

**Н.І. Пилипів, д.е.н., проф.**

**М.І. Борисовський, аспір.**

*Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника*

## **ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ЗАПАСІВ НА ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Показано наявну та доповнену авторами класифікацію запасів окремо для потреб обліку та аналізу. Доведено необхідність класифікації запасів відповідно до галузевої специфіки підприємства. Тому здійснено детальну класифікацію усіх найважливіших груп товарно-виробничих запасів (виробничих запасів, відходів виробництва, МШП, напівфабрикатів, браку, готової продукції) на підприємствах целюлозно-паперової галузі.*

**Ключові слова:** класифікація; целюлозно-паперова промисловість; виробничі запаси; МШП; напівфабрикати; готова продукція; брак; виробничі відходи.

**Постановка проблеми.** 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 і планування запасів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблему класифікації запасів у своїх працях досліджувало багато вітчизняних вчених: С.В. Андрос [1], С.М. Хмелевський [28], О.В. Басенко [3], Ю.В. Бакун [2], О.В. Сайко [23], В.Нашкаревська [17] та ін. Проте це питання є недостатньо досліджене на підприємствах целюлозно-паперової галузі. Тому для потреб раціоналізації обліку та аналізу на целюлозно-паперових підприємствах потрібно приділити увагу питанню удосконалення 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.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Класифікація запасів повинна бути простою, зрозумілою, ефективною для процесу обліку і контролю. Варто погодитися з науковцями С.М. Хмелевським

[28, с. 8], Ю.В. Бакун [2, с. 28], які 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, с. 9], О.В. Сайко [23, с. 7], С.В. Андрос [1, с. 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.

Більшість науковців, серед яких О.В. Лишиленко [12, с. 246], П.М. Гарасим [6, с. 97–98], С.Ф. Голов [27, с. 158–159], Л.К. Сук [25, с. 370–371], Н.В. Чебанова [31, с. 344–345], Г.В. Нашкаревська [17, с. 195–196], виділяють і класифікують запаси за ознакою «для цілей фінансового обліку». На нашу думку, це доцільно, адже метою фінансового обліку є формування фінансової звітності, і відповідно об'єктами обліку запасів є групи, визначені в Балансі (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари) та у розділі VIII «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності (МШП). Тому на рисунку 1 показано класифікацію товарно-виробничих запасів для цілей фінансового обліку на целюлозно-паперових підприємствах.

Виходячи із завдань дослідження, ми вважаємо, що запаси потрібно окремо класифікувати для цілей обліку (бухгалтерського та управлінського) та аналізу (рис. 2, 3).

Вчені-економісти Н.М. Ткаченко [26, с. 383], С.В. Андрос [1, с. 25], Ю.В. Бакун [2, с. 28], І.А. Карабаза [10, с. 25] за місцезнаходженням поділяють запаси на ті, що перебувають у дорозі, на складі та у виробництві. Ми вважаємо, що ця класифікація є неповною і, виходячи з визначення поняття запаси у П(С)БО 9 «Запаси», пропонуємо доповнити класифікацію запасами, що використовуються у процесі управління підприємством, а також запасами, переданими іншому підприємству (за договорами комісії, консигнації, схову, довірчого управління, для перероблення).

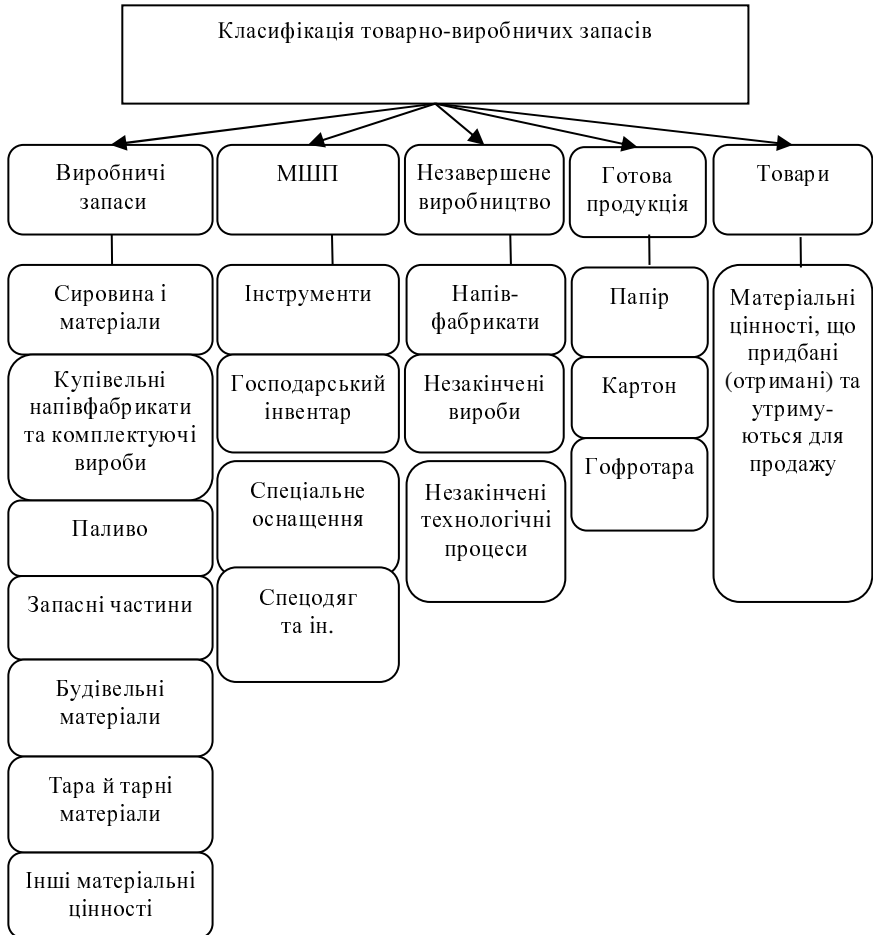


Рис. 1. Класифікація товарно-виробничих запасів

для цілей фінансового обліку на целюлозно-паперових підприємствах

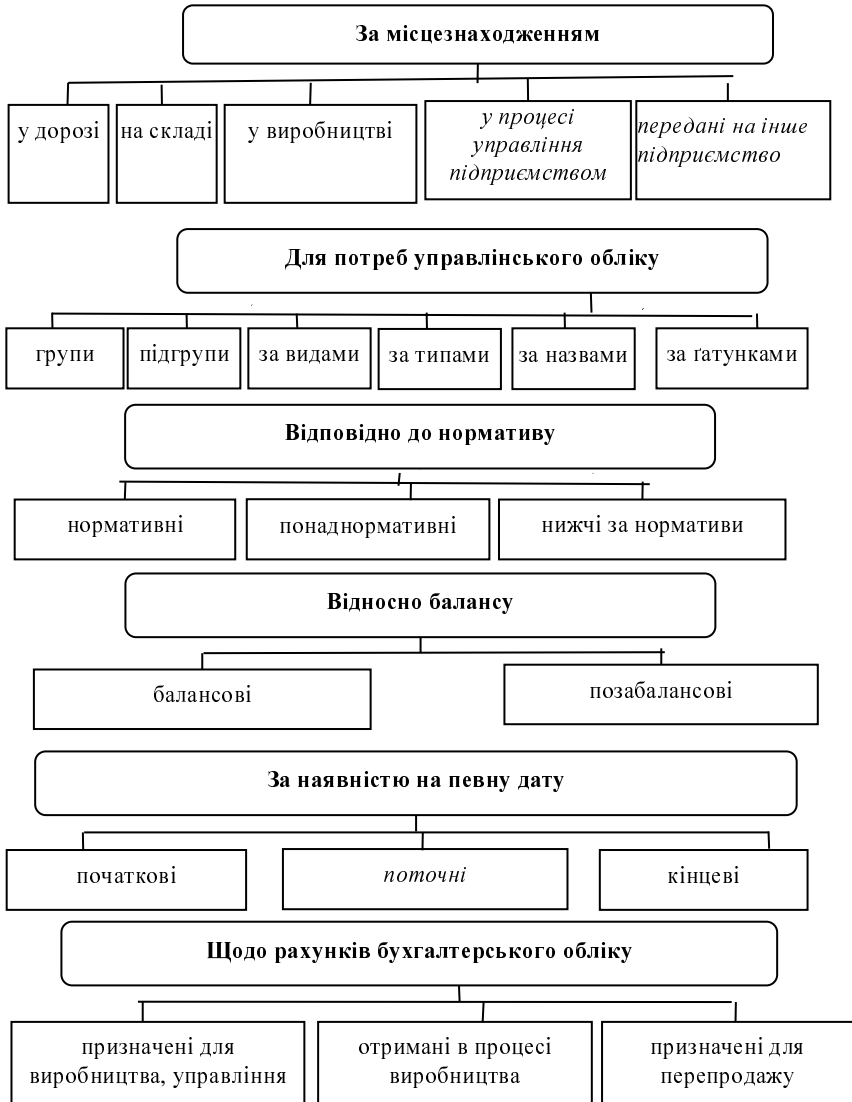
Важливим, на наш погляд, є також групування запасів за ознакою «віднесу до балансу», яке виділяють вчені Р.Л. Хом'як [29, с. 61], Г.В. Нашкаревська [17, с. 200–201], С.В. Андрос [1, с. 25], Н.М. Ткаченко [26, ст. 383] і поділяють їх на балансові та позабалансові. До балансових належать товарно-матеріальні цінності, які використовуються для заповнення бухгалтерського балансу (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари). Позабалансовими є запаси, які фактично не належать підприємству і тому не включаються до балансу (матеріальні

цінності, прийняті на відповідальне зберігання, на переробку, передані чи отримані під заставу, запаси, які належать підприємству за договорами схову, довірчого управління). У свою чергу Ю.А. Верига [4, с. 212] та Т.В. Гладких [7, с. 74] виділяють також таку класифікаційну ознаку як «для цілей бухгалтерського обліку» і поділяють запаси на власні та запаси, які не є власністю підприємства, що за змістом ідентично наведеному.

Потрібно також виділити класифікацію запасів для потреб управлінського обліку (технічну класифікацію), яку застосовують у своїх дослідженнях вчені Л.І. Марущак [15, с. 73], Н.М. Ткаченко [26, с. 380–381], Г.А. Семенов, А.В. Бугай [24, с. 207], М.С. Пушкар [19, с. 208], О.М. Кундеус [11, с. 9], відповідно до якої запаси потрібно поділяти на групи, підгрупи, за кожним видом, типом, сортом, найменуванням, розміром, гатунком тощо.

Багато науковців, серед яких Н.М. Ткаченко [26, с. 383], С.В. Андрос [1, с. 25], Ю.В. Бакун [2], за наявності на певну дату періоду поділяють запаси на початкові (вартість запасів на початок періоду) та кінцеві (вартість запасів на кінець періоду). Для потреб управлінського обліку ми пропонуємо додати сюди також поточні запаси, які характеризують вартість запасів на певну поточну дату звітного періоду.

Крім того, А.М. Поплюйко [22, с. 7], С.В. Андрос [1, с. 25], Л.І. Марущак [15, с. 24] залежно від ролі в процесі виробництва поділяють запаси на такі групи: 1 група – матеріали, що постійно споживаються, від яких залежить безперервність виробничого процесу; 2 група – запаси, які використовуються постійно, але безпосередньо не пов'язані з виготовленням продукції; 3 група – використовуються епізодично.



Примітка: курсивом позначено пропозиції авторів

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

Такі вчені, як С.В. Андрос [1, с. 13], Н.М. Ткаченко [26, с. 383], І.В. Любезна [13, с. 15], О.В. Крушельницька [10, с. 22], залежно від цільового призначення групують запаси на: поточні, сезонні, страхові, підготовчі, транспортні, технологічні.

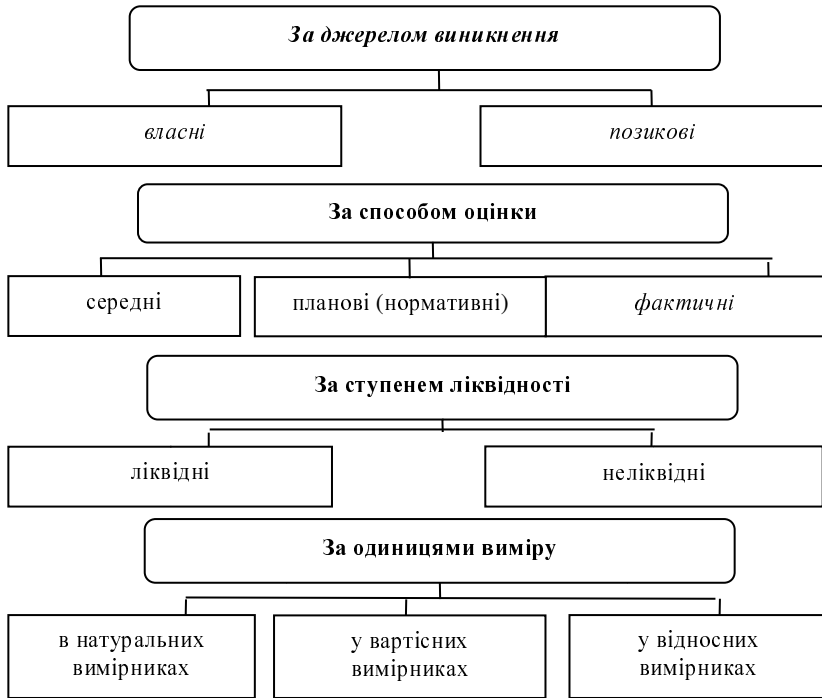
Відповідно до нормативу С.В. Андрос [1, с. 25], Н.М. Ткаченко [26, с. 383] поділяють запаси на нормативні та понаднормативні. Також Ю.В. Бакун [2, с. 33] у своєму дослідженні виділяє запаси нижчі за нормативи. На целюлозно-паперових підприємствах товарно-виробничі запаси займають значне місце не тільки серед оборотних засобів, а й у складі всіх активів підприємства. Проте значний понаднормативний рівень запасів може свідчити про їх надлишок, про те, що підприємство має проблеми зі збутом, що спричинено надто високими цінами на продукцію, її низькою якістю, неефективністю діяльності маркетингового відділу чи технології виробництва. Це спричиняє псування, старіння запасів, зростання витрат на їх утримання, зменшення оборотності обігових активів. Проте підприємство може отримати збитки і від нестачі запасів, оскільки нездатність своєчасно задовольнити потреби покупців може спричинити втрату клієнтів. Тому мистецтво управління товарно-виробничими запасами полягає у здатності підтримувати їх оптимальний нормативний рівень, щоб завжди забезпечувати потреби покупців, уникати можливих втрат від нестачі та надлишку запасів.

За функціональною ознакою й призначенням у виробництві А.М. Поплюйко [22, с. 7], С.В. Андрос [1, с. 25], М.С. Пушкар [19, с. 208], В.В. Сопко [10, с. 26] поділяють запаси на основні й допоміжні.

Важливою є класифікація товарно-виробничих запасів щодо рахунків бухгалтерського обліку, відповідно до якої їх поділяють на:

- 1) призначені для процесу виробництва, управління підприємством (запаси у виробництві, виробничі запаси);
- 2) одержані під час виробництва (готова продукція, брак у виробництві, напівфабрикати);
- 3) призначені для перепродажу (товари) [9, с. 141–142].

За способом походження на целюлозно-паперових підприємствах запаси поділяються на первинні та вторинні. Первинними є запаси, придбані в інших підприємств чи виготовлені власними силами, які ще не використовувались у виробничому процесі (деревні та недеревні рослинні волокна, штучні, синтетичні, мінеральні, вовняні волокна, целюлозні напівфабрикати та ін.). Вторинними є запаси, які після первинного використання можуть використовуватися вдруге у виробництві (макулатура).



*Примітка: курсивом позначено пропозиції авторів*

*Рис. 3. Класифікація запасів для потреб аналізу на целюлозно-паперових підприємствах*

Для потреб аналізу важливою є класифікація запасів за ступенем ліквідності (здатності активів перетворюватись у грошові кошти), запропонована вченими С.В. Андрос [1, с. 25], Н.М. Ткаченко [26, с. 383], І.А. Карабазю [10, с. 24], відповідно до якої запаси поділяють на ліквідні та неліквідні. Так ліквідними є товарно-матеріальні цінності, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат їх первісної вартості. А неліквідними є запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат їх первісної вартості. Причинами неліквідності матеріальних цінностей можуть бути низька якість продукції, закінчення гарантійного терміну, моральне старіння тощо.

Науковці Р.М. Воронко [5], А.А. Чаплінська [30], Ю.В. Бакун [2, с. 30] за способом оцінки виділяють середні та планові (нормативні) запаси. Середні запаси – це середній обсяг наявних товарно-

виробничих запасів протягом певного періоду. Планові запаси – певний рівень товарно-матеріальних цінностей, які підприємство планує забезпечити на певну дату. На нашу думку, для того, щоб можна було визначити рівень виконання плану, а також динаміку забезпечення запасами підприємства, сюди потрібно включити також фактичні запаси, які показують фактичний рівень товарно-виробничих активів підприємства на певну дату.

Автори І.А. Карабаза [10, с. 24], А.А. Чаплінська [30], Р.М. Воронко [5] за одиницями виміру запаси підприємства поділяють на запаси в натуральних вимірниках (шт., м, кг, л), у вартісних вимірниках (грн., дол. тощо), у відносних вимірниках (%).

Також для потреб аналізу ми пропонуємо класифікувати запаси за джерелом виникнення на власні (формується за рахунок власних джерел) та позикові (формується за рахунок позикових джерел коштів).

Слушною є думка вчених А.М. Поплюйка, 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 становить: 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 потреб раціональної організації складського господарства, аналітичного обліку та аналізу виробничі запаси на целюлозно-паперових підприємствах класифікують на:

1. Сировину і матеріали – деревні волокна, волокна з недеревної рослинної сировини, макулатура, нерослинні волокна, а також вода, барвники, білітелі, 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, пально-мастильні матеріали та ін.

4. Тару й тарні матеріали – ящики, бочки, мішки, пакети, коробки, дрiт, 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 для переробки – матеріали, що передаються для перероблення на інше підприємство.

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 таких об'єкт виробничих запасів, як сировина і матеріали, потребує детальної характеристики та класифікації, адже сировина на целюлозно-паперових підприємствах є основою виробничого процесу та має вагому частку у 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 %.

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. 4).

Целюлозні волокна – головний складовий компонент рослинних клітин, що мають дуже цінні властивості для виробництва паперу і картону: добре набухають, можуть фібрилюватися на більш дрібні волоконця (фібрили і мікрофібрили), можуть дисперсувати у воді, утворюючи міцний міжволоконний зв'язок між собою в аркуші картону чи паперу, стійкі до впливу температури і дії хімічних речовин. Ці властивості волокон називають паперотворними [20, с. 20–21].

Сьогодні все частіше для виготовлення картонно-паперової продукції використовують різноманітні волокна нерослинного походження. Їх використовують як самостійну сировину або в суміші з рослинними волокнами. Хоча нерослинні волокна не мають тих властивостей, що мають целюлозні волокна, тому з ними застосовують різні диспергувальні та в'язучі домішки. Але й без них сучасна целюлозно-паперова галузь не може обійтись. Хімічні волокна надають паперу такі позитивні властивості, як довговічність, тривкість

у сухому і вологому станах, біостійкість, опір деформації, світлостійкість та ін. Такий папір використовується для різних цілей, особливо для сучасної авіаційної та ракетної техніки, електротехнічної, атомної, поліграфічної, хімічної галузей промисловості. Проте застосування нерослинних волокон, порівняно з рослинними, на сьогоднішній день є обмеженим через складний технологічний процес, значну вартість та негативний екологічний вплив на навколишнє середовище [20, с. 74–86].

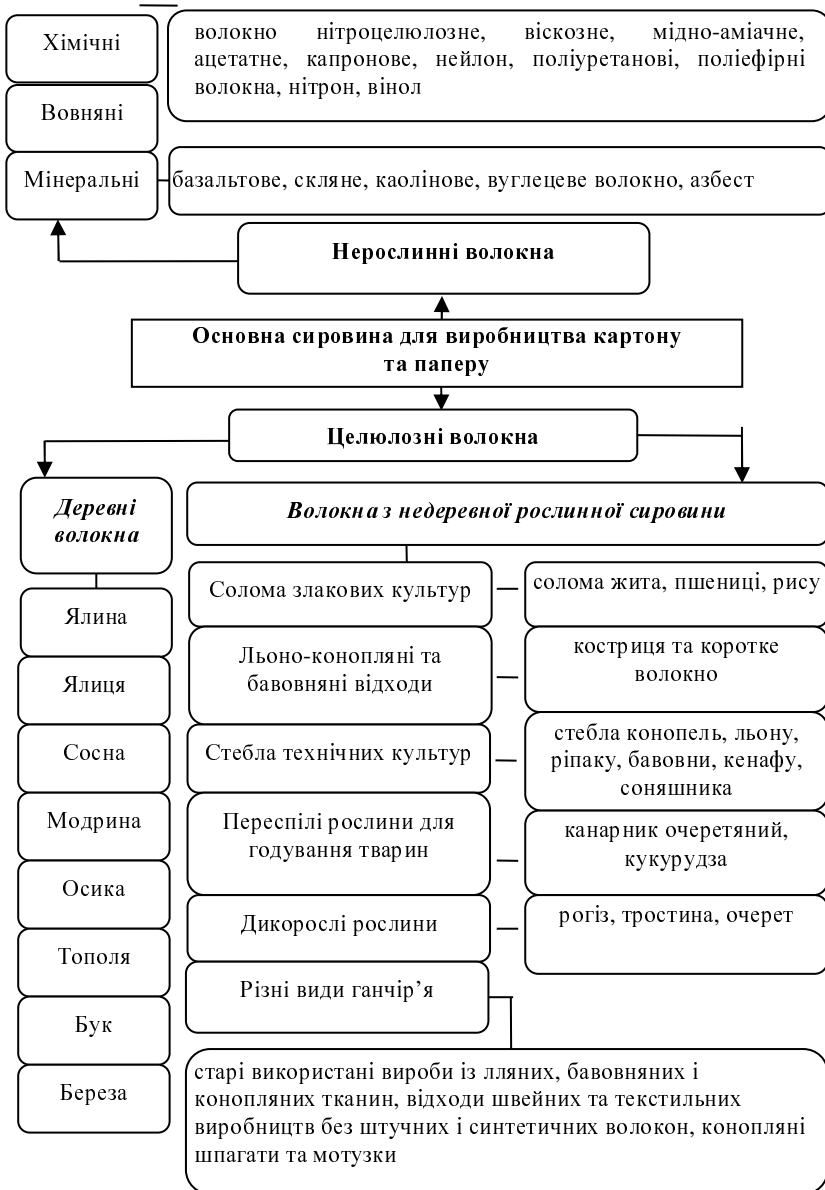
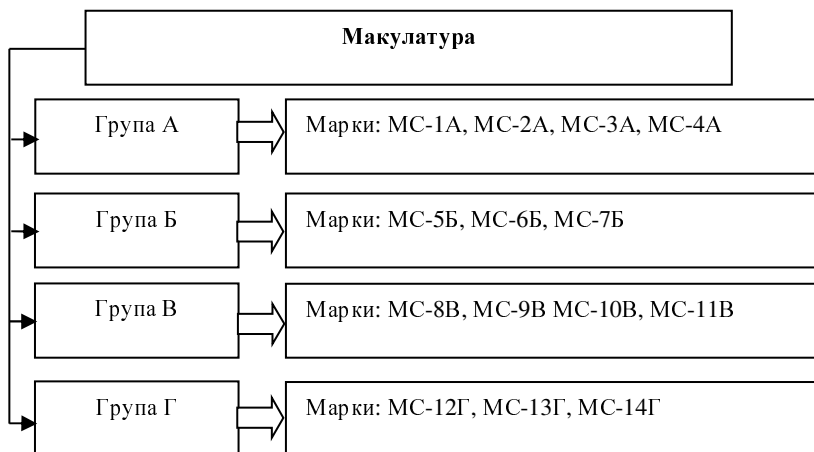


Рис. 4. Класифікація основних видів сировини для виробництва паперу та картону на целюлозно-паперових підприємствах

Крім основних видів сировини на целюлозно-паперових підприємствах для виробництва картонно-паперової продукції використовують вторинну сировину, якою є макулатура (рис. 5). 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 заміник свіжих волокнистих напівфабрикатів. Так на Київському КПК макулатура є основним видом сировини при виробництві картонно-паперової продукції (вартість макулатури становить більше 28 % загальної собівартості реалізованої продукції), Ізмайльський 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.



*Рис. 5. Класифікація вторинної сировини для виробництва паперу та картону на целюлозно-паперових підприємствах*

На сьогоднішній день використання макулатури має велике економічне та екологічне значення, адже підприємства, що переробляють макулатуру, коштують у 2–3 рази дешевше і менше забруднюють навколишнє середовище порівняно з підприємствами, що використовують рослинну сировину. Так використання 1 т макулатури для виробництва паперу та картону рівноцінно замінює 3–

4,5 м<sup>3</sup> деревини або 15 дорослих дерев. Наступним фактором, що стимулює використання макулатурного волокна, є менші енергетичні витрати порівняно з використанням деревних мас чи целюлози. Проте приготування паперової маси з макулатури є складнішим, ніж з первинних волокнистих напівфабрикатів. Потрібно враховувати, що при наступних повторних циклах використання паперотворні та фізико-механічні властивості макулатурних волокон різко погіршуються. Тому макулатуру в першу чергу потрібно використовувати для виготовлення тих видів паперу і картону, які не утилізуються, щоб обмежити можливість їх повернення знову в макулатуру (папір шпалерний, туалетний, афішний, етикетковий, картон облицювальний, покрівельний, околичковий, термоізоляційний, валізний). Таким чином, актуальною є проблема удосконалення технологій і устаткування при переробленні макулатури, а також застосування різних допоміжних матеріалів та хімічних домішок для покращення показників якості готової продукції, що виготовляється з макулатури.

На целюлозно-паперових підприємствах відходи виробництва мають вагому частку у складі виробничих запасів, правильний облік та раціональне використання яких є важливим шляхом зростання ефективності виробництва та скорочення собівартості виробництва. Слушною є думка Ю.А. Максимів [14, с. 39], яка зазначає, що «однією із найактуальніших проблем, яка потребує негайного вирішення є проблема раціонального, комплексного використання сировини». Науковець зазначає, що в сучасних умовах постійно зростає роль використання відходів виробництва як вторинної сировини – найважливішого фактора ресурсозбереження.

Цілком слушну думку висловлює А.М. Поплюйко [22, с. 7] про те, що в окрему групу запасів доцільно виділити відходи виробництва, адже вони можуть розглядатись як вхідна сировина для виробництва інших видів продукції.

С.С. Дикий [8, с. 189] зазначає, що на сьогоднішній день часто зворотні відходи відображаються в обліку лише частково, а це завищує собівартість продукції, знижує рентабельність та спотворює інші показники господарської діяльності підприємств та організацій.

Неточний облік кількості відходів призводить до недостовірних розрахунків сумарного балансу споживання деревини. А це спричиняє невідповідність облікових даних щодо подачі сировини зі складу у виробництво, її залишків на складі та обсяг переробленої сировини у цехах, що призводить до неправильного калькулювання собівартості готової продукції, неправильних розрахунків при плануванні

постачання сировини на підприємство. Тому з метою достовірного обліку та аналізу доцільно провести класифікацію відходів виробництва на целюлозно-паперових підприємствах (рис. 6).

На підприємствах целюлозно-паперової галузі вагому роль відіграють і основу виробничого процесу складають напівфабрикати власного виробництва – продукція, що не пройшла всі встановлені технологічним процесом стадії виробництва й потребує укомплектування чи доопрацювання. З деревної, недеревної рослинної сировини, а також із штучних, синтетичних, мінеральних та вовняних волокон виробляють целюлозні волокнисті напівфабрикати, які є основою готової продукції. Властивості волокнистих напівфабрикатів навіть з однієї рослинної сировини залежать від способу їх отримання. Ці властивості впливають на якість готової продукції, тому їх потрібно знати та контролювати. Також на якість паперу та картону, що виробляється, впливає стан напівфабрикатів, що надходять на підприємство. Вони можуть надходити у сухому стані як товар та у рідкому стані із цехів як продукт власного виробництва. У другому випадку продукція виготовляється якісніша та з меншими енергетичними витратами. Тому для потреб обліку та аналізу їх потрібно правильно класифікувати (рис. 7).

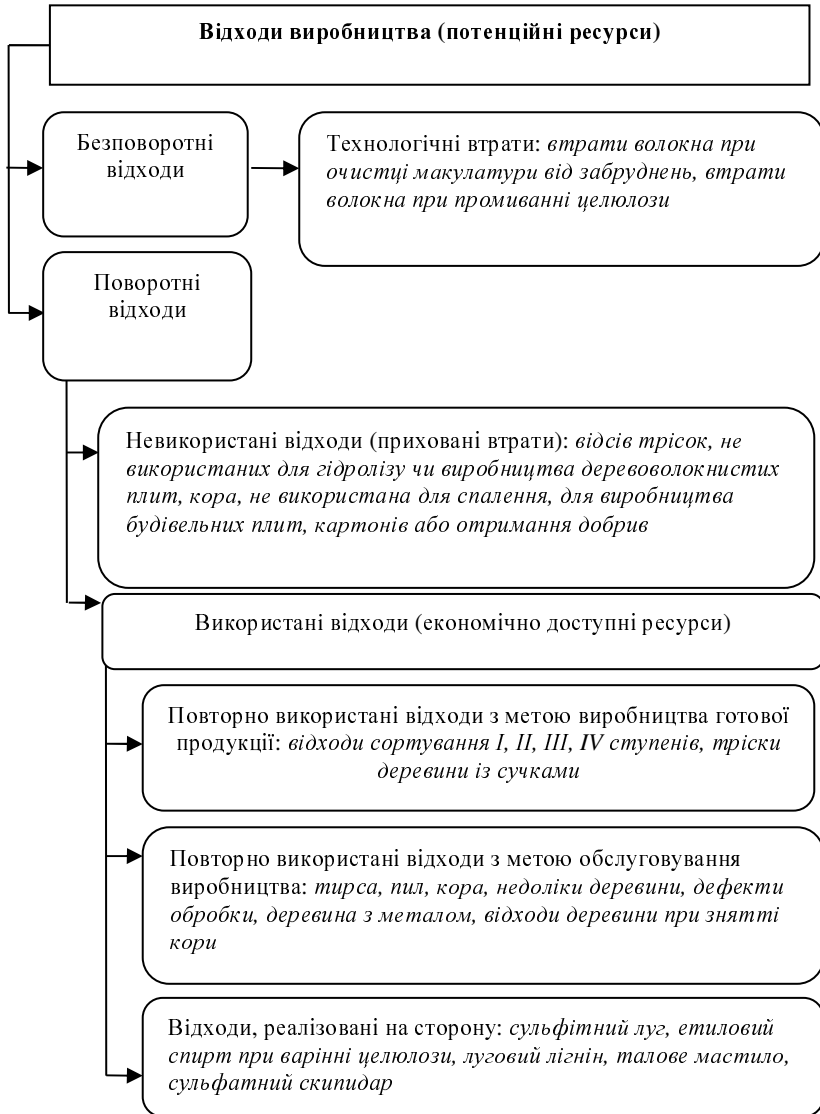


Рис. 6. Класифікація відходів виробництва на целюлозно-паперових підприємствах

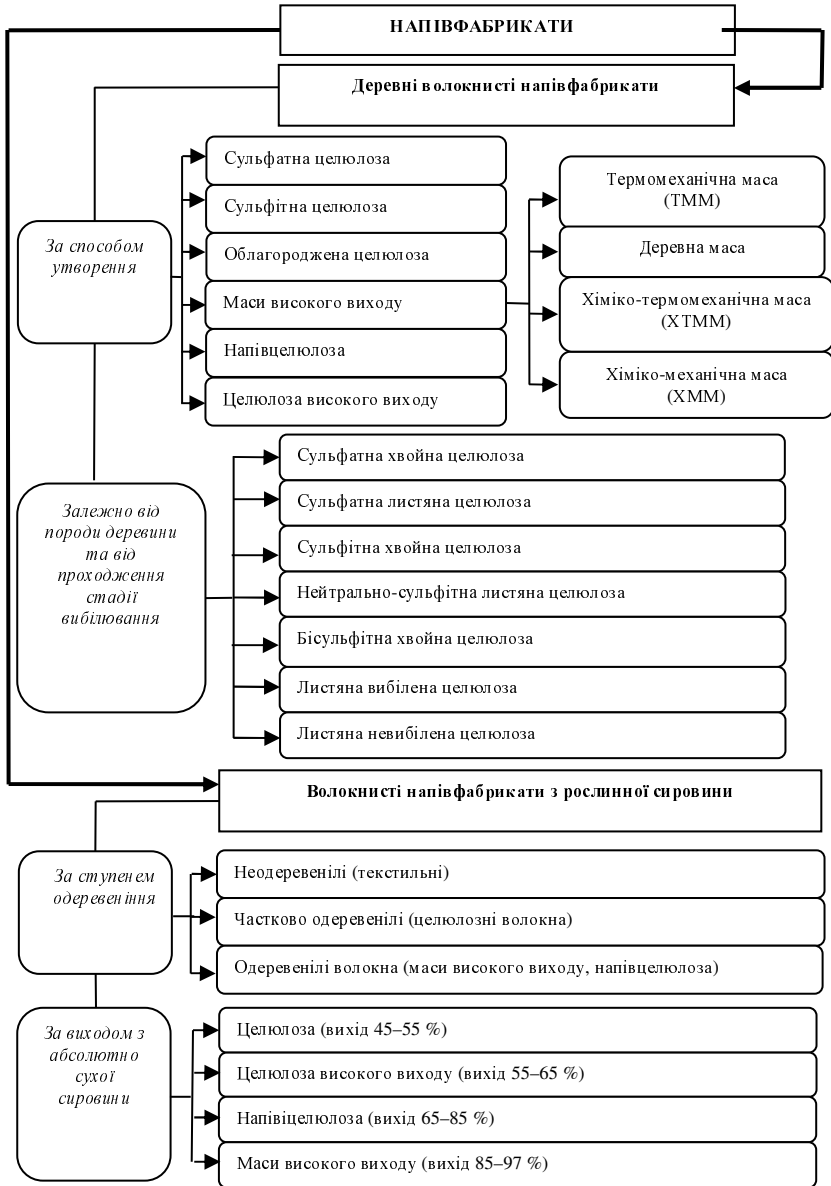


Рис. 7. Класифікація волокнистих напівфабрикатів на целюлозно-паперових підприємствах



## Класифікація браку на целюлозно-паперових підприємствах

Критерій класифікації	Вид браку	Характеристика видів браку
1. За місцем виявлення	зовнішній	Брак, виявлений за межами підприємства – у споживача
	внутрішній	Брак, виявлений на підприємстві
2. За можливістю виправлення	остаточний	Вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе або економічно недоцільне
	виправний	Вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, роботи, які після ліквідації дефектів можуть бути використані за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне
3. За техніко-технологічними особливостями виробництва	запланований	Брак, пов'язаний з недоліками в технологічному процесі, планується заздалегідь
	непередбачений	Брак, який виникає внаслідок порушення працівниками технології виробництва, а також внаслідок використання неякісної сировини та матеріалів
4. За причинами	з вини працівників	З вини працівників – внаслідок неухважності, недбалості, недотримання технології, навмисних дій, недостатнього рівня кваліфікації тощо
	з вини постачальників	Брак, спричинений використанням неякісної сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, отриманих від постачальників
	<i>внаслідок технології виробництва</i>	<i>Брак, обумовлений технологічними особливостями виробництва</i>
	<i>внаслідок несправності техніки</i>	<i>Брак, обумовлений несправністю машин, обладнання та інструментів</i>
	<i>форс-мажорні обставини</i>	<i>Брак, спричинений форс-мажорними обставинами</i>
	<i>інші причини</i>	<i>Брак з інших причин</i>

Примітка: курсивом позначено пропозиції авторів

Важливим елементом товарно-виробничих запасів є бракована продукція, яка має вагомий вплив на виробничу собівартість, витрати та рентабельність підприємства. Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають

за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. У таблиці 1 показано класифікацію браку на целюлозно-паперових підприємствах.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [21] 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. Над питанням обліку та класифікації готової продукції працювали вчені-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. 8).

На нашу думку, на підприємствах целюлозно-паперової галузі такий складник 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 становить: на ПАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» – 0,18 %, на ПАТ «Київський картонно-паперовий комбінат» – 0,28 %, на ВАТ «Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат» – 0,4 %.

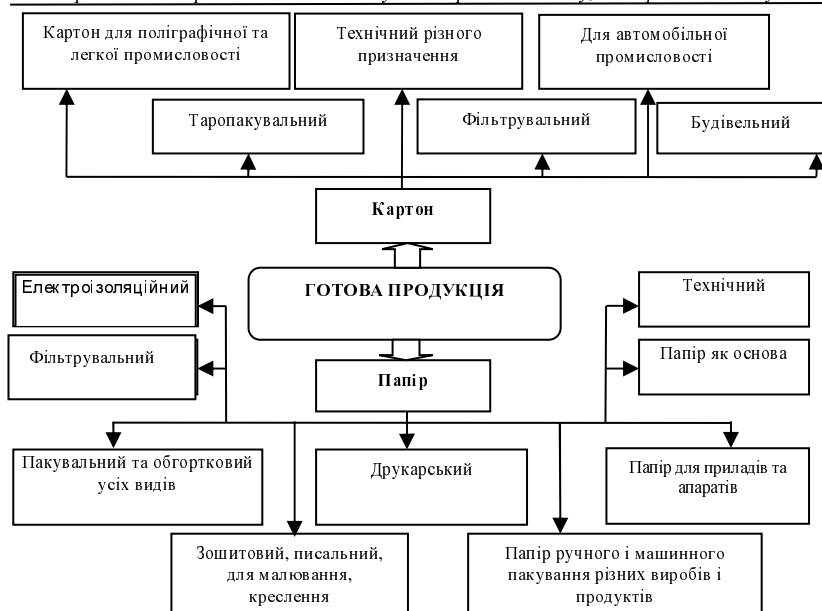


Рис. 8. Класифікація готової продукції, що виробляється на целюлозно-паперових підприємствах

**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 запасів 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 витрачених запасів; правильна оцінка товарно-матеріальних цінностей; достовірне відображення у бухгалтерському обліку всіх операцій з оприбуткування та витрачання запасів.

#### Список використаної літератури:

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 / *Бакун Юлія Валеріївна.* – 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. *Верига Ю.А.* Бухгалтерський облік : навч. посібник / *Ю.А. Верига.* – К. : Центр навч. літератури, 2008. – 396 с.
5. *Воронко Р.М.* Класифікація товарних запасів на підприємствах роздрібної торгівлі / *Р.М. Воронко, В.О. Грезенталь* // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvntlu/22\\_7/164\\_Wor.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvntlu/22_7/164_Wor.pdf).
6. *Гарасим П.М.* Курс фінансового обліку : навч. посібник / *П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин.* – К. : Знання, 2007. – 566 с.
7. *Гладких Т.В.* Фінансовий облік : навч. посібник / *Т.В. Гладких.* – К. : Центр навч. літератури, 2007. – 480 с.
8. *Дикий С.С.* Питання покращення обліку відходів та втрат деревини / *С.С. Дикий* // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного ун-ту. – 2003. – № 13.1. – С. 188–192.
9. *Єрмак О.І.* Фінансовий облік – I (облік активів) : навч. посібник / *О.І. Єрмак.* – Чернігів : РВК «Деснянська правда», 2009. – 320 с.
10. *Карабаза І.А.* Облік і аналіз виробничих запасів (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств) : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *І.А. Карабаза.* – К., 2010. – 163 с.
11. *Кундеус О.М.* Облік та аналіз використання виробничих запасів: сучасний стан і перспективи розвитку (на прикладі підприємств скляної промисловості України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / *О.М. Кундеус.* – Тернопіль, 2002. – 22 с.
12. *Лишненко О.В.* Бухгалтерський облік : підручник / *О.В. Лишненко.* – 2-е вид., доп. і перероб. – К. : Центр навч. л-ри, 2006. – 659 с.
13. *Любезна І.В.* Облік і внутрішньогосподарський контроль матеріальних запасів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *І.В. Любезна.* – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 226 с.

14. *Максимів Ю.А.* Облік і аналіз комплексного використання сировини для виробництва твердого біопалива деревообробними підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Ю.А. Максимів.* – Івано-Франківськ, 2012. – 211 с.
15. *Марущак Л.І.* Облік і оперативний контролінг виробничих запасів в нафтопереробних комплексах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Л.І. Марущак.* – К., 2008. – 205 с.
16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.
17. *Нашкарєвська Г.В.* Фінансовий облік : навч. посібник / *Г.В. Нашкарєвська.* – К. : Кондор, 2009. – 503 с.
18. *Петраш В.* Жидачівський целюлозно-паперовий комбінат / *В.Петраш.* – Ужгород : ІВА, 2001. – 104 с.
19. *Пушкар М.С.* Фінансовий облік : підручник / *М.С. Пушкар.* – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
20. *Примаков С.П.* Технологія паперу і картону : навч. посібник / *С.П. Примаков, В.А. Барбаш.* – К. : ЕКМО, 2002. – 396 с.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.
22. *Поплюйко А.М.* Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування полтавської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / *А.М. Поплюйко.* — К, 2003. – 20 с.
23. *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.
24. *Семенов Г.А.* Економічний механізм формування та використання оборотного капіталу підприємств: монографія / *Г.А. Семенов, А.В. Бугай, О.О. Єропутова.* — Запоріжжя : КПУ, 2009. — 364 с.
25. *Сук Л.К.* Фінансовий облік : навч. посібник / *Л.К. Сук, П.Л. Сук.* – К. : Знання, 2012. – 647 с.
26. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / *Н.М. Ткаченко* – К. : Алерта, 2011. – 976 с.

27. Фінансовий облік : підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко та ін. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
28. Хмелевський С.М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / С.М. Хмелевський. — К., 2003. — 24 с.
29. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / Р.Л. Хом'як. – 2-ге вид., доп. і перероб. / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський. – Львів : Бухгалтерський центр „Ажур”, 2009. – 1112 с.
30. Чаплінська А.А. Класифікація товарних запасів роздрібних торговельних підприємств / А.А. Чаплінська // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – 2010. – Вип. II / Економічні науки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2011\\_3/247.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_3/247.pdf).
31. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко. – К. : Академія, 2002. – 672 с.

ПИЛИПІВ Надія Іванівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника.

Наукові інтереси:

– історія бухгалтерського обліку;

– теорія бухгалтерського обліку;

– організація та методологія бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту;

– управлінський облік;

– особливості обліку і контролю виробничої діяльності.

Тел.: (067)344–41–55.

E-mail: [npylypiv@gmail.com](mailto:npylypiv@gmail.com)

БОРИСОВСЬКИЙ Мар'ян Ігорович – аспірант кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника.

Наукові інтереси:

– облік та аналіз запасів.

Тел.: (096)216–29–36.

Стаття надійшла до редакції 04.06.2014.