

УДК 330.522.4:676

БОРИСОВСЬКИЙ Мар'ян, аспірант Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника

ОЦІНКА ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Розглянуто проблеми оцінки запасів, виготовлених власними силами підприємства. Визначено методику оцінки незавершеного виробництва та готової продукції, види оцінок готової продукції, а також порядок кількісної та вартісної оцінки незавершеного виробництва на підприємствах целюлозно-паперової галузі. Встановлено порядок оцінки різних видів браку та внесено пропозиції щодо оцінки зворотних відходів на целюлозно-паперових підприємствах.

Ключові слова: оцінка запасів, запаси, виготовлені власними силами, целюлозно-паперова галузь, незавершене виробництво, готова продукція, брак, зворотні відходи.

Борисовский М. Оценка запасов на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности. Рассмотрены проблемы оценки запасов, изготовленных собственными силами предприятия. Определена методика оценки незавершенного производства и готовой продукции, виды оценок готовой продукции, а также порядок количественной и стоимостной оценки незавершенного производства на предприятиях целлюлозно-бумажной отрасли. Установлен порядок оценки различных видов брака и внесены предложения по оценке возвратных отходов на целлюлозно-бумажных предприятиях.

Ключевые слова: оценка запасов, запасы, изготовленные собственными силами, целлюлозно-бумажная отрасль, незавершенное производство, готовая продукция, брак, возвратные отходы.

Постановка проблеми. Запаси, виготовлені власними силами, становлять вагомую частку у складі усіх запасів целюлозно-паперових підприємств. Тому від правильного вибору методу оцінки та відображення їх в обліку залежать показники результативності діяльності та фінансового стану підприємства. Проте національні положення (стандарти) не повною мірою розкривають суть порядку оцінки запасів, виготовлених власними силами, зокрема: незавершеного виробництва, браку та зворотних відходів. Правильна оцінка запасів, виготовлених власними силами, безпосередньо впливає на собівартість готової продукції. Зокрема до складу виробничої собівартості включаються незавершене виробництво, витрати від браку, а прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему оцінки запасів, виготовлених власними силами підприємства, розкрито у працях вітчизняних вчених: В. А. Гавриленка, Є. Г. Черникової [1], І. В. Супрунової, Ю. І. Боярського [2], М. С. Пушкаря [3], Г. Г. Осадчої [4], О. В. Боднар [5] та ін. Проте питання оцінки зворотних відходів виробництва,

визначення ринкової вартості об'єктів незавершеного виробництва потребує подальшого вивчення.

Метою цього дослідження є встановлення особливостей оцінки запасів, виготовлених власними силами на підприємствах целюлозно-паперової галузі, визначення порядку оцінки готової продукції, незавершеного виробництва, браку та зворотних відходів виробництва.

Матеріали та методи дослідження. Матеріалами дослідження є оцінка запасів, виготовлених власними силами целюлозно-паперових підприємств. У дослідженні використано такі методи: діалектичний (для розгляду процесів у розвитку та взаємодії); теоретичного порівняння; узагальнення; абстракції; огляду; групування; системного підходу; аналізу та синтезу.

Результати дослідження. Науковці В. А. Гавриленко, Є. Г. Черникова [1, с. 30], І. В. Супрунова, Ю. І. Боярський [2, с. 459] констатують, що точне визначення залишків незавершеного виробництва та його правильна оцінка має суттєве значення не лише для забезпечення їх збереження, але й для достовірності розрахунку виробничих витрат, калькулювання собівартості. Автори наголошують, що тільки при правильному визначенні частки витрат у незавершеному виробництві можна точно розрахувати собівартість готової продукції, а також обсяг прибутку при її продажу.

На думку М. С. Пушкаря [3, с. 131], безконтрольність незавершеного виробництва та його значні відхилення від встановленого нормативу вносять дестабілізацію в нормальний хід виробничого процесу.

Відповідно до вимог П(С)БО 9 "Запаси" такі складові товарно-виробничих запасів, як готова продукція та незавершене виробництво можуть оцінюватись:

- за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації у випадку втрати такими запасами первісно очікуваної економічної вигоди. При цьому первісна вартість – це виробнича собівартість відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати";
- за нормативними витратами (рис. 1).

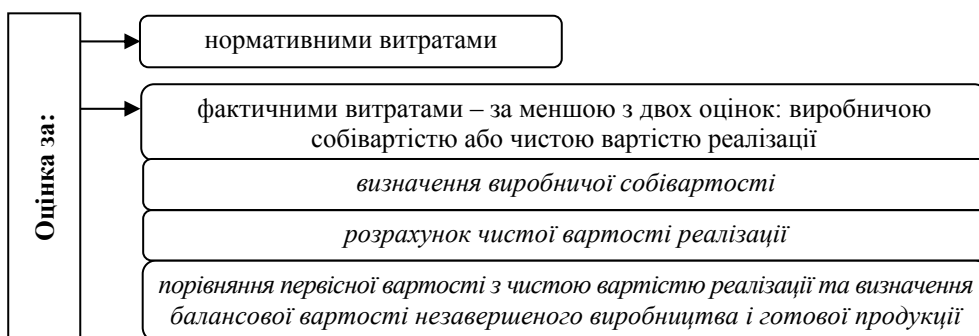


Рис. 1. Методика оцінки готової продукції та незавершеного виробництва (розроблено автором на основі [6])

Готова продукція та незавершене виробництво на целюлозно-паперових підприємствах оцінюються за нормативними та фактичними витратами. Фактичну собівартість готової продукції та незавершеного виробництва можна розрахувати тільки наприкінці місяця. Для поточного обліку необхідною є нормативна (планова) оцінка.

Проблемним питанням залишається визначення чистої вартості реалізації об'єктів незавершеного виробництва на відміну від готової продукції. Відповідно до п. 26 П(С)БО 9 [6] "Запаси" чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Пропозиції щодо порядку визначення очікуваної ціни продажу (ринкової вартості) об'єктів незавершеного виробництва викладено у *табл. 1*.

Таблиця 1

Пропозиції щодо визначення ринкової вартості об'єктів незавершеного виробництва на підприємствах целюлозно-паперової галузі*

Умови	Порядок розрахунку
За наявності на ринку аналогічної продукції	На основі зовнішніх даних (прайс-листів, тарифів)
У випадку, коли ступінь перетворення у готову продукцію об'єктів незавершеного виробництва (напівфабрикатів власного виробництва, не призначених для продажу) становить менше 50 %	<p>Орієнтуючись на ринкову вартість сировини та матеріалів.</p> <p><i>Чиста вартість реалізації</i> розраховується за формулою:</p> $ЧВР = МВф \cdot Кзн + Він - ВЗЗ,$ <p>де ЧВР – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва (напівфабрикатів власного виробництва, призначених для продажу);</p> <p>МВф – фактичні матеріальні витрати у незавершене виробництво (напівфабрикати власного виробництва, не призначених для продажу);</p> <p>Кзн – коефіцієнт знецінення;</p> <p>Він – інші витрати, які включаються у вартість незавершеного виробництва (напівфабрикатів власного виробництва, не призначених для продажу);</p> <p>ВЗЗ – очікувані витрати на завершення виробництва і збут.</p> <p><i>Коефіцієнт знецінення</i> буде розраховуватись за формулою:</p> $Кзн = \frac{ЗВф}{ЗВр},$ <p>де ЗВф – фактична загальна вартість матеріалів, які включаються у вартість незавершеного виробництва (напівфабрикатів власного виробництва, не призначених для продажу);</p> <p>ЗВр – ринкова загальна вартість матеріалів на дату складання звітності аналогічних матеріалів, які включаються у вартість незавершеного виробництва (напівфабрикатів власного виробництва, не призначених для продажу)</p>

Закінчення табл. 1

Умови	Порядок розрахунку
У випадку, коли ступінь перетворення у готову продукцію об'єктів незавершеного виробництва (напівфабрикатів власного виробництва, не призначених для продажу) є більшим 50%	<p>Орієнтуючись на ринкову вартість готової продукції. Розрахунок <i>чистої вартості реалізації</i> буде аналогічним, як і в попередньому варіанті, однак <i>коефіцієнт знецінення</i> буде розраховуватись за формулою:</p> $K_{zn} = \frac{ГПр}{СВР},$ <p>де ГПр – ринкова вартість готової продукції, якою стане незавершене виробництво (напівфабрикати власного виробництва, не призначені для продажу) на дату складання бухгалтерської звітності; СВР – собівартість реалізації готової продукції, якою стане незавершене виробництво (напівфабрикати власного виробництва, не призначені для продажу) на дату складання бухгалтерської звітності</p>

* Розроблено автором на основі [7]

На основі проведеного дослідження встановлено, що оцінка готової продукції на підприємствах целюлозно-паперової галузі проводиться відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [8] (рис. 2).

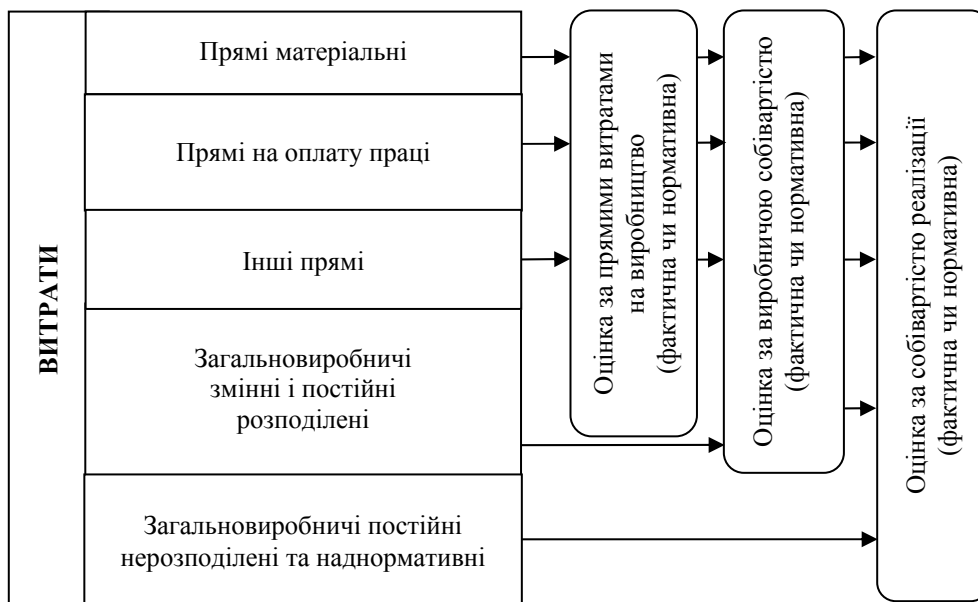


Рис. 2. Оцінка готової продукції на целюлозно-паперових підприємствах (розроблено автором на основі [8])

Наразі не існує нормативних документів, які б регламентували методику оцінювання залишків незавершеного виробництва, тому така оцінка, як правило, визначається особливостями організації виробничого процесу та традиційною обліковою практикою конкретного підприємства.

На практиці на підприємствах досліджуваної галузі залишки незавершеного виробництва на кінець звітної періоду визначаються тільки за даними бухгалтерського обліку і розраховуються за формулою:

$$НВ_{кін} = НВ_{поч} + В - СВ_{гп},$$

де $НВ_{кін}$ – собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця;

$НВ_{поч}$ – собівартість незавершеного виробництва на початок місяця;

$В$ – витрати за звітний період (прямі, а також загальновиробничі змінні і постійні розподілені витрати);

$СВ_{гп}$ – виробнича собівартість готової продукції.

Погоджуючись з думкою І. В. Супрунної, Ю. І. Боярського [2, с. 460], які зазначають, що з метою підвищення рівня достовірності визначення величини незавершеного виробництва та уточнення даних бухгалтерського обліку доцільно проводити інвентаризацію залишків незавершеного виробництва, пропонується щомісяця проводити інвентаризацію незавершеного виробництва на підприємствах досліджуваної галузі. Це дозволить достовірно визначити фактичні залишки незавершеного виробництва і собівартість готової продукції. Відповідно до п. 11.9 [9] кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками у порядку, передбаченому галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції. Таким чином, враховуючи специфіку целюлозно-паперових підприємств, визначено порядок кількісної та вартісної оцінки об'єктів незавершеного виробництва в процесі їх інвентаризації (табл. 2).

Відповідно до п. 14 П(С)БО 16 "Витрати" [8] до складу виробничої собівартості в частині інших прямих витрат включаються втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. У ході проведеного дослідження встановлено, що аналітичний облік бракованої продукції ведеться за видами виробництва, і його оцінка здійснюється на основі встановлених норм. Облік втрат від браку повинен забезпечувати своєчасне та повне його виявлення за видами, місцями виявлення, причинами, винуватцями з метою правильного віднесення витрат на собівартість готової продукції, списання на винуватців браку, пред'явлення претензій постачальникам за неякісну сировину, а також для оперативного прийняття рішення щодо його ліквідації та попередження в майбутньому.

Таблиця 2

Оцінка незавершеного виробництва на целюлозно-паперових підприємствах

Об'єкт незавершеного виробництва	Порядок оцінки
<i>Кількісна оцінка</i>	
Незавершене виробництво в закритій апаратурі	Унаслідок неперервності виробничих процесів визначається за технічними нормами і вважається постійним
Залишки напівфабрикатів, що знаходяться в ємностях тимчасового вмісту (целюозна маса в сіджах, зелений та білий луг у котлах, вміст ємностей очисного та відбілювального цехів)	Визначаються розрахунковим способом, виходячи з об'ємів маси в ємностях і встановленого лабораторним аналізом вмісту продуктів
<i>Вартісна оцінка</i>	
Целюлоза власного виробництва, призначена для подальшого використання у виробничому процесі	За виробничою собівартістю (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі змінні і постійні розподілені)
Целюлоза власного виробництва, призначена для реалізації стороннім організаціям, особам	За собівартістю реалізації (виробнича собівартість, загальновиробничі постійні нерозподілені та наднормативні витрати)
Супутні напівфабрикати (сульфітний луг, сульфитна барда, сульфитне мило, скіпідар)	За планово-обліковими цінами

* Розроблено автором на основі [10]

Цілком слушною є думка Г. Г. Осадчої [4], що оперативне виявлення та достовірна оцінка браку сприяє ефективному управлінню якістю продукції та витратами діяльності підприємства. Слід погодитися з позицією О. В. Боднара [5, с. 38], який пропонує проводити оцінку бракованої продукції залежно від місця, часу виявлення, стадії завершеності та виду браку.

Таким чином, оцінку бракованої продукції пропонується проводити залежно від її виду (табл. 3).

Актуальним залишається питання оцінки такої складової товарно-виробничих запасів, як виробничі відходи.

Виробництво картонно-паперової продукції супроводжується утворенням великої кількості зворотних відходів: відходи паперу та картону, неформатні котушки ролевої полоси листового паперу та картону, мокрі зриви, відходи сортування, тріски деревини із сучками, тирса, пил, кора, недоліки деревини, дефекти обробки, деревина з металом, відходи деревини при знятті кори та ін.

Вартість отриманих у процесі виробництва зворотних відходів має прямий вплив на собівартість готової продукції, адже відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Оцінка браку на целюлозно-паперових підприємствах *

Вид браку	Порядок формування собівартості
Внутрішній, технічно неминучий (запланований) брак	Визначається на основі планових або нормативних витрат
Внутрішній непередбачений брак	Визначається, виходячи з фактичних витрат
Внутрішній остаточний брак	Складається з прямих матеріальних витрат, частини прямих витрат на оплату праці і нарахувань на неї, частини загально-виробничих витрат за вирахуванням оприбуткованих за ціною можливої реалізації матеріальних цінностей від браку та суми відшкодувань постачальниками недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів
Внутрішній виправний брак	Включає витрати на запаси, витрачені на усунення дефектів продукції; витрати на заробітну плату працівників, що займаються виправленням браку; відрахування на соціальні заходи; частина розподілених загально-виробничих витрат
Зовнішній брак	Складається з виробничої собівартості забракованої продукції, витрат покупця, які супроводжували її придбання, а також транспортних витрат, понесених підприємством-виробником при заміні бракованої продукції на доброякісну або витрат на виправлення браку. Штрафи, нараховані на користь покупця бракованої продукції, не включаються до собівартості бракованого виробу, а зараховуються до витрат звітного періоду (в період виникнення таких зобов'язань)

* Розроблено автором на основі [4;5]

На актуальності правильної оцінки виробничих відходів наголошує П. С. Безруких [11, ст. 49], який зазначає, що заниження оцінки відходів призводить до нераціонального їх використання у зв'язку з тим, що така вартість відходів впливає на рівень собівартості готової продукції, і навпаки, оцінка відходів на рівні повноцінного матеріалу зумовлює зайве списання вартості матеріальних цінностей у відходи виробництва.

Науковці Л. І. Саченок, Ю. А. Кульков, О. Л. Зелінська [12, с. 218] стверджують, що існують певні проблеми у визначенні собівартості зворотних відходів через їх специфічну особливість: їх поява супроводжується понесеними витратами, і до того ж вони не придбані підприємством, а виникли в процесі виробництва.

У національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку немає чіткого пояснення щодо порядку оцінки зворотних відходів та термінології. Так, відповідно до п. 12 П(С)БО 16 "Витрати" [8] прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в п. 11 цього Положення (стандарту), в якому йдеться, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. Таким чином, можна зробити висновок, що зворотні відходи

слід оцінювати так, як і супутню продукцію: за справедливою вартістю (у випадку реалізації) та відносно можливого використання (при їх використанні на самому підприємстві).

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 дають більш повне пояснення порядку оцінки зворотних відходів. Відповідно до п. 329 вказаних Методичних рекомендацій [13] зворотні відходи можуть оцінюватись за однією з трьох оцінок:

1) за ціною можливого використання (зниженої ціні вхідної сировини, матеріалів, напівфабрикатів) – якщо підприємство планує використовувати відходи для основного виробництва, але з підвищеними витратами (або з нижчим виходом готової продукції), для допоміжного виробництва або інших потреб;

2) за повною ціною вхідних матеріальних ресурсів – якщо відходи реалізуються іншим підприємствам та організаціям з метою використання у виробництві іншої продукції;

3) за справедливою вартістю (ринковою вартістю) відходів – якщо відходи планується реалізувати.

Однак проблемним залишається питання визначення ціни можливого використання, зниженої ціни вхідної сировини, матеріалів, напівфабрикатів, повної ціни вхідних матеріальних ресурсів, за якими слід оцінювати зворотні відходи.

Науковці Л. І. Саченок, Ю. А. Кульков, О. Л. Зелінська [12], Ю. В. Максимів [14, с. 103] наголошують на необхідності розрізняти кілька видів оцінки відходів залежно від часу її здійснення: оцінка зворотних відходів при оприбуткуванні з виробництва, відпуску в подальшу переробку на самому підприємстві і під час реалізації стороннім організаціям.

У своєму дослідженні О. В. Сайко [15, с. 8] зазначає, що система обліку та оцінки зворотних відходів не сприяє їх раціональному використанню і викривлює дані про собівартість продукції.

Універсальних правил оцінки зворотних відходів, як слушно зазначає Н. І. Непогодина [16, с. 142], немає. Науковець наголошує, що проблема методики розрахунку вартості виробничих відходів залежить не стільки від виду отриманої зворотної сировини, як від специфіки конкретного виробничого процесу, і оцінка відходів повинна базуватись, передусім, на величині, що відображає вміст у них корисних речовин, попит у ринкових умовах.

Так, через відсутність на державному рівні методики визначення ціни можливого використання, зниженої ціни вхідної сировини, матеріалів, напівфабрикатів, повної ціни вхідних матеріальних ресурсів на підприємствах целюлозно-паперової галузі зворотні відходи відображаються в обліку за заниженою, економічно необґрунтованою оцінкою. Тому пропонується такий порядок оцінки зворотних відходів для підприємств досліджуваної галузі (табл. 4).

Оцінка зворотних відходів на целюлозно-паперових підприємствах *

Відходи виробництва	Порядок оцінки
Відходи, повторно використані з метою виробництва готової продукції (відходи сортування; відходи полотна паперу та картону, з яких через неповномірність не може бути виготовлена продукція промислових форматів; тріски деревини із сучками; скоп; мокрі зриви)	<p>За зниженою ціною вхідної сировини, матеріалів, напівфабрикатів: вартість одиниці зворотних відходів, повторно використаних для виробництва готової продукції: з підвищеними витратами:</p> $Ц_{зв} = Ц_{вс} \cdot К_{зн},$ <p>де $Ц_{зв}$ – ціна одиниці запасів зворотних відходів; $Ц_{вс}$ – ціна одиниці запасів вхідної сировини; $К_{зн}$ – коефіцієнт знецінення. <i>Коефіцієнт знецінення:</i></p> $К_{зн} = \frac{В_{вс}}{В_{зв}},$ <p>де $В_{вс}$ – витрати на одиницю готової продукції, виготовленої з вхідної сировини; $В_{зв}$ – витрати на одиницю готової продукції, виготовленої із зворотних відходів;</p> <p>зі зниженим виходом готової продукції:</p> $Ц_{зв} = Ц_{вс} \cdot К_{зн} \qquad К_{зн} = \frac{ГП_{зв}}{ГП_{вс}},$ <p>де $ГП_{зв}$ – кількість одиниць готової продукції, виготовленої з певної встановленої кількості відходів (1 т, 1 м); $ГП_{вс}$ – кількість одиниць готової продукції, виготовленої з певної встановленої вхідної сировини (1 т, 1 м³); вартість одиниці зворотних відходів, з яких виготовляється продукція нижчої якості:</p> $Ц_{зв} = Ц_{вс} \cdot К_{зн} \qquad К_{зн} = \frac{ВГП_{зв}}{ВГП_{вс}},$ <p>де $ВГП_{вс}$ – ринкова вартість готової продукції, виготовленої з вхідної сировини; $ВГП_{зв}$ – ринкова вартість готової продукції, виготовленої із зворотних відходів</p>
Повторно використані відходи з метою обслуговування виробництва (тирса, пил, кора, недоліки деревини, дефекти обробки, деревина з металом, відходи деревини при знятті кори)	За ціною можливого використання – на основі ціни того матеріалу, на заміну якого вони використовуються
Відходи, реалізовані стороннім організаціям (сульфітний луг, етиловий спирт при варінні целюлози, луговий лігнін, талове мастило, сульфатний скіпідар)	<p>За повною ціною вхідної сировини або матеріалу (якщо відходи реалізуються іншим підприємствам та організаціям з метою використання у виробництві іншої продукції):</p> $Ц_{зв} = В_{в} \cdot К \cdot Ц_{вс},$ <p>де $В_{в}$ – відсоток виходу відходів з одиниці вхідної сировини; $К$ – кількість вхідної сировини. За ринковою вартістю відходів – за справедливою вартістю</p>

* Розроблено автором на основі [13]

Висновки. На основі проведеного дослідження визначено порядок оцінки виготовлених власними силами запасів на целюлозно-паперових підприємствах, а саме показано методика та особливості оцінки незавершеного виробництва, розроблено методика визначення ринкової вартості об'єктів незавершеного виробництва, оцінки браку залежно від його видів, а також внесено пропозиції щодо оцінки зворотних відходів виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Гавриленко В. А.* Удосконалення обліку незавершеного виробництва в умовах коксохімічних підприємств [Електронний ресурс] / В. А. Гавриленко, Є. Г. Черникова // Вісн. соц.-екон. досліджень. — 2011. — № 41 (2). — С. 30–37. — Режим доступу : <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/16351/1/Гавриленко%20В.А.,%20Черни-кова%20Е.Г..pdf>.
2. *Супрунова І. В.* Незавершене виробництво: оцінка та облікове відображення [Електронний ресурс] / І. В. Супрунова, Ю. І. Боярський : міжнар. зб. наук. пр. — 2011. — Вип. 2 (20). — С. 459–467. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/45.pdf.
3. *Пушкар М. С.* Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. — Тернопіль : Карт-бланш, 2010. — 260 с.
4. *Осадча Г. Г.* Брак у виробництві [Електронний ресурс] / Г. Г. Осадча : Наук. пр. НУХТ. — 2006. — № 19. Ч.3. Економіка. — С. 63–66. — Режим доступу : http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1155/1/8_Osadc.pdf.
5. *Боднар О. В.* Проблеми бухгалтерського обліку бракованої продукції, висвітлені в наукових працях [Електронний ресурс] / О. В. Боднар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. — 2012. — Вип. 2 (23). — С. 37–42. — Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/3.pdf.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" : наказ М-ва фінансів України від 20 жовт. 1999 р. № 246. — Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
7. *Кужим Ф. А.* Учетно-аналитическое обеспечение управления материально-производственными запасами : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.06.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Кужим Ф. А. — Саратов, 2005. — 20 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : наказ М-ва фінансів України від 31 груд. 1999 р. № 318. — Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
9. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ М-ва фінансів України від 11 серп. 1994 р. № 69. — Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
10. Отраслевые особенности состава затрат, включаемых в себестоимость продукции на предприятиях лесопромышленного комплекса : утв. Мин. экономики РФ от 19.19.1994 г. — Режим доступу : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28866.
11. *Безруких П. С.* Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких. — М. : Финансы и статистика, 1989. — 223 с.
12. *Саченок Л. І.* Удосконалення обліку відходів сировини при виробництві продукції [Електронний ресурс] / Л. І. Саченок, Ю. А. Кульков, О. Л. Зелінська // Вісн. СевНТУ. — 2012. — № 130. — С. 216–219. — Режим доступу : <http://sevntu.com.ua/jspui/handle/123456789/5487>.

13. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности : приказ М-ва пром. политики Украины от 9 июля 2007 г. № 373. — Режим доступа : zakon.rada.gov.ua.
14. Максимів Ю. А. Облік і аналіз комплексного використання сировини для виробництва твердого біопалива деревообробними підприємствами : дис. ... кандидата екон. наук : спец. 8.00.09 / Ю. А. Максимів. — Івано-Франківськ, 2012. — 211 с.
15. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О. В. Сайко. — К., 2004. — 19 с.
16. Непогодина Н. И. Совершенствование определения и оценки отходов как вторичных материальных ресурсов / Н. И. Непогодина // Вісн. СевНТУ. — 2012. — № 130. — С. 138–143.

Стаття надійшла до редакції 14.08.2014.

Borysovskiy M. Assessment of inventories in pulp and paper industry.

Background. *Self-made inventories constitute a significant share of the stock of all inventories in pulp and paper mills. Therefore indicators of operations and financial condition of an enterprise depend on the correct choice of method and recording. National standards provisions do not fully reveal the gist of assessment of own made inventories, including: work in progress, flaw and reverse waste.*

The purpose of the study is to establish problems of inventory assessment made by themselves; define features of inventory evaluation made by themselves on millers of pulp and paper industry; determine the order of evaluation of finished goods, work in progress, flaw and return waste.

Results. *In the article the features and ways to improve the assessment of self-made inventories in pulp and paper mills are considered. It is established that the assessment of self-made inventories is essential to the reliability of the calculation of production costs, product costing and determine the financial results. So the author has determined order of assessment of finished products and unfinished production according to Provisions of Accounting Standards 9 "Inventories". It has been proposed to determine the market value of work in progress. It is proved that in order to reliably determine the actual balances of work in progress, cost of finished goods inventory inventory of work in progress should be conducted.*

Conclusion. *Procedure of quantitative and cost assessment of assets work in progress is determined during their inventory. Also the need to assess flaw products depending on its kind has been identified. The proposal concerning assessment of reverse waste to pulp and paper industry has been made.*

Keywords: assessment of inventories, inventories, self-made inventories, pulp and paper industry, work in progress, finished goods, flaw, reverse waste.

REFERENCES

1. Gavrylenko V. A. Udoskonalennja obliku nezavershenogo vyrobnyctva v umovah koksohimichnyh pidprijemstv [Elektronnyj resurs] / V. A. Gavrylenko, Je. G. Chernykova // Visn. soc.-ekon. doslidzhen'. — 2011. — № 41 (2). — S. 30–37. — Rezhym dostupu : <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/16351/1/Gavrylenko%20V.A.,%20Cherny-kova%20E.G..pdf>.

2. *Suprunova I. V.* Nezavershene vyrobnyctvo: ocinka ta oblikove vidobrazhennja [Elektronnyj resurs] / I. V. Suprunova, Ju. I. Bojars'kyj : mizhnar. zb. nauk. pr. — 2011. — Vyp. 2 (20). — S. 459–467. — Rezhym dostupu : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/45.pdf.
3. *Pushkar M. S.* Teorija i praktyka formuvannja oblikovoi' polityky : monografija / M. S. Pushkar, M. T. Shhyrba. — Ternopil' : Kart-blansh, 2010. — 260 s.
4. *Osadcha G. G.* Brak u vyrobnyctvi [Elektronnyj resurs] / G. G. Osadcha : Nauk. pr. NUHT. — 2006. — № 19. Ch.3. Ekonomika. — S. 63–66. — Rezhym dostupu : http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1155/1/8_Osadc.pdf.
5. *Bodnar O. V.* Problemy buhgalters'kogo obliku brakovanoi' produkcii', vysvitleni v naukovyh pracjah [Elektronnyj resurs] / O. V. Bodnar // Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu : mizhnar. zb. nauk. pr. — 2012. — Vyp. 2 (23). — S. 37–42. — Rezhym dostupu : http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/3.pdf.
6. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 "Zapasy" : nakaz M-va finansiv Ukrai'ny vid 20 zhovt. 1999 r. № 246. — Rezhym dostupu : www.minfin.gov.ua.
7. *Kuzhim F. A.* Uchetno-analiticheskoe obespechenie upravlenija material'no-proizvodstvennymi zapasami : avtoref. dis. na soiskanie uchenoj stepeni kand. jekon. nauk : spec. 08.06.12 "Buhgalterskij uchet, statistika" / Kuzhim F. A. — Saratov, 2005. — 20 s.
8. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 "Vytraty" : nakaz M-va finansiv Ukrai'ny vid 31 grud. 1999 r. № 318. — Rezhym dostupu : www.minfin.gov.ua.
9. Instrukcija po inventaryzaciji' osnovnyh zasobiv, nematerial'nyh aktyviv, tovarno-material'nyh cinnostej, groshovyh koshtiv i dokumentiv ta rozrahunkiv : nakaz M-va finansiv Ukrai'ny vid 11 serp. 1994 r. № 69. — Rezhym dostupu : www.minfin.gov.ua.
10. Otrasleyve osobennosti sostava zatrat, vkljucaemyh v sebestoimost' produkcii na predprijatjah lesopromyshlennogo kompleksa : utv. Min. jekonomiki RF ot 19.19.1994 g. — Rezhim dostupu : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28866.
11. *Bezrukih P. S.* Uchet zatrat i kal'kulirovanie v promyshlennosti (voprosy teorii, metodologii i organizacii) / P. S. Bezrukih. — M. : Finansy i statistika, 1989. — 223 s.
12. *Sachenok L. I.* Udoskonalennja obliku vidhodiv syrovyny pry vyrobnyctvi produkcii' [Elektronnyj resurs] / L. I. Sachenok, Ju. A. Kul'kov, O. L. Zelins'ka // Visn. SevNTU. — 2012. — № 130. — S. 216–219. — Rezhym dostupu : <http://sevntu.com.ua/jspui/handle/123456789/5487>.
13. *Metodicheskie rekomendacii po formirovaniju sebestoimosti produkcii (rabot, uslug) v promyshlennosti* : prikaz M-va prom. politiki Ukrainy ot 9 ijulja 2007 g. № 373. — Rezhim dostupu : zakon.rada.gov.ua.
14. *Maksymiv Ju. A.* Oblik i analiz kompleksnogo vykorystannja syrovyny dlja vyrobnyctva tverdogo biopalyva derevoobrobnymy pidpryjemstvamy : dys. ... kandydata ekon. nauk : spec. 8.00.09 / Ju. A. Maksymiv. — Ivano-Frankivs'k, 2012. — 211 s.
15. *Sajko O. V.* Oblik i kontrol' vyrobnychyh zapasiv (na prykladi pidpryjemstv molokopererobnoi' promyslovosti Ukrai'ny) : avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. ekon. nauk : spec. 08.06.04 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt" / O. V. Sajko. — K., 2004. — 19 s.
16. *Nepogodina N. I.* Sovershenstvovanie opredelenija i ocenki othodov kak vtorichnyh material'nyh resursov / N. I. Nepogodina // Visn. SevNTU. — 2012. — № 130. — S. 138–143.