

## ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ЗАПАСІВ НА ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Анотація.* У статті показано існуючу та доповнену авторами класифікацію запасів окремо для потреб обліку та аналізу. Доведено необхідність класифікації запасів відповідно до галузевої специфіки підприємства. Тому здійснено детальну класифікацію всіх найважливіших груп товарно-виробничих запасів (виробничих запасів, МШП, напівфабрикатів, готової продукції) на підприємствах целюлозно-паперової галузі.

**Ключові слова:** товарно-виробничі запаси, класифікація, целюлозно-паперова галузь

**Pylypiv N., Borysovskiy M.**

## THE FEATURES OF CLASSIFICATION OF INVENTORIES ON PULP AND PAPER ENTERPRISES

*Summary.* The paper shows the current and supplemented by the authors classification of inventories separately for accounting and analysis. The necessity of classification of inventories is proved according to industry specifics of an enterprise. Therefore, a detailed classification of all the major groups of commodity and production inventories (production inventory, IBE, semi-finished products) on pulp and paper enterprises.

**Keywords:** commodity and production inventories, classification, pulp and paper industry

### 1. Вступ

Основою ефективності побудови системи обліку та аналізу товарно-матеріальних цінностей на будь-якому підприємстві є їх науково та практично обґрунтована класифікація. Правильна класифікація запасів сприяє прийняттю раціональних управлінських рішень, контролю за ефективністю оприбуткування, зберігання та використання матеріальних цінностей, забезпечує правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку, а також сприяє процесам нормування й планування запасів. Проблемі класифікації запасів у своїх працях досліджувало багато вітчизняних вчених: С. В. Андрос [1], С. М. Хмелевський [14], О. В. Басенко [3], Ю. В. Бакун [2], О. В. Сайко [11], В. Нашкаревська [7] та ін. Проте це питання не достатньо досліджене на підприємствах целюлозно-паперової галузі. Тому для потреб раціоналізації обліку та аналізу на целюлозно-паперових підприємствах потрібно приділити увагу питанню оптимізації класифікаційних ознак та груп товарно-виробничих запасів. Метою статті є вдосконалення теоретичних засад класифікації запасів окремо для цілей обліку та аналізу для забезпечення ефективного функціонування підприємств целюлозно-паперової галузі в сучасних умовах господарювання.

### 2. Аналіз основних літературних джерел

Класифікація запасів повинна бути простою, зрозумілою, ефективною для процесу обліку і контролю. Науковці С. М. Хмелевський [14, ст. 8], Ю. В. Бакун [2, ст. 28] у своїх дослідженнях наголошують на тому, що „чим більше виділено ознак класифікації матеріальних запасів, тим вище ступінь їх пізнання та контролю”.

Варто погодитися з науковцями О. В. Басенко [3, ст. 9], О. В. Сайко [11, ст. 7], С. В. Андрос [1, ст. 9], які вважають, що існуюча класифікація запасів, наведена в ПСБО 9 „Запаси” та іншій науковій літературі є загальною, не враховує особливостей діяльності підприємств конкретної галузі, не відображає всі види запасів, не відповідає вимогам побудови синтетичного та аналітичного обліку. А тому класифікацію запасів підприємств целюлозно-паперової галузі потрібно здійснювати з урахуванням специфіки їх виробництва.

Виходячи із завдань дослідження, ми вважаємо, що запаси потрібно окремо класифікувати для цілей обліку (бухгалтерського та управлінського) та аналізу (рис. 1, 2).

Більшість науковців, серед яких О. В. Лишилєнко [5, ст. 246], П. М. Гарасим [4, ст. 97-98], С. Ф. Голов [13, ст. 158-159], Л.К. Сук [12, ст. 370-371], Н.В. Чебанова [15, 2005 р, ст. 344-345], Г. В. Нашкаревська [7, ст. 195-196], виділяє і класифікує запаси за ознакою „для цілей фінансового обліку”. На нашу думку, це доцільно, адже метою фінан-

сового обліку є формування фінансової звітності, і відповідно об’єктами обліку запасів є групи, що визначені в Балансі (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари) та у розділі VIII „Запаси” Приміток до річної фінансової звітності (МШП).

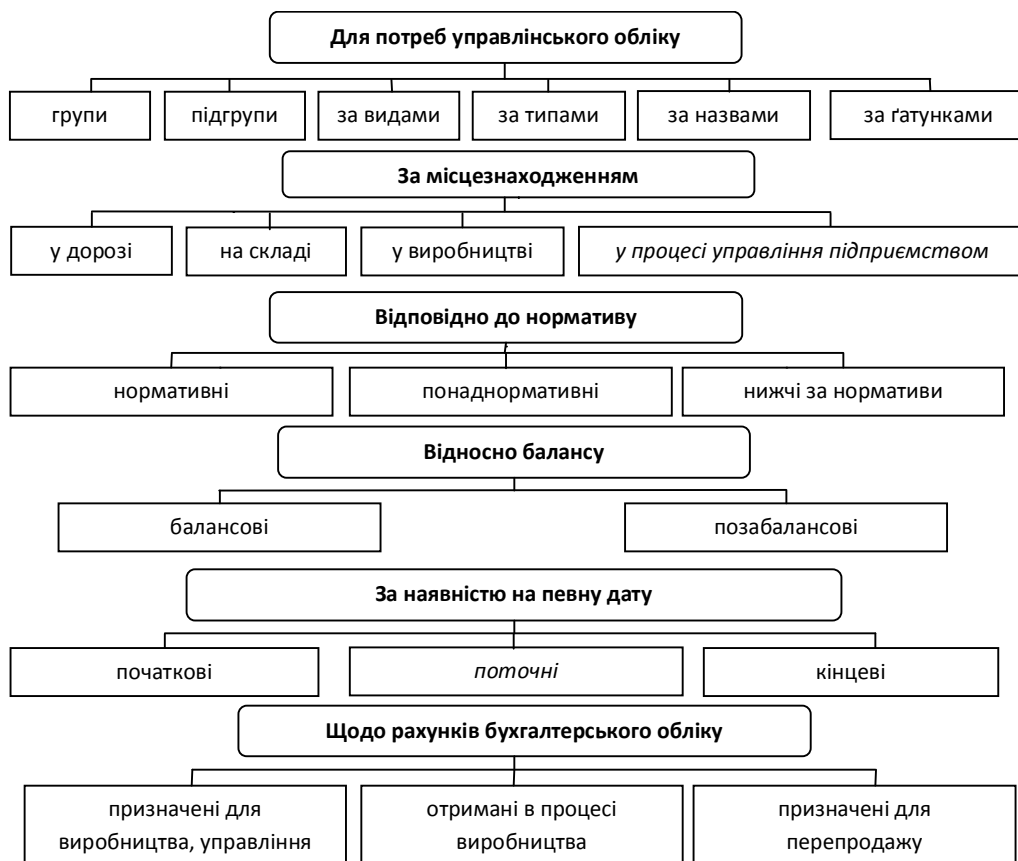


Рис. 1. Класифікація запасів для потреб обліку на целюлозно-паперових підприємствах



Рис. 2. Класифікація запасів для потреб аналізу на целюлозно-паперових підприємствах

Примітка: курсивом позначено пропозиції авторів

### 3. Класифікація основних груп товарно-виробничих запасів на целюлозно-паперових підприємствах для цілей фінансового обліку

Слушною є думка вчених А. М. Поплюйка, І. І. Афанас'євої, З. Д. Тичук, О. В. Сайко, С. В. Андрос, які окремо виділяють виробничі запаси і вважають їх важливою складовою товарно-виробничих запасів, які забезпечують безперервність виробничого процесу, становлять основу виробничого процесу, суттєво впливають на собівартість готової продукції та рівень рентабельності виробництва. Так, на підприємствах досліджуваної галузі частка виробничих запасів від усієї вартості запасів складає: на ПАТ „Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат” – 34 %, на ПАТ „Київський картонно-паперовий комбінат” – близько 62 %, а на ПАТ „Рубіжанський картонно-тарний комбінат” та на ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” – більше 85 %.

Для потреби раціональної організації складського господарства, аналітичного обліку та аналізу виробничі запаси на целюлозно-паперових підприємствах класифікують на:

1. Сировина і матеріали – деревні волокна, волокна з недеревної рослинної сировини, макулату-

ра, нерослинні волокна, а також вода, барвники, білило, наповнювачі, матеріали для проклеювання, вапняк, сірка, сульфат і карбонат натрію, хлор, їдкий натрій та ін.

2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – целюлоза, хімікати та ін.

3. Паливо – нафтопродукти(бензин, дизпаливо), тверде паливо (вугілля), дрова паливні, природний газ, паливно-мастильні матеріали та ін.

4. Тара й тарні матеріали – ящики, бочки, мішки, пакети, коробки, дріт, канат, стрічка різних видів, металеві затискачі тощо.

5. Будівельні матеріали – будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання та комплектуючі вироби, які підлягають монтажу та ін.

6. Матеріали, передані у переробку – матеріали, що передаються у переробку на сторону.

7. Запасні частини – запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати, що використовуються для заміни зношених частин, проведення ремонту.

8. Інші матеріали – обрубки, обрізки, стружка, невиправний брак, бланки суворого обліку.

На основі проведеного дослідження ми вважаємо, що для потреби обліку та аналізу такий об'єкт виробничих запасів, як сировина і матеріали, пот-

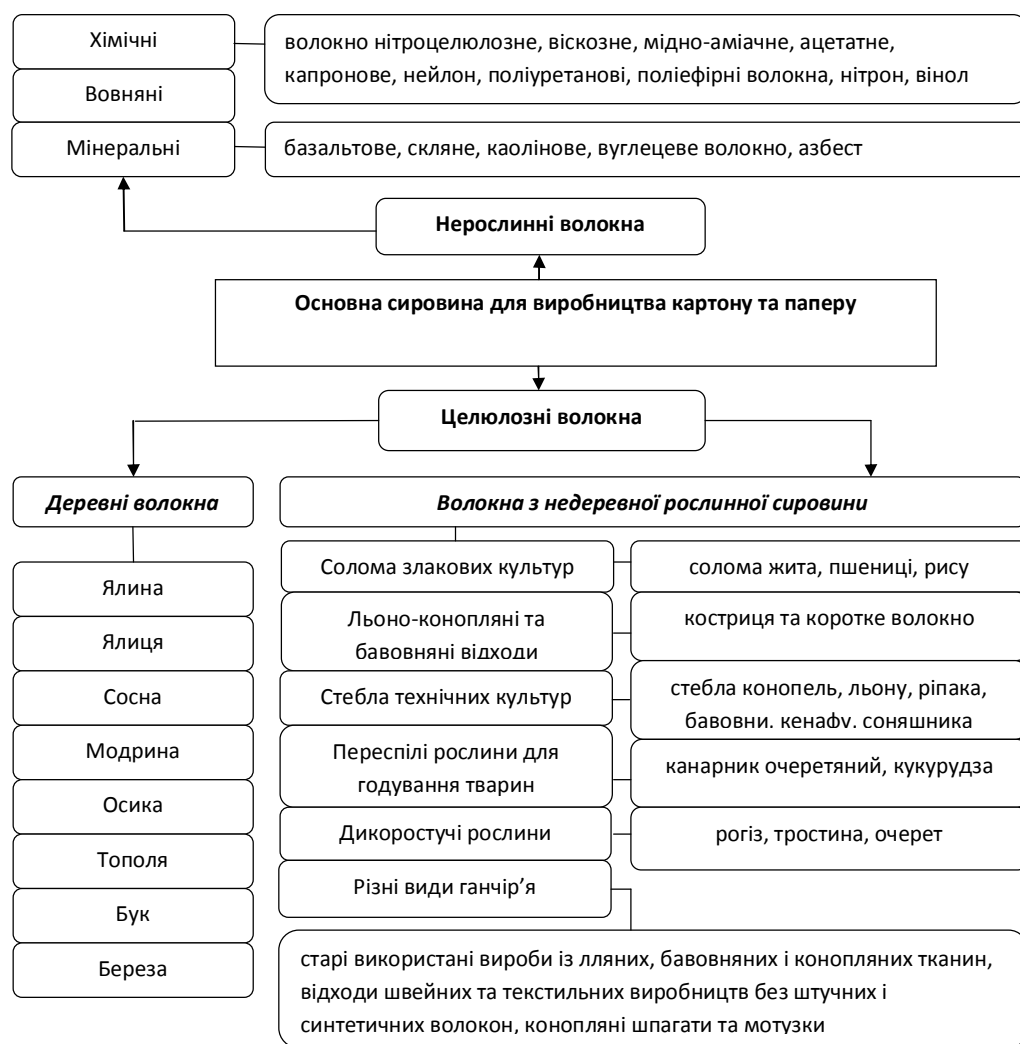


Рис. 3. Класифікація основних видів сировини для виробництва паперу та картону на целюлозно-паперових підприємствах

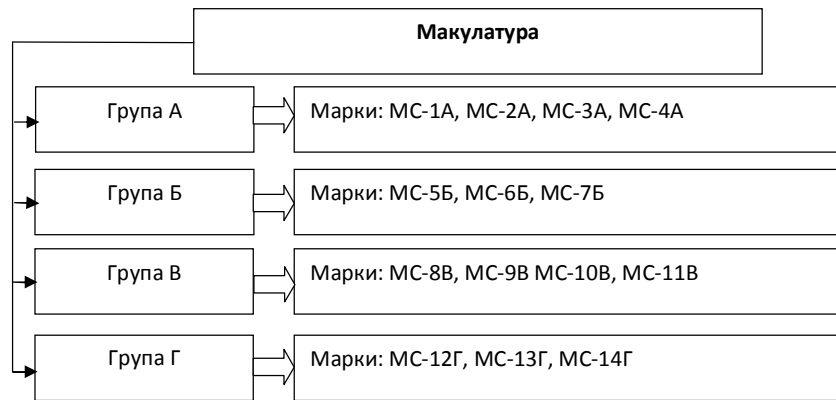


Рис. 4. Класифікація вторинної сировини для виробництва паперу та картону на целюлозно-паперових підприємствах

ребує детальної характеристики та класифікації, адже сировина на целюлозно-паперових підприємствах є основою виробничого процесу та займає вагомий частку в складі виробничих запасів. Наприклад, на ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” сировина і матеріали займають близько 28 % від вартості всіх виробничих запасів, на ПАТ „Ізмаїльський целюлозно-картонний комбінат” – майже 49 %, а на ПАТ „Рубіжанський картонно-тарний комбінат” та на ПАТ „Київський картонно-паперовий комбінат” – більше 67 %.

Так, основною сировиною для виробництва паперу і картону є целюлозні волокна з різних порід деревини та недеревної рослинної сировини, а для отримання спеціальних технічних видів паперу і картону застосовуються нерослинні волокна (рис. 3).

Крім основних видів сировини на целюлозно-паперових підприємствах для виробництва картонно-паперової продукції використовують вторинну сировину, якою є макулатура (рис. 4). Макулатура – це використаний за своїм призначенням папір чи картон, що може бути джерелом волокнистої сировини для переробки на нову паперово-картонну продукцію. При виробництві різних видів паперу (газетного, друкарського, обгорткового, для гофрування) і картону (коробкового, покрівельного, тарного, палітурного) макулатура використовується як повноцінний замітник свіжих волокнистих напівфабрикатів. Так, на Київському КПК макулатура є основним видом сировини при виробництві картонно-паперової продукції (вартість макулатури складає більше 28 % від загальної собівартості реалізованої продукції), Ізмаїльський ЦКК використовує макулатуру як головну сировину для виробництва флутинга і лайнера, а на Жидачівському ЦПК є власна напівфабрикатна база для виробництва з макулатурної маси паперу і картону [8, ст. 22].

На підприємствах целюлозно-паперової галузі вагому роль і основу виробничого процесу складають напівфабрикати власного виробництва – продукція, що не пройшла всіх установлених технологічних стадій виробництва й потребує укомплектування чи доопрацювання. З деревної, недеревної рослинної сировини, а також зі штучних, синтетичних, мінеральних та вовняних волокон виробляють целюлозні волокнисті напівфабрикати (рис. 5), які є основою готової продукції.

Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” [10] в окрему групу запасів підприємства виділяють малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП). До МШП належать матеріальні активи (предмети), що використовуються протягом періоду, який не перевищує року (або нормального операційного циклу, якщо він більше року): інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг, спецвзуття, запобіжні пристрої, індивідуальні засоби захисту, канцелярське (офісне) приладдя, калькулятори, ділові папки, кейси, портфелі та ін.

Важливою складовою товарно-виробничих запасів на целюлозно-паперових підприємствах є готова продукція. Питанням обліку та класифікації готової продукції займалися учені-науковці Ф. Ф. Бутинець, Л. І. Слюсарчук, О. В. Гринцева, М. В. Реслер, Н. М. Кисіль, Ж. К. Нестеренко, які вважають, що організувати механізм бухгалтерського обліку виробничого процесу допомагає класифікація продукції, яка полегшує побудову облікового процесу. Так, на основі проведеного дослідження на підприємствах досліджуваної галузі ми пропонуємо виділити основні види готової продукції (рис. 6).

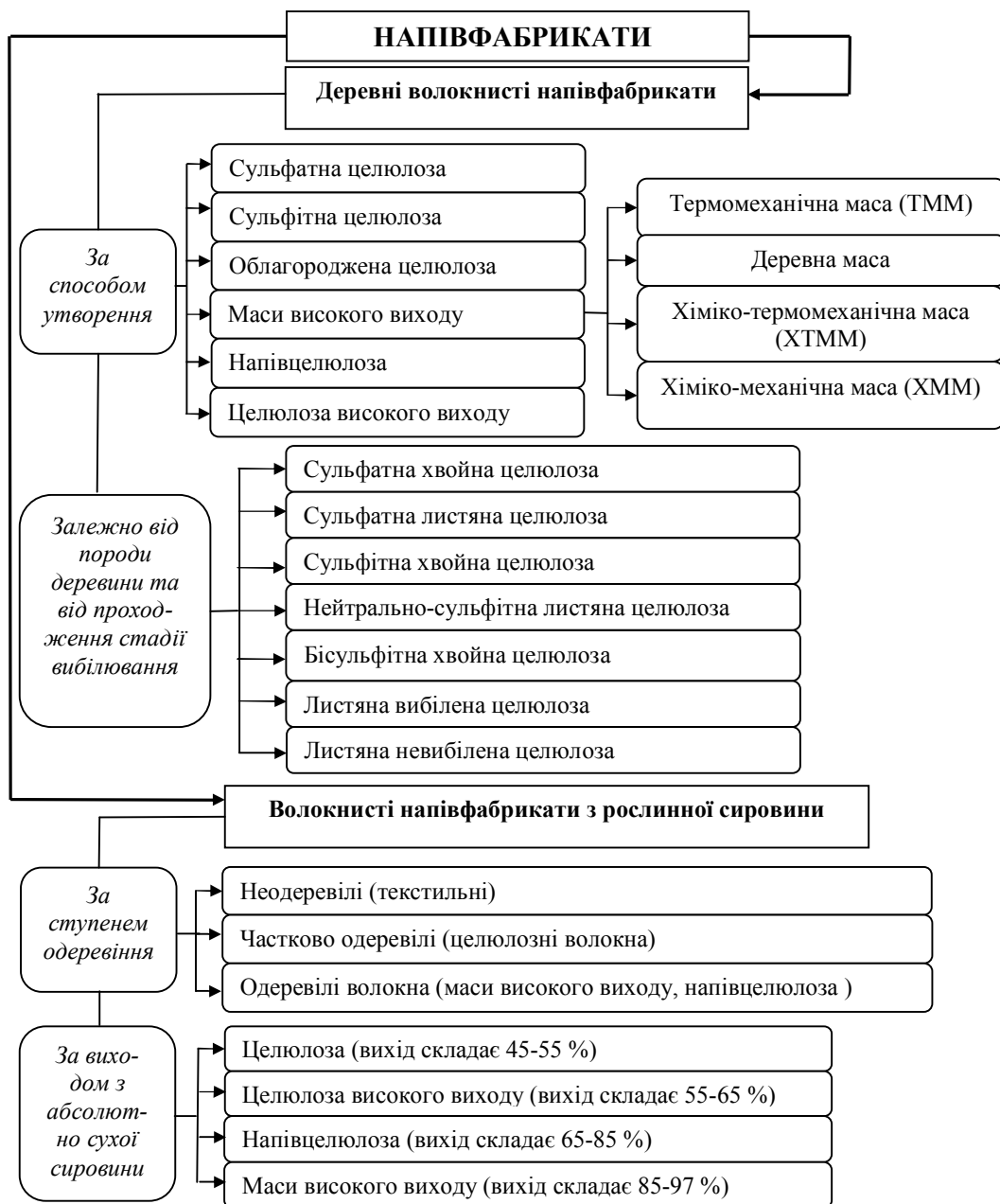


Рис. 5. Класифікація волокнистих напівфабрикатів на целюлозно-паперових підприємствах

На нашу думку, на підприємствах целюлозно-паперової галузі така складова запасів, як товари, не потребує детальної класифікації у зв'язку з тим, що вони займають порівняно малу частку серед товарно-виробничих цінностей як за кількісними, так і за вартісними показниками. Так, на підприємствах досліджуваної галузі частка товарів від усієї вартості запасів складає: на ПАТ „Рубіжанський картонно-гарний комбінат” – 0,18 %, на ПАТ „Київський картонно-паперовий комбінат” – 0,28 %, на ВАТ „Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат” – 0,4 %.

#### 4. Висновки

Отже, у зв'язку з тим, що класифікація запасів, наведена в науковій літературі та нормативних джерелах, є загальною та не враховує специфіки кожної галузі, групування товарно-виробничих за-

пасів потрібно здійснювати з урахуванням вимог та особливостей виробництва. Наведена нами класифікація забезпечує виконання основних завдань обліку та аналізу запасів, а саме: забезпечення своєчасного і правильного документального оформлення руху запасів; забезпечення відповідності складських запасів до нормативних; контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням, зберіганням та раціональним використанням запасів; визначення фактичної собівартості вартості витрачених запасів; правильна оцінка товарно-матеріальних цінностей; достовірне відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій з оприбуткування та витрачання запасів.



Рис. 6. Класифікація готової продукції, що виробляється на целюлозно-паперових підприємствах

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрос С. В. Облік і аналіз виробничих запасів на підприємствах кондитерської галузі України : дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / С. В. Андрос. – К., 2010. – 194 с.
2. Бакун Ю.В. Облік, аналіз та аудит запасів на підприємствах торгівлі : дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Ю.В. Бакун. – К., 2002. – 252 с.
3. Басенко О. В. Облік і аудит запасів та аналіз ефективності їх використання : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Басенко. – К., 2008. – 23 с.
4. Гарасим П. М. Курс фінансового обліку : навч. посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин П. Я. – К. : Знання, 2007. – 566 с.
5. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишиленко. – [2-е вид., доп. і перероб.]. – К. : Видавництво „Центр навчальної літератури”, 2006. – 659 с.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.
7. Нашкаревська Г. В. Фінансовий облік : навчальний посібник / Г. В. Нашкаревська. – К. : Кондор, 2009. – 503 с.

8. Петраш В. Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат / В. Петраш. – Ужгород : Інформаційно-видавниче агентство „ІВА”, 2001. – 104 с.
9. Примаков С. П. Технологія паперу і картону : навчальний посібник для вузів / С. П. Примаков, В. А. Барбаш. – К. : ЕКМО, 2002. – 396 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” : наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.
11. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О. В. Сайко. – К., 2004. – 19 с.
12. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
13. Фінансовий облік : підручник / [С.Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко]. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
14. Хмелевський С.М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С. М. Хмелевський. – К., 2003. – 24 с.
15. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник / Н. В. Чебанова, Ю.А. Василенко. – К. : Видавничий центр „Академія”, 2002. – 672 с.