку матеріальних запасів доцільно сформувати єдину базу бухгалтерських записів, що дозволяє отримати усю необхідну інформацію для різних видів обліку і звітності.

Між АРМБ по обліку матеріальних запасів та іншими суміжними АРМБ і інформаційною системою підприємства існує тісний зв'язок, який зображений на рисунку 2.6. [37].

Суть поданої моделі розподіленої обробки даних полягає у тому, що вся інформація потрібна для вирішення поставлених завдань організовується, зберігається та ведеться у зовнішній пам'яті персональної електронно-обчислювальної машини (ПЕОМ). Це забезпечує можливість оперативної обробки інформації для обліку, аналізу та контролю не тільки з конкретний місяць, а також за інші періоди( минулий період, день, квартал).

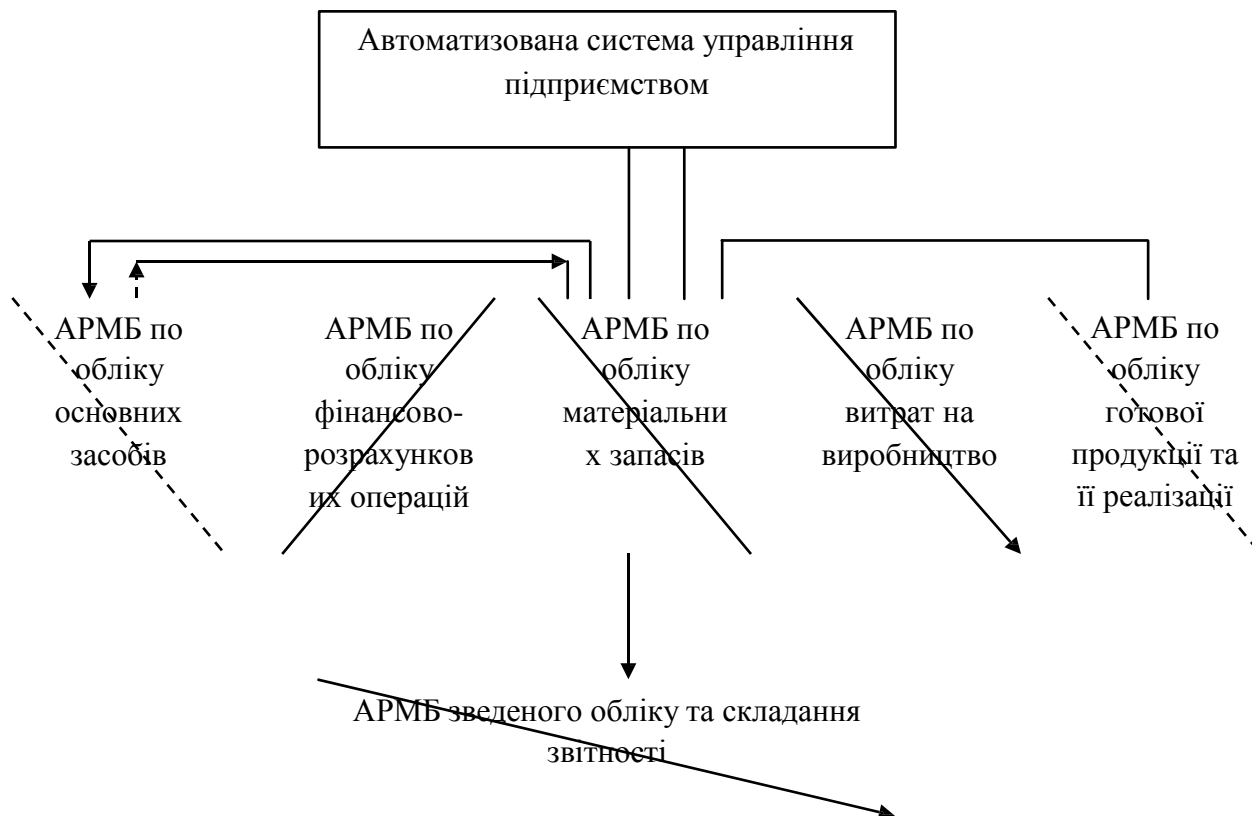


Рис.2.6. Зв'язок АРМБ по обліку матеріальних запасів з іншими АРМБ та інформаційною системою підприємства

Інформаційна система форсує дані, потрібні для ефективного прийняття рішень з максимальним використанням нормативно-довідкової інформації (НДІ). Тобто, для заповнення документів на відпуск матеріальних запасів користувач переглядає наявність матеріальних запасів на складах, а потім приймає рішення про відпуск запасів. Дана інформаційна система надає можливість з використанням НДІ формувати необхідні дані для первинного документа за виключенням кількості матеріалів що відпускаються. На підставі сформованих даних здійснюється автоматичне формування проводок. Це відбувається завдяки використанню довідника проведення, у якому однозначно визначені відповідності господарських операцій проводкам.

Проведення бухгалтер може формувати вручну. Процес обробки даних складається із виконання усіх потрібних операцій по введенню, обробці і зберіганню необхідної інформації, а також групуванні даних на рахунках обліку з метою контролю за надходженням і витрачанням матеріальних запасів і своєчасного складання звітності.

Кінцевим результатом вирішення усіх завдань, що вирішуються по обліку матеріальних запасів є формування даних про господарські операції, що відображаються на рівнях аналітичного та синтетичного обліку, а також даних, потрібних для управління матеріальними запасами. Важливо, що групування матеріальних запасів на рівні синтетичного обліку здійснюється по рахунках, які відповідають економічній класифікації матеріалів.

Отримана інформація формується у єдиній інформаційній базі бухгалтерських записів для подальшого використання при вирішенні завдань у майбутньому.

Функціонування АРМБ по обліку матеріальних запасів передбачає використання класифікаторів, які доцільно використовувати при автоматизації бухгалтерського обліку підприємства. Система класифікації забезпечує термінологічну, інформаційну та ідентифікаційну єдність реквізитів і показників окремих ділянок обліку.

Усі господарські операції, які виконуються на АРМ бухгалтера по обліку матеріальних запасів раціонально відображати у багаторівневому меню.

Головне меню АРМ бухгалтера I категорії включає такі функції:

- облік руху матеріальних запасів;
- нормативну-довідкову інформацію;
- розрахунок вартості матеріалів;
- картотека матеріалів;
- вихідну інформацію;
- ведення інформаційної бази [1].

Коли ми вибираємо головне меню «облік руху матеріальних запасів» формується меню наступного рівня, що відповідає основним напрямкам руху матеріальних запасів на складських приміщеннях:

- прихід запасів на склад;
- витрачання запасів у процес виробництва;
- реалізація запасів зі складу;
- внутрішнє переміщення запасів на підприємстві.

Під час експлуатації АРМ бухгалтера I категорії головною щоденною роботою є введення даних з первинних документів.

Насамперед потрібно визначити вид господарської операції. Згодом визначається номенклатурний номер матеріалу. При визначенні номенклатурного номеру на екран автоматично виводиться код відповідного матеріального рахунку чи субрахунку.

При формуванні вхідної інформації виводиться відображення окремо по кожному складу реєстру документів складського обліку. Даний реєстр включає в себе наступну інформацію: дату проведення господарської операції, вид документа, сума по документу, кореспонденцію рахунків. При розрахунку даних на АРМБ категорії I використовують наступну довідкову інформацію:

- довідник зовнішніх організацій;
- довідник прізвищ працівників;
- довідник структурних підрозділів;
- довідник статей обліку;
- довідник допустимої кореспонденції рахунків;
- довідник- цінник виробничих запасів;
- довідник типових господарських операцій;
- довідник груп матеріалів;
- довідник постійних даних.

Довідник зовнішніх організацій використовується при формуванні інформації про отримані матеріальні запаси від зовнішніх організацій і має наступні елементи: код підприємства, назву та юридична адреса організації та банківські реквізити.

Довідник прізвищ працівників використовується в інформаційній системі для визначення кола матеріально-відповідальних осіб і характеризується наступними елементами: код структурного підрозділу, табельний номер матеріально-відповідальної особи, прізвище і ініціали відповідальної особи.



Що стосується довідника статей обліку то він призначений для формування інформації про ведення облікової політики на підприємстві а також віднесення статей витрат на виробництво. Він складається з наступних реквізитів: балансовий рахунок, код аналітичного обліку, відповідний субрахунок, найменування статей, метод обліку матеріальних запасів, метод списання матеріальних запасів а також формула розрахунку списання матеріальних запасів.

Довідник допустимої кореспонденції рахунків потрібний для проведення контролю і аудиту при формуванні первинної інформації по обліку матеріальних запасів. Його структура наступна: рахунок та субрахунок, код аналітичного обліку та ознака допустимої кореспонденції рахунків.

Довідник-номенклатура-цінник матеріальних запасів формується для оцінки ТМЦ, а також визначення груп і їх запасів. Складається з наступних реквізитів: група матеріальних запасів, номенклатурний номер матеріалів, одиниця виміру, ціна за одиницю виміру, марка, сорт, профіль, розмір, стандарт, норма природного убутку, норма запасу.

Довідник господарських операцій призначений для автоматизованого формування бухгалтерських проведення при формуванні первинних документів по обліку матеріальних запасів.

Довідник постійних даних призначений для автоматизованого формування у первинних документах постійних записів. Його структура складається із коду і назви постійних даних.

Довідник матеріалів призначений для узагальнення інформації в розрізі груп. Складається із наступних реквізитів: код і назва групи запасу, синтетичний рахунок і субрахунок.

Згодом після набору НДІ і первинної інформації потрібно перейти до розрахунку, формуванню вихідної інформації. Перелік машинограм в АРМ бухгалтера І категорії наступний:

- картка обліку матеріалів;
- оборотна відомість матеріальних запасів;

- довідкова інформація;
- інформація про переоцінку матеріальних запасів;
- реєстр первинних документів;
- інвентаризаційна відомість.

На підставі введених даних про прийом і вибуття матеріальних запасів формується картотека складського обліку матеріалів. Даний документ відображає інформацію в аналітичному розрізі матеріальних запасів. На основі даних які відображено у картці складського обліку бухгалтер має можливість проконтролювати наявність і рух матеріальних запасів.

Користувач інформації (комірник, особа матеріально-відповідальна і т.д.) та контролюючі особи (аудитор, бухгалтер) мають можливість отримати детальну інформацію яка потрібна для ефективного контролю та управління матеріальними запасами шляхом використання функції «Довідкова інформація».

Автоматизоване формування необхідних даних здійснюється у вигляді використання автоматизованого документування господарських операцій з виведенням інформації на екран або спеціальний друкарський пристрій по наступним параметрам:

- структурі первинного документа на визначеному періоді;
- здійсненим операціям;
- визначеному періоду часу( день, місяця, квартал, рік);
- показникам які відображені у первинних документах;
- рахункам, субрахункам і кодам аналітичного обліку;
- найменуванню матеріалів по кодам;
- структурним підрозділам;
- номерам документі;
- термінам поставок матеріальних запасів;
- термінам зберігання матеріалів;
- динаміці цін на придбані матеріальних запасів;

- повноті вхідної інформації.

Усі згадані вище параметри не вичерпують можливості бухгалтера по перевірці достовірності даних.

Характерна інформація про наявність і рух матеріальних запасів передається на АРМ бухгалтера II категорії. Робота бухгалтера полягає у доповненні недоотриманої інформації та створенні бази даних проводок.

Вихідна інформація (результативна) у умовах АРМБ відображається у запитному та регламентному режимах.

Перший режим – запитний, де відображається інформація по вимозі користувача, це допоміжні машинограми які необхідні для здійснення контрольних і довідкових функцій. В більшості вони представлені як у вигляді зображення на моніторі, так і на паперовому носії.

Наступний режим - регламентний характеризує формування машинограми, що забезпечують виконання управлінських робіт, регламентованих за змістом і відповідних рядках. Машинограми у такому випадку формуються у повному обсязі в паперовому вигляді. Основною регламентованою вихідною інформацією з обліку матеріальних запасів у вигляді машинограм, довідок є наступні:

- інвентаризаційна відомість по наявності матеріальних запасів;
- зведена відомість з надходження матеріальних запасів;
- зведена відомість з вибуття матеріальних запасів;
- оборотна відомість матеріальних запасів;
- відомість відображення господарських операцій з обліку матеріальних запасів на рахунках бухгалтерського обліку;
- відомість переоцінки матеріальних запасів;
- відомість надходження матеріальних запасів в аналітичному розрізі;
- відомість використання матеріальних запасів;
- довідкова інформація і аудит обліку матеріальних запасів;

- відомість показників прибутку, отриманого від реалізації матеріальних запасів;
- прогнозування запасів товарно-матеріальних цінностей;
- реєстр первинних документів;
- журнал обліку відпуску матеріальних запасів.

Суть інвентаризаційної відомості з наявності матеріальних запасів полягає у наданні можливості відобразити на певну дату залишки ТМЦ у розрізі цілого підприємства, а також його структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб, рахунків та субрахунків, номенклатурних номерів, цін у вартісному і кількісному вираженні. Ця відомість використовується під час проведення інвентаризації ТМЦ.

Для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку по надходженню та окремо по витрачання матеріальних запасів використовуються дані зведених відомостей.

Щодо оборотної відомості, то вона відображається у формі, аналогічної АРМБ категорії I, і використовується для контролювання за наявністю та рухом матеріальних запасів. В свою чергу бухгалтер контролює правомірність кожної операції по номенклатурному номері в розрізі структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб, рахунків та субрахунків а також кодів аналітичного обліку по підприємству.

Картка підзвітної особи використовується для контролю за наявністю та рухом підзвітних матеріальних запасів. У даній картці доцільно відображати код матеріальних запасів, а також їх найменування, ціну, кількість та дату надходження і вибуття (списання) матеріальних запасів.

Бухгалтер при перевірці здійснює контроль за правильністю і повнотою оприбуткування під звіт матеріальних запасів, наявністю а також правильністю їх списання.

Бухгалтерські операції, відображені на рахунках обліку відображаються у «Відомості відображення господарських операцій по обліку матеріальних цінностей на рахунках обліку». Дана відомість використовується для

вільного відображення даних по рахунках у розрізі структурних підрозділів, субрахунків та кодів аналітичного обліку.

«Відомість поступлення матеріальних запасів в аналітичному розрізі» використовується для надходження запасів у розрізі постачальників. Відомість формується за певний період часу і дозволяє бухгалтеру здійснювати контроль за розрахунками по кожному постачальнику, а також повноту надходження і оприбуткування матеріальних запасів.

Контроль за використанням матеріальних запасів здійснюється шляхом складання «відомості використання матеріальних запасів», яка дозволяє виявити непотрібні матеріальні запаси, відхилення від нормативів а також прийняття управлінських рішень по запасах на сучасному етапі.

Журнал обліку відпуску матеріальних запасів є реєстром оперативного обліку, який дозволяє швидко отримувати узагальнення даних про відпуск матеріалів зі складів, інформація в журнал вноситься автоматично при оформленні документів на відпуск матеріалів.

Для контролю за вхідною інформацією на підприємстві формується реєстр по всіх документах (на АРМБ категорії 2).

На сучасному етапі функціонування підприємства бухгалтер повинен прогнозувати використання матеріальних запасів і на цій підставі приймати управлінські рішення як на рівні виробничих одиниць, так в загальному на підприємстві. Для цього необхідно використовувати функцію «Прогнозування використання матеріальних цінностей», дозволяючи при цьому в графічній та в табличній формі подавати дані про матеріальні запаси. Охарактеризована комплексна інформаційна система обліку з використання АРМ бухгалтера дозволяє вирішити усі завдання, що поставлені перед обліковим персоналом.

Варто зазначити що типові автоматизовані бухгалтерські програми (наприклад «1С: Бухгалтерія», «Парус», «Best», «ІС ПРО» не можуть повністю врахувати особливості обліку певного підприємства, потребуючи додаткових зусиль при впровадженні їх для конкретної галузі.

Система «1С: Бухгалтерія» є найпоширенішою бухгалтерською програмою на більшості підприємств, технологія побудови якої зображена на рисунку 2.7.



Рис.2.7. Технологія побудови обліку матеріальних запасів у програмі «1С: Бухгалтерія»

На основі введених господарських операцій дана програма формує звітність за синтетичним обліком, а також наступні допоміжні документи:

- оборотно-сальдову відомість за рахунками та субрахунками;
- аналіз рахунків за підсумками і кореспонденцію даного рахунку;
- обороти за дебетом та кредитом рахунка та відповідне сальдо;
- журнал і відомість по рахунку;

- зведені проводки-підсумки за відповідною кореспонденцією;
- аналіз рахунка на відповідну дату;
- звіт по журналу операцій;
- картку рахунка і всі проведення за певним рахунком.

Програма «1С: Бухгалтерія» дає можливість формувати звіти довільної форми, де використовуються дані не тільки синтетичного обліку, а й аналітичного[14].

Для ведення аналітичного обліку програма дозволяє вводити необмежену кількість довідників об'єктів аналітичного обліку: за видами продукції, матеріалами, підприємствами та працівниками. Усі документи формуються у грошовому виразі, а при необхідності і у натуральному.

Для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій пов'язаних із оформленням надходження на підприємство матеріалів придбаних у постачальника, призначено документ «Надходження матеріалів». В якому зазначається номер прибуткового ордеру, дата, постачальник, склад на всіх постачальників.

Реквізит «Постачальник» заповнюється вибором постачальника запасів з довідника «Контрагенти», який додатково складається на всіх постачальників. При відсутності даних про постачальників необхідно створити новий довідник.

В реквізиті «Договір» потрібно вказати отриманий від постачальника рахунок на оплату або договір. В реквізиті «Склад» вибором з довідника «Місця зберігання матеріальних ресурсів», який додатково складається на всі склади, вказується склад, на який приймаються запаси. Таким чином, заповнюються електронні документи по надходженню матеріальних запасів. Наявність довідників, які вже сформовані полегшують працю бухгалтера так як можна тільки натисненням декількох клавіш створити документ. Даний документ відповідає всім вимогам, адже він належним чином сформований та має гарне естетичне оформлення.

Отже, особливостями автоматизації обліку руху матеріальних запасів в

умовах експлуатації АРМ бухгалтера є такі:

- формування єдиної бази для бухгалтерських записів;
- формування вхідної інформації шляхом використання штрих-кодів автоматизованим способом;
- автоматизоване формування усіх даних, необхідних для первинного документа за виключенням кількості матеріальних запасів;
- формування проводок на основі даних обліку автоматизованим способом;
- оформлення реєстрів аналітичного та синтетичного обліку у вигляді машинограм;
- обмеження кола осіб, які мають право доступу до інформації;
- збільшення відповідальності працівників за достовірність інформації;
- регламентація порядку збереження інформації і правил ревізії даних.

Таким чином, автоматизація обліку на підприємстві, дозволить підвищити якість та оперативність роботи з обліку наявності та руху матеріальних запасів та їх раціональне використання і зниження матеріаломісткості.



## РОЗДІЛ 3.

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРІАЛЬНИМИ ЗАПАСАМИ

#### 3.1. Особливості проведення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами

В сучасних умовах зростає роль раціонального використання матеріальних запасів, тому потрібно ефективно контролювати збереження матеріалів, які, найчастіше можуть підлягати розкраданню.

Результати діяльності підприємства в більшості пов'язані з ефективним управлінням і обліком матеріальних запасів. Адже витрати на утримання і поповнення запасів, а також обсяг втрат у зв'язку з їх нестачею чи надлишком, залежать від раціонального управління ними.

Процес управління матеріальними запасами обумовлений рядом протиріч. З одного боку існує ряд чинників, які зумовлюють необхідність створення запасів: попит на продукцію, ризик зриву поповнення запасів, наявність витрат залежних від частоти поповнення запасів і нерівномірний обсяг виробництва продукції. Відповідно з іншого боку вміст матеріальних запасів залежить від витрат на зберігання та страхування запасів. Слід прийняти до уваги і те що втрачена вигода у зв'язку з неможливістю ефективного використання коштів, які вкладені у запаси теж займає важливе місце. Саме тому, перед підприємством незалежно від часу постає проблема вибору оптимального варіанту управління запасами.

Керівники ПАТ «ТРЗ «Оріон» повинні постійно стежити за дотриманням нормативів, за динамікою питомих витрат, адже матеріальні витрати займають значний відсоток серед загальних витрат на підприємстві, а отже, дані витрати впливають на величину отриманого прибутку. Тобто варто сказати що економія матеріальних запасів є важливим чинником підвищення ефективності виробничого процесу.

Правильна організація обліку запасів має важливе значення для запобігання розкраданням, зловживанням і нестачам. Дослідження матеріальних запасів є одним із провідних у експертних дослідженнях.

Експертиза — це дослідження будь-якого питання обізнаною особою-експертом (від лат. *expertus* — досвідчений)

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про судову експертизу» «...судова експертиза — це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду»[29].

Експертиза виступає самостійною процесуальною формою отримання нових і наявних речових доказів. До найбільш поширених видів судових експертиз належить судово-економічна експертиза[82, с.248].

Економічна експертиза характеризується:

- процесуально-правовим змістом, суть якого полягає у визначенні експертизи як процесу, який законодавчо закріплений;
- економічний зміст судово-економічної експертизи полягає у реалізації системи знань у галузі бухгалтерського обліку, ревізій, аудиту та фінансів[71, с.10].

Експертну діяльність в Україні здійснюють державні установи і відомчі служби, такі як: науково-дослідні установи та науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України та Міністерства охорони здоров'я України; експертні служби Міністерства внутрішніх справ, Міністерства оборони та Служби безпеки України.

Основним нормативним документом, який регламентує правоохоронну діяльність та її зв'язок із судовими експертизами, є Конституція України[51, с.38-39].

При підготовці до призначення економічної експертизи слідчому необхідно зібрати матеріали, які виступатимуть одночасно об'єктами експертизи:

- первинні і зведені бухгалтерські документи;
- облікові реєстри;
- документи бухгалтерської звітності;
- акти раніше проведених ревізій;
- протоколи вилучення документів;
- акти раніше проведених ревізій;
- протоколи допитів свідків та обвинувачених;
- висновки експертів інших спеціальностей.

Експертне дослідження вважається призначеним з дня винесення постанови судді або слідчого. У постанові вказуються наступні реквізити:

- підстава про призначення економічної експертизи;
- дата і місце винесення постанови;
- прізвище, ім'я і по батькові експерта-бухгалтера та його посаду і місце роботи;
- питання які ставляться експерту-бухгалтеру;
- матеріали справи, які має розглянути експерт.

Отже після цього до роботи залучається експерт-бухгалтер, роботу якого умовно можна поділити на три частини:

- 1) попереднє ознайомлення з матеріалами справи;
- 2) дослідження матеріалів та вирішення поставлених питань;
- 3) формування висновку проведеної експертизи та передача його до суду.

Таким чином експертне дослідження операцій з матеріальними запасами випадків проводиться на підставі постанови правоохоронних органів чи експертної установи. Постанова видається при нестачах, крадіжках чи зловживань під час обліку запасів. Згадані зловживання, в основному пов'язані із організацією складських приміщень, з витратами і браком матеріалів, а також із дотриманням норм списання запасів на виробничий процес.

Проведення економічної експертизи операцій з матеріальними запасами на практиці свідчить про те, що найпоширенішим зловживанням є крадіжки товарів, сировини і матеріалів, запасних частин, напівфабрикатів і будівельних матеріалів.

Доцільно розуміти, що розкрадання матеріальних запасів є простим і легким способом крадіжки. Адже на відмінну від крадіжок готівки, при яких вимагається спеціальна освіта і висока кваліфікація, зловживання матеріальних запасів практичні кожному працівнику на підприємстві.

Здійснення економічної експертизи операцій з матеріальними запасами відповідно до завдань експертної установи чи постанови спеціальних органів експерт-бухгалтер спочатку визначає об'єкти дослідження. Наведемо їх перелік:

- оприбуткування матеріальних запасів за ціною, кількістю та якістю – досліджується та обґрунтовується повнота оприбуткування матеріальних запасів, їх відповідність супровідним документам, аналізуються ціни придбання матеріальних запасів;

- стан збереження матеріальних запасів – досліджується об'єкт на відповідність стану складського господарства основним вимогам збереження матеріальних запасів (наявність спеціальних приладів, вагових приладів, обладнання складських приміщень стелажими і полицями, які потрібні для сортування запасів, наявність сигналізації, дотримання техніки безпеки, надійність замків тощо);

- дотримання норм витрат матеріальних ресурсів на виробництво – під час експертизи перевіряється норми витрат матеріальних запасів на виробництво продукції, а також аналізується рівень їх відповідності;

- закріплення матеріальної відповідальності – перевіряється договір про матеріальну відповідальність, складений між адміністрацією і конкретними працівниками підприємства;

- псування матеріальних запасів – досліджується причини які зумовили даний процес, як і об'єктивні так і суб'єктивні, а також встановлюються перелік осіб які відповідальні за понесенні збитки на підприємстві;

- первинна документація з обліку матеріальних запасів – досліджується повнота та достовірність відображення господарських операцій, які пов'язані із придбанням, переміщенням та використанням запасів;

- реєстри аналітичного і синтетичного обліку матеріальних запасів – в більшості тут досліджується питання відображення та взаємозв'язку здійснених господарських операцій;

- нестачі матеріальних запасів та збитки, які виявленні під час ревізії – уточнюються розміри усіх збитків, а також їх відповідність даним бухгалтерського обліку, матеріалам правоохоронних органів, визначається розмір відшкодування завданих збитків у розрізі винних осіб, обґрунтовується встановлення матеріальної відповідальності посадових осіб і конкретних осіб підприємства [22].

Отже, об'єктами експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є господарські операцій з запасами, реальність їх відображення у балансі, достовірність оцінки, первинні документи, що характеризують надходження і вибуття запасів і їх відображення в обліку, дооцінка і уцінка запасів, стан збереження матеріальних запасів, матеріали інвентаризації та інші документи.

Джерелами інформації експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є нормативно-довідкова та фактографічна інформація.

Щоб ефективно виконати експертне дослідження експерт повинен підібрати потрібні законодавчі, нормативні та довідкові інформаційні джерела, що стосуються нашого питання:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансові звітність в Україні» від 16.07.1999 р №996-XIV;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»;

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 року № 291;

- Інструкція про застосування Плану розрахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом МФУ від 30.11.1999 року № 29;

- Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затверджену наказом МФУ від 30.10.1998 року № 90;

- Інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість затверджену наказом МФУ від 01.07.1997 року № 141;

- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.1996 року № 116;

- Інструкцію про порядок реєстрації виданих, повернутих та використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей, затверджену наказом МФУ від 16.05.1996 року № 99[80];

Фактографічна інформація для проведення економічної експертизи міститься здебільшого у документах, які додаються до акта ревізії. Це наприклад:

- договори на поставку матеріальних запасів;
- договори про матеріальну відповідальність;
- первинні документи з надходження матеріальних запасів: товарно-транспортні накладні, акти на оприбуткування матеріальних запасів;

- документи, що стосуються витрат матеріальних запасів: акти на списання хімічних добрив, акти на списання будівельних матеріалів, акти на списання сировини та матеріалів

- накладна;
- прибутковий ордер;
- специфікація;
- інвентаризаційні описи;
- товарний чек;
- вантажно-митна декларація;
- товарний звіт;
- журнал обліку витрат;
- відомість аналітичного обліку запасів;
- комп'ютерна інформація;
- наказ про облікову політику в частині матеріальних запасів;
- рахунки Головної книги, які призначені для обліку матеріальних запасів (20 «Виробничі запаси», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»)[22].

Основним джерелом інформації, наданої експерту є матеріали проведених інвентаризацій[52, с.101].

При дослідженні даних інвентаризації експерт з'ясовує:

- детальні характеристики її проведення;
- присутність під час перевірки матеріально-відповідальної особи, а також фахівця, який достатньо знає особливості обліку і зберігання запасів, перебуваючи у складі інвентаризаційної комісії;
- питання, які характеризують наявність залишків і нестач матеріальних цінностей;
- правильність розрахування збитку, пов'язаного із нестачами матеріальних запасів тощо.

Під час перевірки правильності оформлення акта інвентаризації, експерт має впевнитись у тому, що до початку проведення інвентаризації відповідальна особа заповнила розписку про те, що всі прибуткові і видаткові документи включенні нею у звіти і здані в бухгалтерію, також всі запаси, які надійшли на склад оприбутковані, а ті що вибули списані на витрати.

Експерт-бухгалтер при дослідженні порівняльних відомостей установлює характер розбіжностей між фактичними залишками матеріальних запасів на дату проведення інвентаризації і обліковими даними. Експерт ознайомлюється із поясненнями матеріально відповідальних осіб про причини знайдених лишків чи нестач, які вони подають у письмовому вигляді. Якщо необхідно провести додаткову інвентаризацію про стан матеріальних запасів на підприємстві ПАТ ТРЗ «Оріон» експерт має проаналізувати дані, які містяться у протоколах допитів свідків і матеріально-відповідальних осіб, які отриманні слідчим.

Варто дослідити списання недостач запасів у межах норм природних втрат. Від природних втрат варто відрізнити псування товарів (бій пляшок). На псування товарів матеріально-відповідальна особа має складати спеціальний акт.

#### Причини виникнення недостачі запасів

- Порушення правил прийому по кількості та якості та передачі запасів у виробництво;
- Неналежна організація збереження запасів;
- Неправильне зберігання матеріальних запасів на складах підприємства;
- Відсутність умов для збереження матеріальних запасів;
- Відсутність сигналізації на складах;
- Недотримання норм витрачання матеріальних запасів;
- Помилки при калькулюванні собівартості робіт, продукції та послуг;
- Наявність лишків чи недостачі матеріальних запасів за попередні періоди;
- Наявність великої кількості фактів списання матеріальних запасів ;
- Недосконала організація пропускового режиму на підприємстві;
- Не проведення контрольних заходів за роботою матеріально-відповідальних осіб;
- Відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність з відповідальними особами.



### Рис.3.1. Причини виникнення недостач запасів

Варто пам'ятати що недостачі за джерелами виникнення поділяються на зовнішні та внутрішні[3].

Зовнішніми недостачами називаються приховані недостачі запасів, які надійшли в упаковці, та що не були своєчасно встановлені з причини недотримання правил приймання по кількості та якості[56]. Характерною ознакою даної недостачі є збереження цілісності пакування виробника або відправника.

Відповідно недостачі, які створюються працівниками суб'єкта господарювання називаються внутрішніми. Суб'єктами таких недостач є МВО, складські працівники, керівники виробничих підрозділів, що займаються або пакуванням або технологічним процесом. До недостачі можуть бути причетні працівники середньої ланки управління, керівники функціональних підрозділів, головний технолог.

Під час проведення інвентаризації можуть бути виявленні лишки матеріалів, які відносять до доходів від операційної діяльності. На цю суму виявлених лишків робиться наступне проведення:

Дт 20 «Виробничі запаси» Дт 28 «Товари»

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Також важливим джерелом інформації потрібної для проведення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є реєстри аналітичного і синтетичного обліку за наступними рахунками бухгалтерського обліку: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари».

Джерелом фактографічної інформації для дослідження операцій з матеріальними запасами є також звітність ПАТ ТРЗ «Оріон».

Інформація, яка потрібна для проведення експертного дослідження міститься у актах ревізії та перевірок, які складенні контролюючими органами, і у висновках інших експертиз [4].

Щоб ефективно і повноцінно провести експертизу операцій з матеріальними запасами експерт-бухгалтер обов'язково вивчає загальну схему обліку запасів підприємства, яку ми наводили у попередніх розділах нашої магістерської роботи.

Використовуючи вище наведені джерела інформації, експерт-бухгалтер здійснює експертне дослідження операцій з матеріальних запасів за допомогою методичних прийомів.

В процесі проведення експертизи операцій з матеріальними запасами визначається спочатку стан збереження матеріальних запасів, а особливо, наявність договорів про матеріальну відповідальність працівників підприємства, надійність охоронної служби, наявність сигналізації, та пошкодження замків. Економічна експертиза запасів має на меті досліджувати також стан організації поточного контролю щодо збереження і витрачання запасів підприємства, строки проведення інвентаризації матеріальних запасів, діяльності посадових осіб та матеріально-відповідальних осіб тощо.

Методичні прийоми експертного дослідження операцій з матеріальними запасами поділяються на дві групи:

- розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, економіко-математичні методи, статистичні та аналітичні розрахунки);
- документальні (дослідження документів, інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, камеральні перевірки та експертизи різних видів)[15].

Економічний аналіз під час проведення експертного дослідження застосовується у дослідженні періодичності поставок сировини, виявленні негативних факторів, які виникли при виявленні понаднормативних витрат запасів, встановлення відхилення від норм витрачання запасів.

Аналітичні і статистичні розрахунки застосовуються під час економічної експертизи операцій з матеріальними запасами здебільшого для формування аналітичних таблиць і порівняльних відомостей.

Суть економіко-математичного методу полягає у встановленні тісноти взаємозв'язку певних факторів, визначення яких є неможливим за допомогою інших методичних прийомів економічної експертизи.

Прийом інформаційного моделювання використовується для збору сукупності нормативної і фактографічної інформації про об'єкт економічної експертизи, в нашому випадку матеріальні запаси.

Дослідження документів – це вивчення доцільності та достовірності у них господарських операцій з надходження та списання матеріальних запасів. Формальна, зустрічна, аналітична, логічна перевірка та контроль документів включаються у методичні прийоми дослідження документів.

Нормативно-правове регулювання - суть якого полягає у встановленні відповідності об'єкта економічної експертизи нормативній документації (П(С)БО 9 «Запаси»).

Методичний прийом камеральної перевірки застосовується економічною експертизою з метою перевірки обґрунтованості їх затвердження встановлення реальності обсягу та правильності використання при здійсненні операцій з матеріальними запасами [36].

А процесі здійснення економічної експертизи операцій з матеріальними запасами інколи виникає необхідність використання висновків технологічної експертизи (щодо технології виготовлення продукції) та товарознавчої експертизи (щодо встановлення якості запасів) тощо.

Отже, експертне дослідження операцій з матеріальними запасами доцільно проводити на основі поєднання вище наведених методичних прийомів. Розглянемо найбільш поширені випадки порушень, крадіжок і зловживань матеріальних запасів та характерні варіанти поєднання та взаємодії конкретних методичних прийомів економічної експертизи.

1. Розкрадання матеріальних запасів шляхом неправильного їх оприбуткування при надходженні від постачальників. Доцільним у цьому випадку є застосування документального методичного прийому, а особливо, дослідження документів. Шляхом логічної, формальної та аналітичної перевірки досліджуються наступні документи:

- товарно-транспортні накладні;
- акт приймання матеріалів;
- договір постачання матеріальних запасів;
- комерційний акт;
- виписки банку з поточного рахунку;
- розрахунково-платіжні документи;
- звіт про рух тари;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальником та підрядниками».

При застосуванні розрахунково-аналітичних методичних прийомів експертного дослідження формують порівняльні та аналітичні таблиці, та порівняльні відомості. Якщо виникає необхідність у детальному дослідженні доцільно застосовувати зустрічну перевірку документів та взаємний контроль операцій. Додатково потрібно організувати і проводити інвентаризацію на складі матеріальних запасів а також отримувати пояснення осіб, які причетні до факту розкрадання, у письмовому вигляді. За ініціативою слідчих органів при існуванні відповідних підстав призначають ревізію матеріальних запасів і розрахунків з постачальниками.

2. Розкомплектування окремих інвентарних об'єктів, які перебувають на складах або в експлуатації. Експерт-бухгалтер щоб спростувати або підтвердити дане порушення вивчає і перевіряє такі документи, як:

- акт приймання-передачі;
- товарно-транспортна накладна;
- інвентарна картка;

- технічна документація на об'єкт;
- паспорт технічного стану засобу;
- платіжна вимога;
- відомість амортизаційних відрахувань.

За участю відповідних спеціалістів доцільно отримати пояснення винних осіб, і організувати і провести технічну експертизу. Місцезнаходження частин розкомплектованого об'єкта встановлюється за допомогою оперативно-пошукових методів.

3. Розкрадання матеріальних запасів у вигляді передчасного списання їх з балансу. При економічній експертизі здійснення розкрадання обов'язково аналізуються наступні документи:

- акт приймання-передачі;
- товарно-транспортна накладна;
- інвентарна картка;
- платіжна відомість;
- відомість амортизаційних відрахувань;
- накладна на оприбуткування запасів;
- заява особи про придбання інвентарних об'єктів;
- прибутковий касовий ордер про оплату в касу підприємства вартості придбаного об'єкта;
- пояснення матеріально-відповідальних осіб за вчинення даного правопорушення.

4. Розкрадання сировини або готової продукції шляхом формування фіктивних актів на сушіння, сортування та знищення даних про кількість відходів. Суть проведення експертизи операцій з матеріальними запасами при виявленні розкрадання вище наведеним способом полягає у аналізі документів, що відображають протиправні господарські операції.

Невідповідності, щодо кількості сировини та продукції та протиріччя, щодо термінів роботи процесу сортування та сушіння продукції, які

виявленні під час арифметичної, логічної та аналітичної перевірки документів та контролю господарських операцій, свідчать про факт їхнього розкрадання.

Щоб підтвердити дане припущення варто ознайомитись із сортовими посвідченнями, які містять дані про відповідність нормативам. Експертиза такого виду розкрадання матеріальних запасів свідчить про проведення інвентаризації з метою встановлення певної кількості сировини чи продукції.

5. Розкрадання матеріальних запасів при застосуванні завищених обсягів природних витрат. Цей вид зловживання здійснюється в більшості при оформленні результатів інвентаризації, під час яких встановлено нестачу матеріальних запасів, і при неправильно проведених розрахунків обсягу природних витрат на підставі збільшення норм природного убутку певних матеріалів. Щоб підтвердити зловживання такого виду експерту-бухгалтеру необхідно здійснити камеральну перевірку певних товарно-матеріальних цінностей та відповідно провести формальну, логічну та аналітичну перевірку наступних облікових документів:

- інвентаризаційних описів;
- порівняльних відомостей;
- акта проведеної інвентаризації;
- товарно-транспортної накладної;
- звітів матеріально-відповідальної особи;
- лімітно-збірних карт.

В деяких випадках є необхідність застосовувати висновки спеціальних судових експертиз, в тому числі, і технологічної. При дослідженні застосування норм природних витрат потрібно враховувати період року, умови зберігання та терміни придатності матеріальних запасів[63].

Отже, проведення економічної експертизи з матеріальними запасами на практиці свідчить про багатогранність, складність та значну трудоемкість процедур експертного дослідження.

### **3.2.Методика узагальнення результатів експертного дослідження операцій з матеріальними запасами**

Процес проведення експертного дослідження включає наступні етапи:

#### 1.Підготовчий етап:

- призначення фахівця, тобто експерта-бухгалтера;
- складання завдання на проведення експертного дослідження керівником експертної установи;
- вивчення експертом змісту завдання та постанови правоохоронних органів;
- підбір нормативно-правових актів з питань, що досліджуються.

#### 2. Організаційно-методичний етап включає:

- вивчення змісту і повноти матеріалів справи, які подані на експертизу;
- опрацювання методики проведення експертного дослідження;
- складання календарного плану-графіка проведення економічної експертизи.

3.Дослідний етап передбачає виконання експертом певних процедур, які передбачені методикою дослідження, у тому числі з використанням ЕОМ, для одержання потрібної інформації щодо питань, поставлених економічної експертизою.

4. Етап узагальнення, оцінки і реалізації результатів судово-економічної експертизи включає:

- узагальнення результатів;
- групування та систематизація результатів дослідження;
- складання висновку експерта-бухгалтера;
- розробка пропозицій із профілактики виявлених недоліків;
- передача висновку експерта-бухгалтера органу, що призначив експертне дослідження;

- оцінка висновку слідчим або судом;
- допит експерта на попередньому слідстві чи суді[53].

На основі проведеного експертного дослідження операцій з матеріальними запасами експерт-бухгалтер узагальнює результати його здійснення у журналі економічної експертизи. За допомогою цього формується зміст конкретного питання, яке винесене на розгляд економічної експертизи. Згодом фіксується зміст інформації, який встановлений економічною експертизою, а особливо певні недоліки і правопорушення, сума збитку, службові та матеріально-відповідальні особи, які винні або частко залучені до злочину.

Експерт-бухгалтер на підставі записів економічної експертизи, використовуючи при цьому методичні прийоми аналітичного групування доказу правопорушення при здійсненні операцій з матеріальними запасами, формує зведений результат дослідження у спеціальних аналітичних таблицях[89].

На підставі поданого вище матеріалу експерт-бухгалтер складає висновок експертного дослідження, який разом із журналом економічної експертизи та аналітичними таблицями передається правоохоронному органу, що призначив експертизу. Відповідно реалізація результатів експертного дослідження відбувається у суді на основі висновку експерта-бухгалтера, при необхідності у органах управління[90].

При підготовці та проведенні економічної експертизи операцій з матеріальними запасами потрібно знати перелік об'єктів даної експертизи, методичні прийоми та джерела інформації експертизи. Необхідно засвоїти особливості застосування документальних і розрахунково-аналітичних прийомів економічної експертизи операцій з матеріальними запасами. Отже, варто ознайомитись із змістом нормативно-правових актів, які регулюють облік матеріальних запасів. Для того щоб ефективно провести експертне дослідження необхідні знання з організацій обліку сировини і матеріалів, запасних частин, товарів, готової продукції, будівельних матеріалів та МШП



тощо. Увага при дослідженні звертається на первинні документи та реєстри обліку матеріальних запасів. Треба також враховувати особливості використання в експертному дослідженні операцій з матеріальними запасами висновки інших експертів.

Процес експертного дослідження операцій з матеріальним запасами закінчується оформленням експертизи у вигляді висновку, який повинен об'єктивно відображати відповідність проведеної експертизи обліковим даним[69]. Висновок експерта має відповідати вимогам наведеним на рисунку 3.1.

Сутність висновку полягає у тому, що з його допомогою суд чи органи слідства мають можливість використовувати у процесі виявлення істини у справі користуватись отриманими матеріалами які надані фахівцями з бухгалтерського обліку.

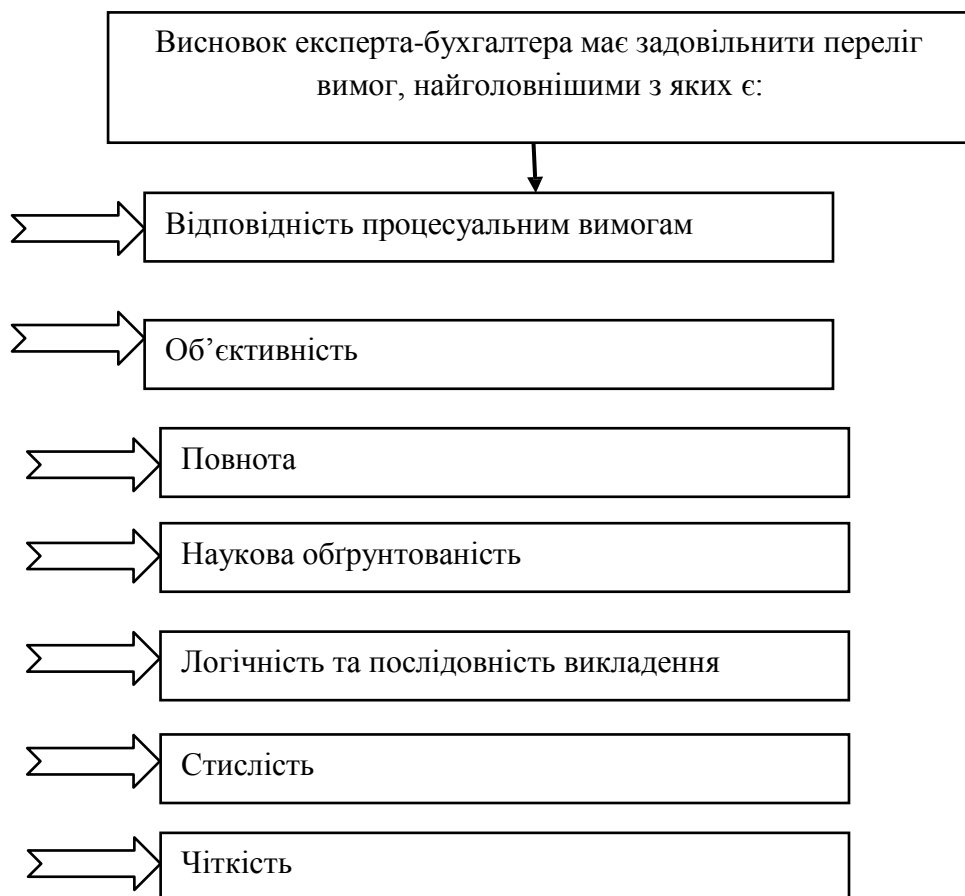


Рис.3.1 Основні вимоги до складання висновку експерта

Оскільки висновок експерта-бухгалтера є доказом, отже він має бути чітким і зрозумілим як і для слідчого, так і для всіх учасників судового розгляду[79]. Розглянемо характерну для нього структуру (рис.3.2):

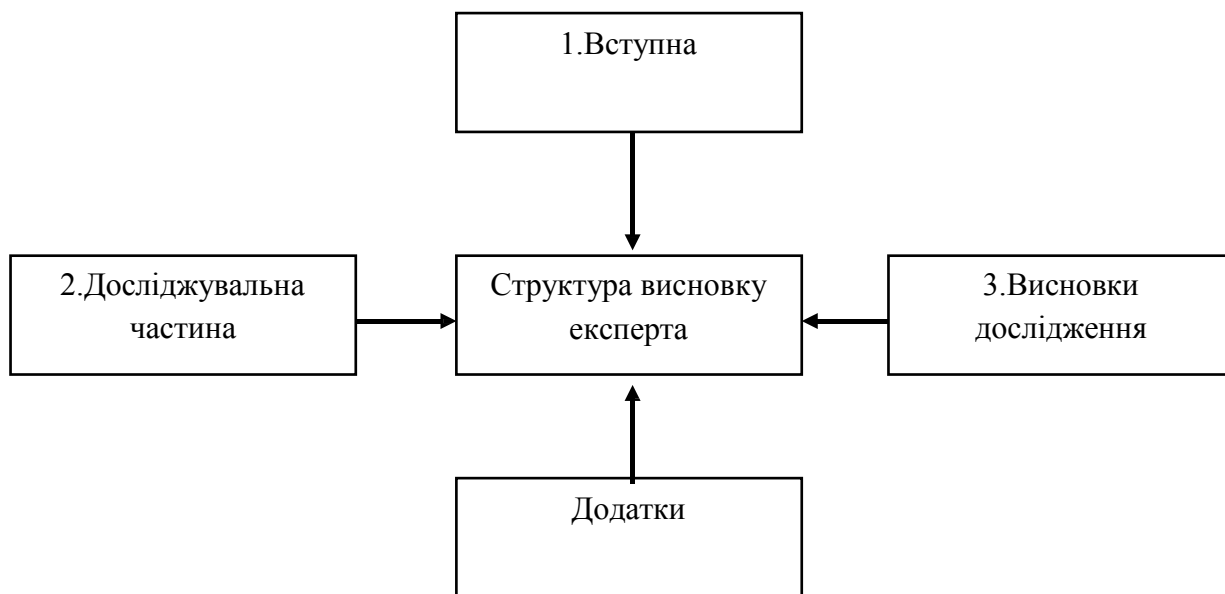


Рис.3.2 Структура висновку експерта

Для вступної частини характерні наступні реквізити: найменування експертизи, номер і вид її (тобто додаткова, повторна, комплексна чи комісійна), посада, вчений ступінь та відомості про експерта; дата надходження матеріалів на експертизу та дата підписання висновку; підстава для проведення дослідження; клопотання про надання додаткових матеріалів, які заявлені експертом, результати їх розгляду.

У дослідній частині висновку відображається увесь процес проведеного експертного дослідження у тій же послідовності, в якій викладено питання. Кожному питанню яке досліджується, повинен відповідати певний розділ дослідної частини. Якщо є необхідність досліджувати експертом двох і більше питань, пов'язаних між собою, результати оформляються у одному розділі.

У цій частині в більшості викладаються:

- методи і прийоми дослідження, які описуються доступно і детально, щоб в подальшому була можливість перевірити правильність висновків експерта або повторити дослідження;

- довідково-нормативні матеріали, якими експерт-бухгалтер керується при проведенні економічної експертизи;
- результати слідчих дій (експерименти, досліді), результати інших експертиз, при умові якщо вони використовувались для обґрунтування висновків;
- посилання на додатки та відповідні пояснення до них;
- експертна оцінка результатів дослідження з розгорнутим мотивуванням думки, яка обґрунтовує висновок з досліджуваного питання.

Завершальну частину висновку становлять саме висновки. Здебільшого у тут викладаються в узагальненому вигляді ті результати, які впливають із проведеної економічної експертизи стосовно кожного поставленого питання окремо[78].

Експерт-бухгалтер залежно від конкретних умов може вчинити так:

- або вказувати на встановлені ним обставини;
- або досліджувати питання до кінця, сформувавши кінцевий висновок щодо цих обставин.

У додатках до складеного висновку експерт-бухгалтер при можливості наводить таблиці, схеми, графіки та інший матеріал складений у процесі дослідження. Кожний додаток до висновку є його невід'ємною частиною. Усі додатки мають бути підписані експертом, пронумеровані і скріпленні печаткою установи.

При умові якщо експерт-бухгалтер не дав відповідь на поставлене питання, у дослідній частині він пояснює характерні на це причини. У дослідній частині відображаються встановлені експертом обставини профілактичного характеру, а заходи з попередження правопорушень – в його результативній частині.

Висновок підписується експертом (експертами), які проводили дослідження та обов'язково засвідчується печаткою експертної установи, згодом направляється органу, який призначив експертизу[17].

Висновок як правило, складають у двох примірниках, перший з них направляється органу який призначив експертизу, інший залишається у експертній установі.

У разі проведення повторного дослідження складаються контрольні картки, що надсилають установі або службі, де виконувались попередні експертизи та до Міністерства юстиції України. Відповідно у вступній частині висновку повторної експертизи викладаються відомості про первинні експертизи: прізвища та ініціали експертів, назва установи чи місце роботи експерта, номер і дата висновку експертизи, мотиви призначення повторного експертного дослідження, які зазначаються у постанові (ухвалі) про її призначення[58].

При умові, коли висновки повторних і попередніх експертиз не збігаються, до установи де виконувалась експертиза, надсилається примірник висновку повторної експертизи з усіма додатками.

Висновок експерта-бухгалтера з даних питань має особливе місце для виконання правоохоронними органами поставлених завдань, які пов'язані із запобіганням правопорушень.

Тобто експерт може виявити обставини, що сприяли правопорушенню, і відповідно запропонувати заходи щодо їх усунення.

Експерт-бухгалтер дає свої рекомендації на основі аналізу первинних документів, реєстрів обліку і звітності підприємства використовуючи при цьому спеціальні знання[39]. Експерт при цьому зазначає, які порушенні нормативні акти, інструкції, положення та вказати характер виявлених порушень та хто їх допустив.

При умові якщо не існує сумнівів у обґрунтованості висновку експерта-бухгалтера, суд має можливість використати ці дані разом із здобутими у процесі попереднього слідства і судового розгляду доказами для підготовки ухвали (постанови), у якій аналізуються обставини, що сприяли вчиненню правопорушень. Якщо суд, використовує рекомендації надані експертом, то

він може винести часткову постанову (ухвалу) із зазначенням заходів, спрямованих на усунення причин, які сприяють вчинення правопорушень.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Panasyuk V., Cheresnyuk O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project// Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania. – 2017. – Nomer 9. – P 533-537
2. Автоматизація бухгалтерського обліку “1С: Бухгалтерія”. Облік матеріальних цінностей (крім товарів): приход, видаток // Галицькі контракти. Дебет-кредит. – 2008. – С.28-45.
3. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки //Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка”. – Випуск 721. – С. 42-48
4. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – Випуск 20. – С. 203-209
5. Аналіз господарської діяльності / За ред. Барабаш Н. С. – К. : КНЕУ, 2002. – 552 с.
6. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : Навч. посіб для студ. вищ. навч. закл. – К.: МАУП, 2007.
7. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб’єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: Монографія. К: КНЕУ, 2008.
8. Бирюкова И. К. Бухгалтерский учет в Украине / И. К. Бирюкова, А.В. Кодрянский – К. : Рова “Знання” , КОО, 1998. – 408 с.
9. Бібліографія: [Електронний ресурс] // Вікіпедія – вільна енциклопедія. – режим доступу [https://uk.wikipedia.org/wiki/FIFO\\_%D1%82%D0%B0\\_LIFO](https://uk.wikipedia.org/wiki/FIFO_%D1%82%D0%B0_LIFO)
10. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник / М. Т. Білуха. - К.: Видавнича компанія "Воля", 2004.

11. Будник Л., Голяш І. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації // Економіка і ринок: облік, аналіз контроль. – 2005. – Випуск 13. – С. 11-15
12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : Навчальний посібник. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Я. Горецька - Житомир: ПП "Рута", 2002. -544с.
13. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 324 с
14. Бутинець Ф. Ф. та Інші. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Підручник. / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ПП"Рута", 2001.-544с.
15. Бутинець Ф. Ф., Стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Бутинець Ф.Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 563с.
16. Бухгалтерія 2000: енциклопедія бухгалтерських проводок / Ш. Типові форми первинного обліку та рекомендації щодо їх заповнення. – К.: Бліц Ін форм, 2000 - №47 – 226 с.
17. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред С. Ф. Голова. - Дніпропетровськ, ТОВ "Баланс-Клуб", 2001.-832с.
18. Бухгалтерський облік: Нормативна база / Я. Кавторєва (уклад.), Ф. Федорченко (уклад.). – 10.вид., перероб. і доп. – Х. : Видавничий будинок "Фактор", 2004. – 511с.
19. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2009.
20. Герасим П. М, Кізіма А. Я., Забчук В. Д. Та ін. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей/ За ред. Хомина П. Я. Тернопіль: Астон, 2000. -288 с.
21. Глаткий Т. В. Фінансовий облік [Текст] : навч. посіб. / Т. В. Глаткий. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.

22. Голов С. Ф., Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. / С. Ф Голов, В. М. Костюченко - К.:м Лібра, 2001.- 840с.

23. Голяш І. Д. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі / І. Д. Голяш, С. Р. Романів // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення».-Київ, 2017.- С.87-90.

24. Горицька Н. Приклади застосування методів списання запасів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”// Галицькі контракти. Дебет-Кредит, 2000. – №12. – с.8 - 12.

25. Грачева Р. Е. Запаси, бухгалтерський облік [Текст]/ Р. Е. Грачева. – бібліотека «Дебет-Кредит», 2001.

26. Гуцаленко Л. В. та ін..Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюк.. – К. : Центр учбової літератури., 2011.

27. Дерій В. А. Економічний аналіз: теорія і практика // Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: моногр. / В. А. Дерій, І. Д. Голяш, М. Т. Щирба, С. І. Саченко, І. В. Будник Л.А., Загородна, Я. І. Костецький, В. З. Семанюк, В. М. Серединська, Р. В. Ціщик, Л. П. Матійчук та ін.; за ред. д.е.н., проф. В. А. Дерія. – Тернопіль: Крок, 2016. – С. 222 – 238. – Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13523>

28. Довідник з бухгалтерського обліку//Склад.: Н. І. Циклер, Й. Д. Шляхта, Г. Г. Штулер; За ред. Н. І. Циклер. - Ужгород: ІВА, 2000. - 356 с.

29. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.І/Ред. кол.: С. В. Мочерний (відпр. ред.) та ін. - К.: Видавничий центр "Академія", 2000. - 864 с.

30. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. С. І. Шкарабана, М. І. Сапачова. - Тернопіль, ТАНГ, 1999. - 405 с.

31. Загородній А. Г., Бухгалтерський облік та аудит підприємницької діяльності. / Загородній А. Г., Усач Б. Ф., Хом'як Р. Л. - Львів: Львівська політехніка, 1995. - 208с.



32. Зазвонова Л. А., Фомин Ф. Ф. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для студ. спец. 7.050106 - Учет и аудит, 7.050104 - Финансы / Європейський ун-т. — К. : Издательство Европейского университета, 2004. — 265с.

33. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV / Верховна Рада

34. Закон України про судову експертизу від 09.09.2004 № 1992-IV ( в редакції від 03.10.2017 № 2148-VIII). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

35. Збірник наукових праць студентів кафедри аудиту, ревізії та аналізу. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – Випуск 1. -195 с.

36. Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

37. Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, які не працюють у державних спеціалізованих експертних установах // Наказ Міністерства юстиції України від 24.12.2003 р. № 170/5, із змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

38. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень. Наказ Міністерства юстиції України 08.10.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012 № 1950/5) [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/page>

39. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. / О.Д. Каверина – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

40. Каменська Т. Облік матеріалів у виробництві. / Т. Каменська // Бухгалтерія. – 2007. - № 12 (427). – С.52-55.

41. Камлик М. І. Судова бухгалтерія. Підручник / М. І. Камлик - К.: Атіка, 2007. - 552 с.
42. Карпенко О. В. Нові підходи до контролю матеріальних запасів / О. В. Карпенко // Вісник ЖДТУ. – 2001 р. – № 15 – с. 103.
43. Кожушко, О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг [Текст] / О. В. Кожушко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 883-888.
1. Коньшев Г. А. Правовые аспекты проведения экспертизы по экономическому анализу субъектов. / Г.А. Коньшев // Митна справа. — 2004. — № 2. — С. 46–48.
44. Кужельный Н. В. Теорія бухгалтерського обліку / Н. В. Кужельний - М.: Финансы и статистика, 2001. - 215с.
45. Кузнецова А. Индикаторный метод управления производственными запасами / А. Кузнецова // Логистика. – 2006. – № 3. – С. 22
46. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік: Навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / О. П. Кундря-Висоцька // Національний банк України; Львівський банківський ін-т. – К. : Алерта, 2004. – 303с.
47. Лень В.С., Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика: Навчальний посібник / В. С. Лень, В. В. Гливенко.– К.: центр навчальної літератури, 2004 – 576 с.
48. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: Підручник. / О.В.Лишиленко – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 632с
49. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / О. В. Лишиленко // Академія муніципального управління. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 253с.
50. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 236с.
51. Мех Я. В. Обліково-аналітична інформація в управлінні внутрішніми резервами. / Я.В. Мех. - Вісник ТАНГ, 2002. - С. 119-122.

52. Мех Я. В., Учет и анализ издержек инновационной деятельности в системе контролинга. Учебник. / Мех Я.В., Бортник Н.А. – Саратов: СГСЭУ, 2003. – 192 с.

53. Мисака Г. В. Бухгалтерський облік [Текст] навч. посіб. / Г. В. Мисака, В. М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.

54. Міжнар. наук.-практ. конф. – К.: Аналіт. центр «Нова економіка», 2016. – С. 69-72.

55. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : Навч. посіб. – Вид. 2-ге, без змін. / Г. Г. Мумінова-Савіна – К.: КНЕУ, 2006.

2. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза. / Г. Г. Мумінова-Савіна — К.: КНЕУ, 2003. — 202 с.

56. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. / Г.Г. Мумінова-Савіна — К.: КНЕУ, 2004. — 268 с.

57. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.. / Л. В. Нападовська– К. : Книга, 2004. – 544с.

58. Облік запасів // Все про бухгалтерський облік. - 2001. - №7. - с.20.

59. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 40-53.

3. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління // Економічний аналіз. – 2010. – С. 77-80

60. Пантелеев В. Скромна привабливість витрат при придбанні запасів // Дебет- кредит. -2001. -№12. - С.28-39.

61. Панченко І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: поняття, пред- мет, об'єкт / І.А. Панченко // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. — 2004. — № 1(27). — С. 157–167.

62. Петренко А. Г. Бухгалтерський облік і аудит: Ніжинський держ. педагогічний ун-т ім. Миколи Гоголя. / А.Г. Петренко. – Ніжин, 2004. – 231 с.

63. Плішонкова Л. Оперативний і складський облік матеріальних ресурсів в умовах ринкових відносин. / Л. Плішонкова // Регіональні перспективи. – 2001. - №2-3. – С. 24-26.

64. Погорелова Н., Соколовська Н. Порядок проведення інвентаризації запасів. / Н. Погорелова, Н. Соколовська // Все про бухгалтерський облік. – 2000. - №118. – С.15-22.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" // Все про бухгалтерський облік. - 2000. - №11. - С.87-89.

66. Поникаров В. Д. и др. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие / В. Д. Поникаров, И. В. Ялдин, М. В. Стаматина, Ж. О. Андрейченко. – Харьков: РИФ «Арсис», 2002.

67. Порядок визначення збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 (зі змінами).

68. Практикум по логистике: Учеб. пособие / Под ред. Б. А. Аникина. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 270 с.

69. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник / М. С. Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002.-628с.

70. Рапинець В. І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій / В. І. Рапинець // матеріали міжнародної науково-практичної конференції [Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України], (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.) – Т., 2007 – С. 502-504

71. Романів С. Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції». - Запоріжжя, 2016.- С.76-78.

72. Росинская Е. и др. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.

73. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин - К: ВД "Професіонал", 2004. - 304 с.

74. Савченко Л. І. Судово-бухгалтерська експертиза: Опорний конспект лекцій / Л. І. Савченко — К.: КНТЕУ, 2001. — 166 с.
75. Саченко С. І., Черешнюк О. М. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства з споживачами / С. І. Саченко, О. М. Черешнюк // Приазовський економічний вісник. — 2017. - № 2.
76. Саченко С. І., Черешнюк О. М. Економічна експертиза розрахунків з покупцями / С. І. Саченко, О. М. Черешнюк // Сучасні наукові погляди на вдосконалення економіки: перспективи та розвиток: матеріали
77. Сімакова-Ефремян Е. Б. Проблеми судово-експертної діяльності в нормах чинного законодавства України / Е. Б. Сімакова-Ефремян // Право України. — 2004. — № 6. — с. 99.
78. Смоленюк П. С. Оцінка діючої системи узагальнюючих показників використання матеріальних ресурсів/ Наукові записки. Випуск 10. Частина 1: Тернопіль: Економічна думка. — 2001р. с.68
79. Солодков Є. МШП на великому підприємстві: проблеми й шляхи їх вирішення. / С. Солодков // Бухгалтерія. — 2008. - № 46. — С. 64-71.
80. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник для студентів спеціальності “ Облік і аудит” вищих навчальних закладів / В. В. Сопко, З. В. Гуцайлюк, М. Т. Щирба,. — Тернопіль: Астон, 2005. — 496 с.
81. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям (021100) "Юриспруденция", (060500) "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" [Толкаченко А. А. и др.]; под ред. А. А. Толкаченко, В. А. Бородин. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 224 с.
82. Судова бухгалтерія: навчальний посібник / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка // Мін-во освіти і науки України, КНУ ім. Тараса Шевченка. - К.: ЦУЛ, 2008. - 454 с. - ISBN 978-966-364-594-0.
83. Судово-експертна діяльність: довідник для суддів (за ред. С. Р.Станік, Л. М. горбу нової, О. Г. Пушенко, Л. М. Головченко)

84. Сук Л. К. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей [Текст] / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. –2014. – №23-24. С. 53-60.

85. Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия/ А.А. Толкаченко, К.В. Харабет . - М.: Норма, 2005. - 288 с.

86. України. – [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

87. Управление запасами. Виды запасов // Прикладная логистика – 2005. – № 2. – С. 42 – 51.

88. Учебно-методическое пособие / Бешуля И. В., Гончарова Н. Н., Смирнова Л. Д., Пискунова Н. В. // Донецкий национальный ун-т. Кафедра "Учет и аудит". — Донецк : ООО "Юго-Восток, Лтд", 2004. — 184с.

89. Хліпальська В. Значення оцінки вартості в обліку запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - №3. – с. 25-32.

90. Хорощак О. Проблеми оцінки запасів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку // Економіка. Фінанси. Право. – 2000. –№8. – С. 30-35.

91. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко – К. : Видавничий центр "Академія", 2004. – 672с.

92. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік: Опорний конспект лекцій / Т. І. Тесленко, Ю. Є. Шара // Державна податкова адміністрація України; Національна академія держ. податкової служби України. — Ірпінь, 2004. — 322с.

93. Шарманська В. М. Бухгалтерський облік та судово- бухгалтерська експертиза. - Навч.-метод. посіб / В. М. Шарманська - К.: Знання-Прес, 2006. - 254 с.

94. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи : Підручник / В. Є. Швець. - : Каравела, 2008.