

## ОЦІНКА ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВУГІЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*Анотація.* В статті визначено необхідність оцінки виробничих запасів у сучасних умовах. Оцінено доцільність застосування на підприємствах вугільної промисловості різних методів оцінки виробничих запасів.

*Ключові слова:* виробничі запаси, оцінка виробничих запасів, методи оцінки.

І.М. Юркова

## ОЦЕНКА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ УГОЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

*Аннотация.* В статье определена необходимость оценки производственных запасов в современных условиях. Оценена целесообразность применения на предприятиях угольной промышленности различных методов оценки производственных запасов.

*Ключевые слова:* производственные запасы, оценка производственных запасов, методы оценки.

I. Iurkova

## THE MEASUREMENT OF INVENTORIES IN THE COAL INDUSTRY

*Annotation* In the article the need for the measurement of inventories in modern conditions is determined. The expedience of different methods in the measurement of inventories in the coal industry is evaluated.

*Key words:* inventories, the measurement of inventories, techniques for the measurement of inventories.

**Постановка проблеми.** Виробничі запаси на підприємствах створюються і підтримуються з метою реалізації їхньої головної функції – забезпечення безперервного і стійкого кругообігу матеріальних потоків у виробничому процесі. Запаси не лише забезпечують надійність процесів виробництва,

розподілу, обміну і споживання, але й дозволяють підвищити їх ефективність за рахунок окремих складових виробничих витрат і витрат обігу.

В сучасних умовах господарювання українські підприємства, у тому числі і вугільної промисловості, переглядають існуючі системи управління запасами, орієнтуючись на вимоги ринку. У зв'язку із цим, методи оцінки виробничих запасів набувають першочергової важливості, оскільки вони прямо пов'язані з ефективністю процесів управління.

Вугільна промисловість займається видобутком і первинною переробкою (збагаченням) вугілля і являє собою найбільшу галузь паливної промисловості за чисельністю робітників і вартості основних виробничих фондів.

Проте, у різноманітті існуючих науково розроблених і апробованих методів оцінки виробничих запасів досі відсутні конкретні рекомендації для підприємств вугільної промисловості, що визначає актуальність теми дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням питань обліку й оцінки виробничих запасів присвячені праці таких вітчизняних науковців, як Бойко О.В., Бутинця Ф.Ф., Гуренко, Т.О., Козак В.Г., Кучера М.І., Лемішевського В.І., Малюги Н.М., Матвієнка П.Г., Огійчука М.Ф., Ромашевської Н.О., Сопка В.В., Сукова Л.К., Супрунова І.В., Хом'яка Р.Л.

Однак, аналіз наукових публікацій свідчить про недостатнє висвітлення методів оцінки виробничих запасів при застосуванні їх на підприємствах вугільної промисловості.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження методів оцінки виробничих запасів підприємств вугільної промисловості при їх використанні згідно національних та міжнародних стандартів; розгляд методів оцінки вибуття виробничих запасів на вугільних шахтах, здійснення їх аналізу.

**Виклад основного матеріалу.** Вугільна промисловість залишається важливою базовою галуззю економіки України. Важко оцінити значення вугільної галузі для країни, оскільки вугілля є основним вітчизняним енергоносієм.

Підприємства українського гірничо-металургійного комплексу зосереджені в основному на Донбасі й у Придніпров'ї - там сконцентровані всі металургійні заводи, більша частина гірничо-збагачувальних комбінатів (ГЗК), коксохімічних і вогнетривких підприємств, феросплавних заводів і підприємств кольорової металургії.

На діючих шахтах запас вугілля становить 8,7 млрд. т, (6,5 млрд. т промислове) 54% якого є енергетичним. Однак, при видобутку близько 15% вугілля губиться, що пов'язано зі складними гірничо-геологічними умовами й недосконалим технологічним рівнем видобутку.

Динаміка видобутку вугілля в Україні з 1970 по 2012 роки наведена на рис. 1. В 1980 році видобуток вугілля в Україні становив 215,1 млн. т. У період з 1980 по 1990 роки річний видобуток став зменшуватися, і в 1990 році склав 155,5 млн. т. Значний спад виробництва вугілля почався в 1995 році. Ця тенденція проглядається й на даний момент. Протягом п'ятнадцяти років видобуток вугілля в Україні зменшується. Лише в 2011 році видобуток вийшов до рівня 1995 року, і склав 81,9 млн. т. [1]

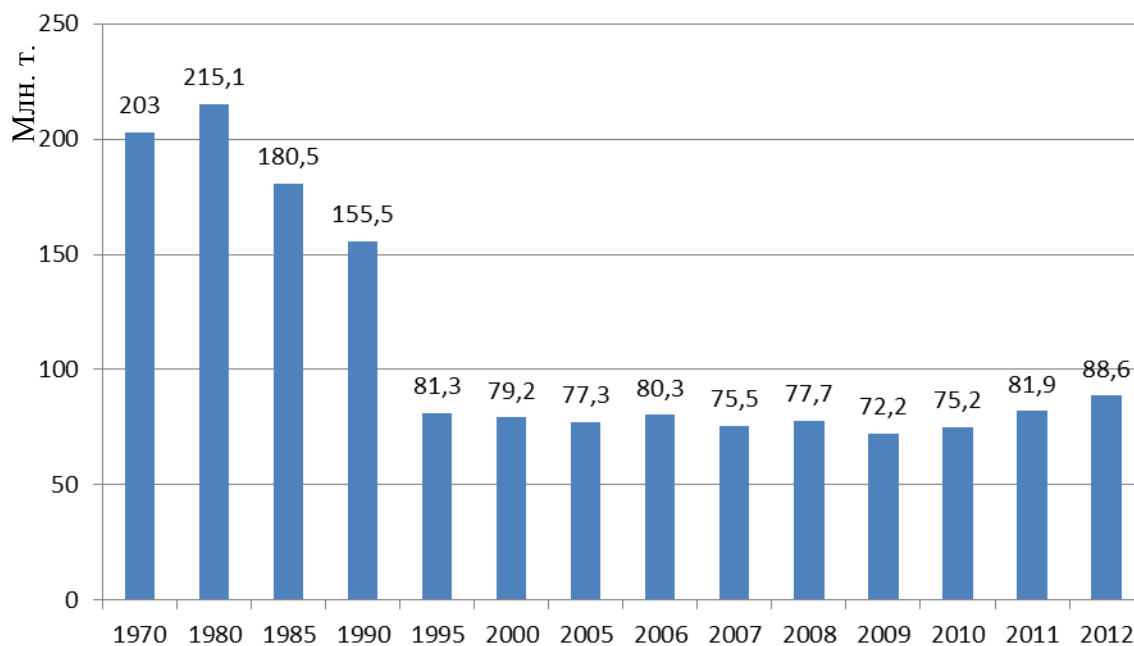


Рис. 1. Видобуток вугілля в Україні

За даними Міністерства енергетики й вугільної промисловості України, вуглевидобувні підприємства України в 2012 році збільшили видобуток вугілля на 8,2%, або на 6,693 млн. тонн, у порівнянні з 2010 роком - до 88,552 млн. тонн.

Останнім часом видобуток вугілля в Україні нарощується, але не слід забувати, що вугільний ринок України характеризується специфічними умовами виробництва й великою територіальною розкиданістю вуглерозвідних, вуглевидобувних, вуглепереробних, вуглеремонтних і машинобудівних підприємств. В Україні налічується близько 160 вугільних шахт, з них 125 є державними підприємствами й перебувають в управлінні Міністерства енергетики й вугільної промисловості. Але результати роботи державних і приватних вугільних підприємств істотно відрізняються. За даними Міністерства, в 2010 р. на державних шахтах було добуто 38,45 млн. т вугілля, що лише на 0,2% вище, ніж у попередньому році. У той же час приватні й орендні вуглевидобувні підприємства збільшили видобуток вугілля майже на 9%, до 36,78 млн. т. [1]

Приватні власники й інвестори значно поліпшили справу з комплексною механізацією гірських робіт, підвищивши в цілому по галузі рівень видобутку вугілля комплексно-механізованим способом до 94 %. Отже, розвиток галузі неможливо без залучення значних інвестицій, однак цьому заважає відсутність ефективного менеджменту.

Гірничо-металургійний комплекс є однієї з найбільш матеріалоемних галузей економіки. Особливістю гірничовидобувних підприємств є велика кількість і широка номенклатура виробничих запасів, що ускладнює процес їхнього обліку. Тому питання вдосконалення обліку використання виробничих запасів на гірничовидобувних підприємствах є актуальними.

Вибір методики оцінки виробничих запасів на підприємстві є однією з головних проблем бухгалтерського обліку. На думку американських вчених Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуела, помилка у їх оцінці на кінець поточного року може небажано вплинути на величину чистого прибутку як у поточному, так і у наступних роках. [2]

В умовах економічної нестабільності використання різних методів оцінки запасів може призвести до різного визначення валового прибутку, що у свою чергу, вплине на розмір оборотних коштів, залучення інвестицій та фінансовий стан підприємства у цілому.

Аналіз публікацій подібної тематики дає підстави стверджувати, що спеціалісти з бухгалтерського обліку не мають єдиної точки зору стосовно способів і методів оцінки виробничих запасів, хоча і надають приблизно однакове визначення самого поняття.

Наприклад, на думку Р.Л. Хом'яка, оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх в цілому на підприємстві. [3]

У трактуванні В.В. Сопка оцінка виступає способом вартісного визначення господарських фактів – явищ і процесів [4], за допомогою якого натуральні характеристики перетворюються на вартісні.

Н.О. Ромашевська підкреслює, що оцінка виробничих запасів підприємства зумовлена необхідністю узагальнення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику.

Н.М. Малюга розглядає оцінку виробничих запасів як один з елементів бухгалтерського обліку, маючи на увазі, що в ньому відбиваються лише факти, які отримали грошову оцінку. [3]

Таким чином, важко не погодитися з думкою Д. Міддлтона, що «оцінка вартості запасів в бухгалтерському обліку дуже важлива, так як від неї залежить собівартість реалізованих товарів і, як результат, прибуток за звітний період». [4]

Методологічні основи формування інформації про запаси у бухгалтерському обліку і розкриття її у фінансовій звітності визначаються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Норми цього стандарту застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (виключення складають бюджетні установи та підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Вимогами П(С)БО 9 «Запаси» встановлено, що оцінка запасів здійснюється в трьох випадках: при надходженні, при списанні і на дату складання балансу. Відповідно до мети, яку ставить перед собою підприємство, здійснюється вибір оцінки виробничих запасів.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, яка складається з наступних фактичних витрат [5]:

- суми, які сплачують відповідно до договору постачальнику (продавцю);
- суми, які сплачують за інформаційні, посередницькі й інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Не включаються в первісну вартість запасів, а відносяться до витрат того періоду, у якому вони були здійснені:

- наднормативні втрати й недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські й інші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Оскільки всі підприємства, згідно вимогам часу, проводять активну інтеграцію до системи міжнародних економічних відносин, немає нічого дивного в тому, в Україні облік запасів будується за принципами, схожими з МСБО 2 «Запаси» (табл.1).

## Порівняльна характеристика методів оцінки вибуття запасів

Згідно П(С)БО 9 та МСБО 2

№ з/п	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Метод конкретної ідентифікації
2	Середньозваженої собівартості	Середньозваженої собівартості
3	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО)
4	Нормативних затрат	Метод стандартних (нормативних) витрат
5	Ціни продажу	Метод роздрібних цін

Для всіх одиниць запасів бухгалтерського обліку, які мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Запаси, які відпускаються, і послуги, виконувані для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

На практиці на багатьох промислових підприємствах, особливо на тих, де облік автоматизований і не викликає технічних складностей, для оцінки списання виробничих запасів застосовується метод ідентифікованої собівартості. Але застосування цього методу може бачи виправданим лише за умови використання виробничих запасів в особливому порядку, яке можливо контролювати. Тобто необхідно точно знати, які одиниці виробничих запасів і за якою первісною вартістю були використані для виконання певного замовлення. В умовах великого підприємства, яке має величезні обсяги запасів це доволі складно.

Оцінка по середньозваженій собівартості проводиться по кожній одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції по вибуттю запасів може здійснюватися по середньозваженій собівартості розподілом сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж і інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод ФІФО виправдує себе в умовах незначної інфляції. Його застосування в умовах високої інфляції, яка спостерігається на сьогоднішній день, однозначно спричинить завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції й завищення фінансового результату від реалізації. Даний метод доцільно застосовувати для швидкопсувних запасів для мінімізації збитків від їхнього псування. Отже, для підприємств вугільної промисловості застосування даного методу в умовах високої інфляції не доцільно.

Оцінка за нормативними витратами міститься в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), установлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм, витрати і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися й переглядатися. Оцінка продукції за нормативними витратами корегується до фактичної виробничої собівартості.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості іноді використовується на промислових підприємствах зі складною технологією, що вимагає нормування. При цьому, для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми необхідно регулярно перевіряти й переглядати. Це ускладнює процес обліку. Таким чином, застосування цього методу для всіх промислових підприємств, в тому числі, й для вугільної промисловості не є виправданим.



Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Таким чином, промислові підприємства для оцінки виробничих запасів при їхньому використанні не можуть застосовувати метод ціни продажу. Залишається обирати лише з методів: нормативних витрат, ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості.

Аналізуючи доцільність застосування кожного з вищезгаданих методів оцінки на промислових підприємствах, можна відзначити, що з метою спрощення обліку підприємствам вугільної промисловості пропонується застосовувати метод середньозваженої собівартості.

При застосуванні методу середньозваженої собівартості, вартість нових запасів, які надійшли, усереднюється з вартістю наявних запасів. У результаті цього отримується нібито одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їхньої загальної кількості.

Недоліком зазначеного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щодня. Але в умовах автоматизації обліку ця проблема усувається.

Перевага методу оцінки по середньозваженій собівартості полягає в тому, що оцінку вартості відпущених запасів і їхніх залишків можна одержати відразу в момент здійснення операції, що надає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції із цифрами.

При періодичному обліку запасів, який найчастіше застосовується на практиці, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів: всі запаси надійшли й вибули в один і той же час - наприкінці звітнього періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітнього періоду запасів необхідно розділити на їхню загальну кількість, одержавши в такий спосіб середню ціну придбання запасів, що і буде ціною вибуття запасів у цьому звітньому періоді.

Приведемо порівнювальний аналіз застосування методу ідентифікованої вартості і пропонованого методу середньозваженої собівартості на прикладі списання ролика конвеєрного на виробництво і загальновиробничі витрати у серпні 2013р.

Залишок даного виду виробничих запасів на початок серпня 2013р. складав 100,00 грн. і при цьому ролик конвеєрний значився у кількості 1000 шт.

Протягом серпня ролик конвеєрний був отриманий двома партіями:

- 10.08.2013р. – у кількості 300 шт. на суму 36,00 грн.;
- 20.08.2013р. – у кількості 700 шт. на суму 105,00 грн.

У серпні ролик був списаний:

- на основне виробництво у кількості 1000 шт.;
- на загальновиробничі витрати – 300 шт.

У таблиці 2 представлено розрахунок списання ролика конвеєрного за фактично застосовуваним на підприємстві методом ідентифікованої собівартості.

Таблиця 2

Розрахунок списання ролика конвеєрного на виробництво та загальновиробничі витрати на підприємстві вугільної промисловості у серпні 2013р. (за методом ідентифікованої собівартості)

Залишок на 31.07.2013р.			Надійшло			Списано			Залишок на 31.08.2013р.		
Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.
1000	0,1	100,00	300	0,12	36,00	1000	0,1	100,00			
			700	0,15	105,00	300	0,12	36,00			
Разом:											
1000	0,1	100,00	1000	0,27	141,00	1300	-	136,00	700	0,15	105,00

Розрахунок списання ролика конвеєрного за пропонованим методом середньозваженої вартості проведено у таблиці 3.

Розрахунок списання ролика конвеєрного на виробництво та загальновиробничі витрати на підприємстві вугільної промисловості у серпні 2013р. (за методом середньозваженої собівартості)

Залишок на 31.07.2013р.			Надійшло			Списано			Залишок на 31.08.2013р.		
Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.
1000	0,1	100,00	300	0,12	36,00	1000	0,12	120,00			
			700	0,15	105,00	300	0,12	36,00			
Разом:											
1000	0,1	100,00	1000	0,27	141,00	1300	0,12	156,00	700	0,12	84,00

Порівняльний аналіз списання ролика конвеєрного на виробництво та загальновиробничі витрати на підприємстві вугільної промисловості у серпні 2013р. за методом ідентифікованої та середньозваженої собівартості представлено у таблиці 4.

Таблиця 4

Порівняльний аналіз списання ролика конвеєрного на виробництво та загальновиробничі витрати на підприємстві вугільної промисловості у серпні 2013р. за методом ідентифікованої та середньозваженої собівартості

Показник, грн.	Метод ідентифікованої собівартості	Метод середньозваженої собівартості	Відхилення, +/-
Залишок на 31.07.2013р.	100,00	100,00	0,00
Надійшло	141,00	141,00	0,00
Списано	136,00	156,00	20,00
Залишок на 31.08.2013р.	105,00	84,00	-21,00

Як видно із розрахунків (табл. 4), за умов зростання цін при використанні пропонованого методу сума витрат запасів завищується, а сума залишку, навпаки, скорочується, що спричиняє невелике збільшення матеріальних

витрат, більш об'єктивну оцінку та зменшення податку на прибуток у звітному періоді (див. рис. 2).

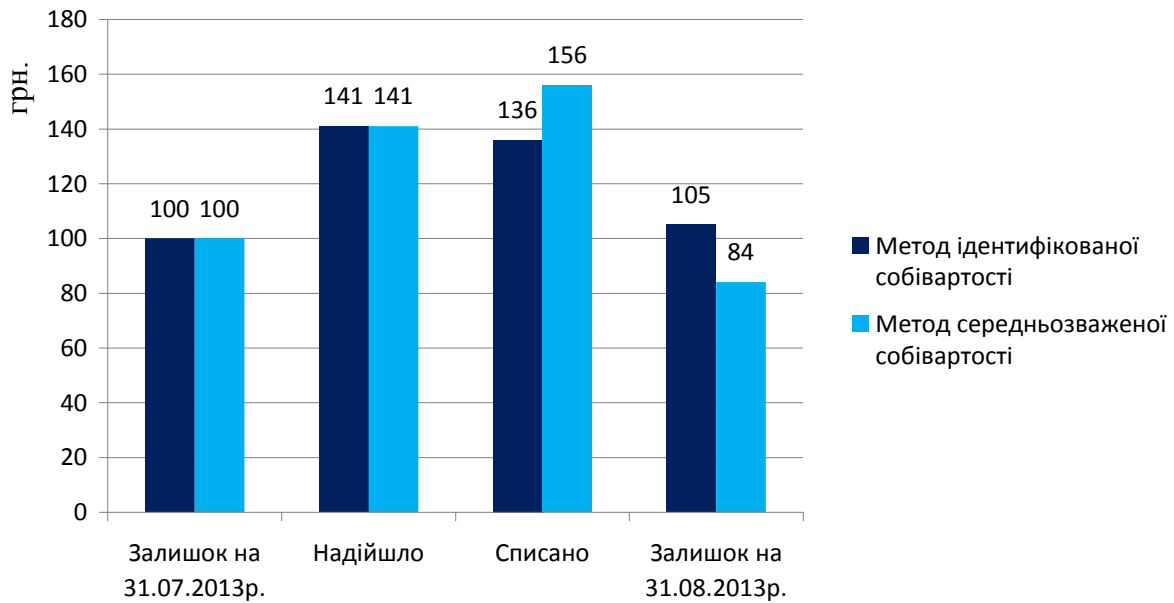


Рис. 2. Порівняльний аналіз списання ролика конвеєрного на виробництво та загальновиробничі витрати на підприємстві вугільної промисловості у серпні 2013р. за методом ідентифікованої та середньозваженої собівартості

**Висновки.** У дослідженні було розглянуто теоретичні питання щодо оцінки виробничих запасів на підприємствах вугільної промисловості, наведено методи оцінки вибуття виробничих запасів, зазначено цілі проведення оцінки, обґрунтовано необхідність такої оцінки в сучасних умовах господарювання, а також обрано метод оцінки виробничих запасів за умови автоматизації обліку.

Інтереси того, хто проводить оцінку виробничих запасів підприємства визначають мету переведення натурального вимірника виробничих запасів в грошовий. У Наказі про облікову політику підприємства фіксується обраний метод оцінки.

Перевага обраного методу середньозваженої собівартості для підприємств вугільної промисловості у його простому застосуванні, мінімізованій кількості розрахунків та більш об'єктивній оцінці фінансових результатів. Подальші дослідження у даному питанні потрібно спрямувати на вдосконалення методики оцінки виробничих запасів.

## Література

1. Офіційний веб-сайт Міністерства енергетики та вугільної промисловості України [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/category?cat\\_id=35081](http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/category?cat_id=35081)
2. Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. Я. В. Соколова. - 2-е изд. - М., 1994. - 496 с.
3. Хом'як Р.Л . Бухгалтерський облік в Україні / Р.Л. Хом'як. - Львів:Інтелект-Захід, 2007.- 305 с.
4. Сопко Василь Васильович, Завгородній Віктор Петрович Організація бухгалтерського обліку ,економічного контролю та аналізу - К.: КНЕУ, 2000. - 260 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами і доповненнями).
6. Козак В.Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції / В.Г. Козак // Економіка АПК. –2007, №2. – С. 115-122
7. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія/ Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
8. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений/ Дэниел Миддлтон.; [пер. с англ. И.И. Елисеевой]. – М. : Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. – 408 с.
9. Сук Л.К. Організація обліку матеріальних запасів /Сук Л.К.//Бухгалтерія в сільськогосподарському підприємстві. – 2009. - №17. – с.35.
- 10.Суков Г.С.Вирішення проблем обліку запасів / Суков Г.С. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – №2 (32). – 340 с. - С.187-195.