

## ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ОБЛІКОВИЙ ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ СУТНОСТІ КАТЕГОРІЇ “МАТЕРІАЛЬНІ РЕСУРСИ”

*Розглянуто підходи вчених-науковців до трактування категорії “матеріальні ресурси”, здійснено їх критичний аналіз, наведено відмінність між матеріальними ресурсами та матеріальними активами, визначено ознаки та склад матеріальних ресурсів підприємств*

**Постановка проблеми.** Функціонування підприємств у умовах фінансово-економічної нестабільності в країні потребує мобілізації та раціонального використання всіх видів ресурсів. Адже ринок економічних відносин покликаний підвищити самостійність і відповідальність господарюючих суб'єктів у прийнятті управлінських рішень щодо забезпечення ефективної роботи. На сучасному етапі майже всі види виробництва в Україні є матеріаломісткими, тому вивчення такої складової ресурсів як матеріальні, набуває особливого значення. Отримання своєчасної, а головне повної та достовірної інформації про наявність та стан матеріальних ресурсів, продуцентом якої є система бухгалтерського обліку, забезпечить ефективне функціонування підприємства на ринку та отримання затребуваних даних про необхідність та рух матеріальних ресурсів при прийнятті управлінських рішень.

Проте на сучасному етапі перепоною цьому продовжує залишатися неузгодженість та невідповідність вхідної та вихідної інформації щодо матеріальних ресурсів підприємства, яка акумулюється в системі бухгалтерського обліку, та яку не раціонально використовують користувачі у зв'язку із неоднозначним тлумаченням категорії “матеріальні ресурси” з економічної та облікової точок зору, а також невідповідністю їх складу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у дослідження питань сутності, значення та складу матеріальних ресурсів зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: А.Н. Азріліян [1], В.М. Білик [2], Булавина Л.Н. [3], Ф.Ф. Бутинець [4], А.Б. Борисов, Г.Л. Вознюк [7], М. Василевський, І.М. Горшкова, П. Жуковський, А.Г. Загородній [7], О.А. Закулісов, В.Г. Золотогоров [8], І.А. Карабаза, О.П. Костенко, О.М. Кундеус, Л.І. Марущак, С.Г. Михалевич, С.В. Мочерний [11], Г.С. Суков [13], В.В. Сопко, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, З.Д. Тичук, Г.В. Ткаченко, Н.А. Юсуфов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман та багато інших. Проте питання визначення категорії “матеріальні ресурси” на сучасному етапі, їх складу та взаємозв'язку із матеріальними активами на виконання завдань бухгалтерського обліку залишаються актуальними.

**Мета дослідження** полягає у вивченні підходів до трактування сутності категорії “матеріальні ресурси”, визначення їх складу, встановленні місця матеріальних ресурсів у складі матеріальних активів для забезпечення виконання бухгалтерським обліком своїх функцій та задоволення інформаційних потреб користувачів.

**Виклад основного матеріалу.** Здійснення будь-якої діяльності вимагає залучення різних видів економічних ресурсів, таких як інформаційні, фінансові, технічні, матеріальні, трудові, інвестиційні тощо. Проте саме матеріальні ресурси займають найбільшу частку у структурі балансу вітчизняних виробничих підприємств.

Підприємства постійно прагнуть мінімізувати розмір витрат матеріальних ресурсів, тому як користувачів їх цікавить інформація про ці ресурси, яку надає система бухгалтерського обліку. Утім варто зазначити, що така категорія як “матеріальні ресурси” застосовується в обліку дуже рідко, оскільки являє собою

узагальнююче поняття та на думку науковців налічує значну кількість об'єктів. Тому при дослідженні даного виду ресурсів особливу увагу необхідно приділити питанню дефініції "матеріальні ресурси" та визначення їх складових. Тільки визначившись із сутністю та складом, можна дійти до єдиного правильного висновку.

**Таблиця 1.** Узагальнення думок авторів щодо визначення категорії "матеріальні ресурси"

№ з/п	Ключові терміни у визначенні категорії "матеріальні ресурси"	Автори	Питома вага, %
1	Матеріальні ресурси – предмети праці, що являють собою всі запаси підприємства	Азріліян А.Н [2], Булавина Л.Н.[3], Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [7], Тимошенко Л.М.[15], Тишков І.Е., Балдінова А.І., Дементій Т.Н. [16], Чай В.Т., Латипова О.В. [17]	41,7
2	Матеріальні ресурси – предмети праці, що являють собою виключно виробничі запаси підприємства	Гуцайлук З.В. [6], Чай В.Т., Латипова О.В. [16]	12,5
3	Матеріальні ресурси – це предмети та засоби праці	Введенський Б.А. [5], Золотогоров В.Г. [8], Іванюта П.В. [9], Лугівська О.П. [9], Суков Г.С. [13],	20,8
4	Матеріальні ресурси – це основні та оборотні засоби, які використовуються у виробничому процесі	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [11], В.М. Білик, О.А. Закулісов [2]	25,0
Разом:		24	100,0

Дослідивши думки різних вчених-науковців на предмет тлумачення категорії "матеріальні ресурси" (табл. 1), можна поділити підходи до визначення вказаної категорії та розподілити дослідників на чотири яскраво виражені групи. До першої групи, котра під матеріальними ресурсами розуміє предмети праці у вигляді усіх запасів підприємства (сировина, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, незавершене виробництво та відходи виробництва, тару та тарні матеріали тощо), віднесли таких науковців як А.Н. Азріліян [1], Л.Н. Булавина [3], А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [7], Л.М. Тимошенко [15], І.Е. Тишков, А.І. Балдінова, Т.Н. Дементій [15], В.Т. Чай, О.В. Латипова [16]. Друга група науковців стоїть на думці, що матеріальні ресурси включають в себе як предмети, так і засоби праці (основні засоби та виключно всі види запасів підприємства). До неї включено таких вчених як Б.А. Введенський [5], В.Г. Золотогоров [8], П.В. Іванюта [9], О.П. Лугівська [9], Г.С. Суков [13]. Більш ширше поняття "матеріальні ресурси" розглядають такі автори, як С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій [11], які трактують, що матеріальні ресурси – це основні та оборотні засоби, які використовуються у виробничому процесі. До них приєднуються В.М. Білик та О.А. Закулісов [2], які називають матеріальними ресурсами основні та оборотні засоби виробництва, які формують матеріально-речову базу процесу виробництва. Тобто знову ж таки поповнюють склад даних ресурсів такими складовими як основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, а також різновиди запасів господарюючих суб'єктів. В свою чергу, до найнечисленнішої групи авторів (12,5%), що включає в себе переважно російських вчених, які визначають матеріальні ресурси як предмети праці, що являють собою виключно складові виробничих запасів підприємства, приєдналися такі дослідники як З.В. Гуцайлук [6], В.Т. Чай, О.В. Латипова [17].

Тобто проведених аналіз основної та довідкової літератури дає підстави говорити, що більшість вчених-науковців вважає, що матеріальні ресурси повинні уособлювати предмети праці, а також засоби праці, які в системі бухгалтерського обліку є основними та оборотними засобами.

Для більш детального розгляду та вивчення складових елементів матеріальних ресурсів звернемося до діаграми на рис. 1. [1-3; 5-11; 13-17].



Рис. 1. Основні складові частини матеріальних ресурсів [1]

Аналіз діаграми, зображеної на рис. 1.1 дозволяє зробити висновки про те, що найбільша кількість науковців приєднує до складу матеріальних ресурсів предмети праці у вигляді сировини та матеріалів (8 вчених) [1; 5; 8; 9; 13; 16; 17], також значна частина вчених звертає увагу на включення до складу даних ресурсів таких складових виробничих запасів як паливо, запасні частини, купівельні напівфабрикати (5 вчених). Крім того, деякі автори вважають, що основні засоби (Л. Городянська, Я.С. Ларіна, С.В. Мочерний [11], Г.Г. Рудюк, О.А. Устенко, С.І. Юрій [11]) та інші необоротні матеріальні активи (Л. Городянська, Г.Г. Рудюк), які є засобами праці (П.В. Іванюта, О.П. Лугівська [9]) необхідно включити до елементів матеріальних ресурсів підприємства, з чим ми не можемо до кінця погодитися. Іванюта П.В., Лугівська О.П. [9] та Рудюк Г.Г. включають сюди незавершене виробництво та малоцінні швидкозношувані предмети. Та лише Л.Н. Булавіна [3], П.В. Іванюта та О.П. Лугівська [9] до складу матеріальних ресурсів відносять готову продукцію та товари. Я. Кавторєва до складу матеріальних ресурсів включає також поточні біологічні активи й інші запаси. Решта думок дослідників припускають, що усі можливі запаси є вказаними ресурсами, що також викликає деякі сумніви.

Проведене дослідження та виявлені суттєві суперечності дозволяють припустити, що радянські та вітчизняні вчені-науковці сформували свої думки стосовно тлумачення категорії "матеріальні ресурси" на основі досліджень класиків політекономії щодо засобів та предметів праці як основних факторів або засобів виробництва, що мають матеріальну форму.

<sup>1</sup> До складу інших запасів включено невиправний брак, відходи виробництва

Так, Мочерний С.В. [11] складовими процесу виробництва вбачає матеріальне та нематеріальне виробництво. Він говорить, що взаємодія людини із природою означає процес праці, який передбачає три основні моменти: працю людини, предмети та засоби праці. Якщо ж розглядати процес праці з боку результату, то він є процесом виробництва, а засоби та предмети праці – засобами виробництва. Тоді, розглядаючи матеріальні ресурси, вважає їх основними та оборотними засобами виробництва та називає їх “матеріальною базою підприємства чи галузі”. Тобто вчений аналізує вищевказані ресурси тільки за їх формою, не вдаючись до їх реального призначення.

В той час, коли вчені визначають таке поняття як “ресурси матеріальні та сировинні”, вони вдаються до тлумачення їх як “сукупності предметів праці, що використовуються в народному господарстві країни у процесі виробництва матеріальних благ і послуг” [11]. Як бачимо, абсолютно виключаючи зі складу матеріальних ресурсів засоби праці (основні засоби).

Матеріальні ресурси у вигляді сировини, матеріалів, палива, теплової та електричної енергії, що використовується у виробництві та будівництві, згадуються у працях російських вчених, де визначаються основні завдання та описуються способи економії матеріальних ресурсів [14].

Ластовецький О.В. [10], розглядаючи облік використання виробничих ресурсів і формування собівартості продукції промисловості, говорить про матеріально-технічні ресурси, як об’єкт бухгалтерського обліку, тобто вчений розділяє ресурси не по матеріальній формі, а за призначенням, з чим ми не можемо не погодитися.

Тобто на основі вищевикладеного можна зробити висновок, що відносячи до матеріальних ресурсів різні види господарських засобів (основні та оборотні [8; 9; 11; 13], лише оборотні [1; 15-17]), вчені характеризують ці поняття за різними класифікаційними ознаками. Історично склалося, що при поділі ресурсів за їх видами була використана виключно матеріальна форма, оминаючи їх сутність та основне призначення. Та, якщо виходити із такої позиції, потрібно включити до складу матеріальних ресурсів і людину як носія праці, адже вона також має матеріальну форму. А до складу трудових ресурсів включити додатково і основні засоби, які також спрямовують свою механічну силу на предмети праці. Проте такий поділ не здійснюється та вважається абсурдним. Що ще раз доводить факт накладання однієї класифікаційної ознаки поділу ресурсів на іншу.

Враховуючи вищесказане, а також минулі дослідження підходів науковців до тлумачення категорії “ресурси”, способів побудови їх класифікаційних ознак, враховуючи сучасний стан економіки та рівень розвитку суспільства, ми вважаємо, що необхідно виділити таку класифікаційну ознаку поділу ресурсів як “за способом використання”, що ділитиме ресурси на інтелектуальні, інформаційні, матеріальні, природні, технічні, трудові та фінансові, враховуючи їх основне призначення як у виробничому, так і невиробничому процесі. Крім того, удосконалення потребує класифікаційна ознака “за формою”, що включатиме в себе матеріально-речові та нематеріальні ресурси і дасть змогу уникнути таких суперечностей у поділі ресурсів.

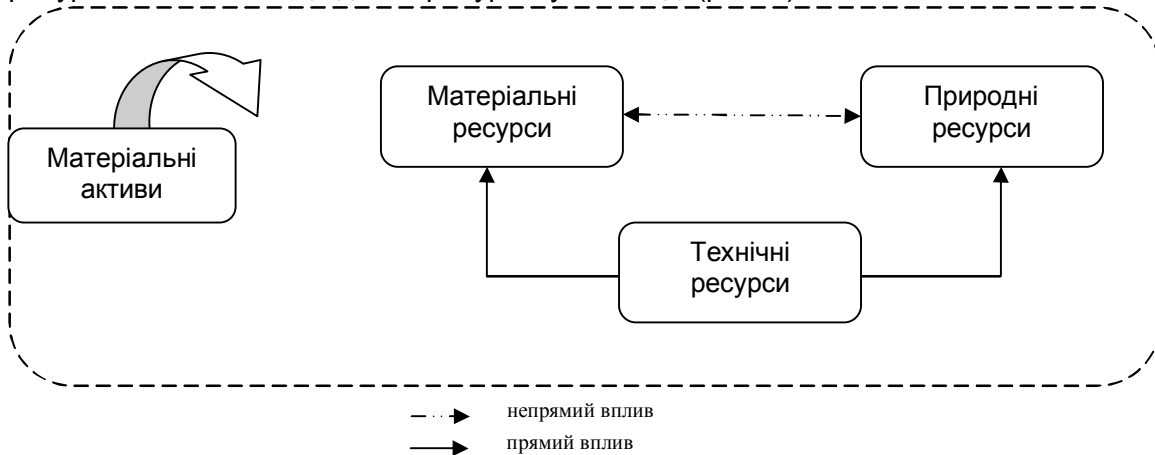
Така ознака як “за способом використання” точно відобразить природу кожного із видів ресурсів не тільки для цілей та завдань бухгалтерського обліку, а й забезпечить раціональний та логічний поділ усіх наявних економічних ресурсів. Це пояснюється тим, що використання – це дія або процес, коли люди для досягнення поставленої собі мети вдаються до допоміжних засобів або інструментів. Процес використання налічує три складові частини: ініціатор, який має волю і ставить мету-

ціль (підприємство, організація), засоби, інструменти, що задіяні в процесі (ці інструменти можуть носити як матеріальну, так і не матеріальну природу), а також спосіб їхнього використання та власне мета (виготовлення кінцевої продукції, благ).

При дослідженні категорії “матеріальні ресурси” досить часто зустрічається поняття “матеріальні активи”, які також визначаються як основні фонди та оборотні активи, що відрізняються від коштів, цінних паперів, дивідендів та нематеріальних активів [1-9; 11; 15]. Тобто реальна грань між даними категоріями стерта, вони ототожнюються, чого бути не повинно.

Якщо звернутися до вітчизняного та міжнародного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, де активами визнано ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому, очевидно, що категорії “матеріальні ресурси” та “матеріальні активи” є не тотожними поняттями, а одне із них є складовою частиною іншого. Категорія “матеріальні активи” є значно ширшою і вміщає в собі всі ресурси, що мають матеріальну форму.

Простежимо взаємозв'язок категорії “матеріальні активи” та “матеріальні ресурси”, а також місце даних ресурсів у їх складі (рис. 2).



**Рис. 2.** Взаємозв'язок матеріальних ресурсів та матеріальних активів

Отже, на рис. 2 зображено те, що матеріальні ресурси належать до складу матеріальних активів поруч із природними та технічними. Взаємозв'язок усіх вказаних ресурсів очевидний, оскільки технічні ресурси чинять прямий вплив на матеріальні та природні, що призводить до перетворення їх на готовий продукт. Між природними та матеріальними існує непрямий вплив, оскільки одні здатні конвертуватися в інші, а також бути взаємозамінними.

Такий поділ ресурсів та їх взаємодію простежує і В.П. Письмак [12], який вважає, що технічні ресурси у вигляді основних засобів, забезпечують діяльність та розвиток економічної моделі, у нашому випадку підприємства, для перетворення речово-матеріальних компонентів ресурсів, необхідних для виробництва та випуску продукції, цілеспрямованого перетворення набору якостей природних та матеріальних ресурсів в організовану систему.

В такому випадку постає питання включення об'єктів до складу матеріальних активів та окремо матеріальних ресурсів. За результатами дослідження вважаємо, що необхідно виділити наступні складові матеріальних ресурсів та матеріальних активів, які відображено в табл. 2.

**Таблиця 2. Складові матеріальних активів та матеріальних ресурсів**

Складові матеріальних активів	Складові матеріальних ресурсів
Основні засоби (інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар тощо)	Не виділено
Інші необоротні матеріальні активи	Не виділено
Незавершені капітальні вкладення	Не виділено
Довгострокові біологічні активи	Не виділено
Виробничі запаси	Виробничі запаси
Поточні біологічні активи	Не виділено
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Не виділено
Незавершене виробництво	Не виділено
Брак у виробництві	Не виділено
Напівфабрикати	Не виділено
Готова продукція	Не виділено
Продукція сільськогосподарського виробництва	Не виділено
Товари	Не виділено

За даними табл. 2 робимо висновки, що матеріальні ресурси включають в себе лише виробничі запаси, крім тих, що являють собою природні ресурси. Зі складу даних ресурсів виключено основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, так як вони є технічними ресурсами та покликані чинити прямий вплив на виробничі запаси та видозмінювати їх на готовий продукт. Довгострокові та поточні біологічні активи являють собою природні ресурси. Решта видів запасів не можуть бути матеріальними ресурсами, оскільки є проміжним етапом між виробничими запасами та готовою продукцією, належать до різних стадій виробничого процесу.

Юровський Б.С. [18], говорячи про облік запасів підприємства використовує два поняття: як запаси, так і матеріальні ресурси, не бачачи різниці, автор при надходженні цінностей використовує термін “запаси”, а при їх приросту чи убутку – “матеріальні ресурси”. Не можемо погодитися із його думкою, оскільки вважаємо, що саме матеріальні ресурси надходять на підприємство і лише в процесі заготівлі перетворюються на запаси на складі.

Отже, на нашу думку, матеріальні ресурси – це оборотні засоби, які мають матеріально форму, є продуктом, відділеним від природи працею чи технологією або засобами, створеними в результаті людської праці з метою використання їх при здійсненні господарської діяльності підприємства, які повністю переносять свою матеріальну форму та вартість на новостворений продукт.

Основними ознаками матеріальних ресурсів доцільно назвати:

- матеріальна форма;
- призначені для споживання в ході нормального операційного циклу;
- входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні;
- повністю переносять свою матеріальну форму та вартість на новостворений продукт.

Як бачимо дані ознаки відповідають категорії на кшталт “виробничі запаси”, яка на нашу думку не повністю відображає та обмежує сферу використання тих об’єктів бухгалтерського обліку, які до неї включені. Мається на увазі те, що всі складові частини виробничих запасів можуть використовуватися на адміністративні, збутові та інші цілі, які

є відмінними від виробничих, тобто не пов'язані із процесом виробництва, а, отже, і виробничими такі запаси в принципі бути не можуть. Це, у свою чергу, сприяє викривленню інформації, порушенню завдань та функцій бухгалтерського обліку.

Значення терміну “запас” полягають у заготівлі чогось, надлишках або кількості понад норму чогось, та сукупності певних властивостей. Отже, при надходженні на підприємство, наприклад, сировина ні як не може одразу стати запасом, тільки після розміщення на складах вона може перетворитися у запаси, надлишки тощо.

Саме тому ми пропонуємо ввести таку категорію як “матеріальні ресурси” в понятійний апарат бухгалтерського обліку для того, щоб забезпечити повноцінне виконання ним завдань та функцій, а також якісне надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень. Цей крок ліквідує суперечності при використанні складових виробничих запасів на цілі управління та збуту, забезпечить підтримання інформаційної, аналітичної та контрольної функцій бухгалтерського обліку, ліквідує той бар'єр, який сформувався між обліком та прийомами економічного аналізу таких ресурсів для цілей планування та прогнозування.

Для повного уявлення про матеріальні ресурси підприємства пропонуємо розглянути об'єкти, які включатимуться у їх склад для цілей бухгалтерського обліку. Склад таких об'єктів зображено на рис. 3.

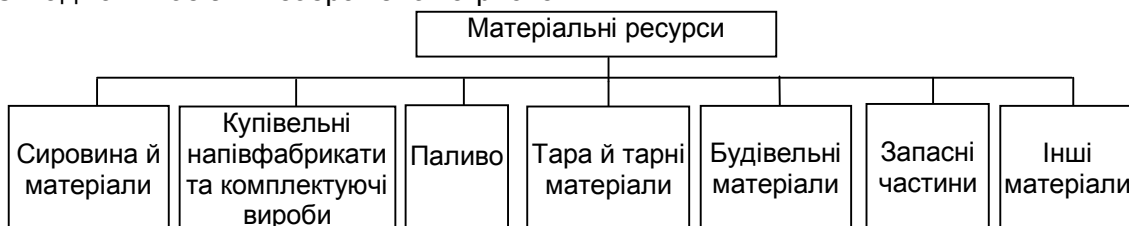


Рис. 3. Склад матеріальних ресурсів [2]

Ознайомившись з кожною складовою матеріальних ресурсів можна дійти висновку, що матеріальні ресурси – це такі об'єкти бухгалтерського обліку, які повністю споживаються в процесі виготовлення кінцевого продукту і без яких процес виробництва взагалі не можливий як такий.

Практика підтверджує, що в процесі виробництва та збереження сьогодні, як і раніше, мають місце значні втрати сировини та матеріалів, слабо утилізуються відходи виробництва, поволі знижується собівартість продукції. Тому подальше дослідження матеріальних ресурсів, розробка їх класифікації з метою прийняття управлінських рішень задля ефективного використання та з ціллю здійснення контролю за їх використанням має важливе значення.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На сучасному етапі відсутній єдиний підхід до трактування сутності категорії “матеріальні ресурси”. Зокрема, це пов'язано з виділенням різних складових матеріальних ресурсів. На підставі огляду та аналізу досліджених літературних джерел було розроблено власне трактування поняття “матеріальні ресурси”, визначено їх складові та простежено взаємозв'язок із матеріальними активами. За результатами дослідження встановлено, що матеріальні активи є більш ширше поняття ніж матеріальні ресурси, оскільки перші включають до свого складу матеріальні, природні та технічні ресурси.

<sup>2</sup> До складу інших матеріалів включено невідповідний брак, відходи виробництва, матеріали передані в переробку, матеріали сільськогосподарського призначення

Визначившись зі складовими матеріальних ресурсів, актуальним є подальше дослідження саме класифікаційних ознак та їх облікового відображення, адже такі ресурси безпосередньо впливають на діяльність підприємства, а саме: на собівартість готової продукції, що в свою чергу впливає на величину отриманого прибутку.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Азрилиян А.Н.* Большой экономический словарь / А.Н. Азрилиян. – [4-е изд. доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
2. *Білик В.М.* До питання про вживання термінів “товарні ресурси” і “товарні запаси” [Електронний ресурс] / В.М. Білик, О.А. Закулісов. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnlntu/21\\_2/171\\_Bil.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/21_2/171_Bil.pdf).
3. *Булавина Л.Н.* Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: [Учеб. Пособие] / Л.Н. Булавина. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 144 с.
4. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський словник / [За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
5. *Введенський Б.А.* Энциклопедический словарь. Глав. редактор Б.А. Введенский. Слелены глав. ред.: Н. Н. Аничдов [и др.]: К- Праца Гос. науч. изд-во “Большая советская энциклопедия”, 1954.
6. *Гуцайлук З.В.* Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлук. – К.: Техника, 1983. – 104 с.
7. *Загородній А.Г.* Фінансово-економічний словник / [А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк]. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
8. *Золотогоров В.Г.* Экономика. Энциклопедический словарь. Минск: “Интерпрессервис”, “Книжный дом”, 2003. – 720 с.
9. *Іванюта П.В.* Управління ресурсами і витратами: [навч. посіб.] / [П.В. Іванюта, О.П. Лугівська]. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с.
10. *Ластовецький О.В.* Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
11. *Мочерний С.В.* Економічний енциклопедичний словник: [У двох томах] / [С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій]. – [Т.1 / За ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
12. *Письмак В.П.* Начало отрицания экономики / Предисл. И. Кураса. – М.: КомКнига, – 2007, – 328 с.
13. *Суков Г.С.* Вирішення проблем обліку запасів / Г.С. Суков. – Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2(32). – С. 187-195.
14. *Справочник экономиста промышленного предприятия.* Под. ред. С.Е. Каменицера. – М.: “Экономика”, – 1974. – 663 с.
15. *Тимошенко Л.М.* Економіка і економія / Л.М. Тимошенко. К., Вид-во політичної літератури України, 1982. – 166 с.
16. *Тишков І.Е.* Бухгалтерский учет: учеб. для студентов вузов, обуч. по спец. “Бух. учет, анализ и аудит” / Ред. Тишков И.Е. – Минск : Вышэйш. шк., 1994. – 686 с.
17. *Чай В.Т.* Бухгалтерский учет: учебное пособие / В.Т. Чай, О.В. Латыпова. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2011. – 520 с.
18. *Юровський Б.С.* Учет запасов предприятия. Справочное пособие. ББ19-20 (181-182) – Х.: ООО Центр “Консультант”, 2000. – 160 с.

ВОРОНЦОВА Ірина Ігоріна – асистент, Буковинський державний фінансово-економічний університет.

Стаття надійшла до редакції 07.09.11 р.