

І. М. Юркова, асп.

ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ГІРНИЧОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Розглянуто сутність та підходи до класифікації виробничих запасів на гірничодобувних підприємствах. Визначено ключові особливості гірничої промисловості України та їх вплив на організацію обліку виробничих запасів. Обґрунтовано застосування методу ФІФО для оцінки виробничих запасів. Конкретизовано методику обліку виробничих запасів в автономному варіанті ведення управлінського обліку.

Вступ

Сучасний розвиток гірничодобувних підприємств, функціонування яких залежить від великих фінансових витрат, високої трудомісткості, значної матеріалоемності і короткотривалої віддачі, характеризується масштабом і способами освоєння природних ресурсів. За цих умов забезпечення ефективного розвитку гірничодобувних підприємств та зростання їх виробничого потенціалу вимагає створення якісно нової системи управління матеріальними ресурсами, і перш за все, виробничими запасами. Адже, основою виробництва в будь-якій галузі економіки є постійна наявність в необхідних розмірах запасів товарно-матеріальних цінностей, які повністю споживаються у процесі виробництва і переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції, впливаючи, таким чином, на результат діяльності підприємства. Тому якісне управління виробничими запасами гірничодобувних підприємств є найважливішим завданням. Для його рішення має бути сформована ефективна і економічна система бухгалтерського обліку, здатна забезпечити всі ланки управління достовірною інформацією. Звідси випливає необхідність таких важливих функцій як облік і контроль виробничих запасів.

Вагомим внеском у дослідження питання визначення організації обліку виробничих запасів стали праці таких вітчизняних вчених, як М. Білик, С. Голов, І. Карабаза Є. Мниха, М. Огійчук, М. Пушкар, В. Рудницького, П. Саблук, В. Сопко, І. Чаюн та інших, а також зарубіжних – А. Бакаева, Л. Ронштейна, В. Керімова, В. Чернова, Л. Котенко, Н. Чебанова, В. Сотнікова та інші. Проте до нині низка принципових питань, зокрема питань, стосовно організації обліку виробничих запасів залишаються дискусійними і потребують удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

Метою статті є висвітлення основних тенденцій та галузевих особливостей гірничодобувної промисловості та дослідження їх впливу на організацію обліку виробничих запасів з подальшою розробкою на цій основі власних висновків і пропозицій.

Основний текст

Гірничодобувна промисловість є сукупністю галузей, зайнятих видобуванням сировини й палива з надр землі, та включає видобування залізної руди, руд кольорових і рідкісних металів, нерудних копалин, вугілля, нафти, газу тощо. Однією з основних галузей гірничодобувної промисловості України є вугільна галузь. Вугільна галузь є однією із стратегічних галузей вітчизняної промисловості, базовою галуззю народного господарства. Від її ефективної та цілісної роботи залежить стан паливно-енергетичного комплексу, металургійної промисловості, підприємств комунального господарства країни.

Україна за обсягами видобутку вугілля належить до першої десятки провідних країн світу, але значно поступається більшості з них за економічними показниками вугледобувного виробництва. На жаль, переважна більшість вугільних шахт є на даний момент нерентабельними. Існує безліч факторів, що негативно впливають на рентабельність шахт, вони мають як об'єктивний, так і суб'єктивний характер. До об'єктивних чинників належать складні гірничо-геологічні умови видобутку вугілля, низький технічний рівень вугледобувних та вуглепереробних підприємств, великий ступінь фізичного і морального зносу основних фондів. Суб'єк-

тивні пов'язані з обмеженістю інвестиційних ресурсів для підприємств вугільної промисловості, неефективною системою управління галуззю і відсутністю ринкового механізму ціноутворення на вугільну продукцію [3, с. 5]. Так, якщо приватні шахти постачають вугілля за комерційними цінами (або за трансфертними всередині групи), то державні підприємства Мінвуглепрому змушені продавати паливо на електростанції за цінами, встановленими міністерством. Ці ціни нижче собівартості виробленої продукції, що веде до хронічних збитків шахт і постійного зростання бюджетних дотацій у галузь. А виявляється це через такі чинники: відставання динаміки відпускних вугільних цін від збільшення цін на матеріали та обладнання, збільшення тарифів на електроенергію, постійне збільшення заробітної плати.

Також однією з серйозних причин є те, що вугільна галузь на сьогодні є найбільш закритою в Україні. Специфіка вуглевидобутку в нашій країні, сформована в трансформаційному періоді економіки України, спричинила безліч помилок в обліку і контролі, а іноді і сумнівних схем закупівлі обладнання, матеріалів та реалізації продукції [4, с. 63].

Впровадження урядових стратегічних програм розвитку галузі дозволило дещо стабілізувати річний видобуток вугілля. Так, за даними інформаційної довідки про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України у 2011 році [1], за 2011 рік вугледобувними підприємствами України видобуто вугілля на 6760,4 тис. тонн (або на 9,0 %) більше порівняно з відповідним періодом минулого року. В тому числі видобуток енергетичного вугілля збільшився на 5920,4 тис. тонн (або на 11,6 %), коксівного — збільшився на 840,0 тис. тонн (або на 3,5 %). За січень-травень 2012 року видобуто 36040,3 тис. тонн вугілля, що на 2083,9 тис. тонн (або на 6,1 %) більше показника за аналогічний період 2011 року. У тому числі видобуток енергетичного вугілля збільшився на 2218,3 тис. тонн (або на 9,6 %), в той час як коксівного — зменшився на 134,4 тис. тонн (або на 1,2 %) [2].

Галузевими особливостями гірничодобувної промисловості України є:

- складність, різноманітність умов і, відповідно, широкий діапазон рентабельності розробки вітчизняних родовищ;
- висока вартість і значна тривалість як будівництва, так і ліквідації гірничодобувних підприємств, велика капіталомісткість та інерційність виробничого процесу, нездатність галузі до швидкої й маловитратної реакції на зміни ринкової кон'юнктури;
- потреба у систематичних інвестиціях для відтворення виробничих потужностей, періодичної реконструкції підприємств;
- підвищена технологічна та екологічна небезпечність виробництва, високий ризик аварій [6, с. 7].

Раціональне використання матеріальних ресурсів багато в чому визначається постановкою бухгалтерського обліку та організацією аналітичних робіт, що в умовах ринкової економіки вимагає особливого осмислення. Вартість засобів виробництва в гірничодобувній промисловості у розрахунку на 1 грн. продукції, що випускається, в 2 і більше разів вище аналогічного показника по промисловості в цілому. Продукція підприємств гірничої промисловості відрізняється великою матеріаломісткістю, так на 01.01.2012 року реальні матеріальні витрати у складі товарної продукції разом для основних гірничодобувних підприємствах Донецького басейну склали 70,81 % [5, с. 42]. Рівень собівартості 1 т. вугілля, що видобувається різними гірничими підприємствами, істотно різний. Навіть із застосуванням того самого способу розробки собівартість видобутку може відрізнятися в кілька разів. Це свідчить про необхідність виваженого та ґрунтовного підходу до організації обліку виробничих запасів, для чого потрібен перегляд старих методів і прийомів, розробка нових способів оцінки надходження і списання матеріальних ресурсів, а також вироблення якісної стратегії контролю їх використання.

Дієвий облік виробничих запасів і своєчасний контроль за їх витрачанням зумовлює політику ефективного їх використання на підприємствах гірничодобувної галузі і дозволяє мінімізувати матеріальні витрати на виробництво продукції.

Термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси. Із прийняттям в Україні національних положень, які мають узгодженість з МСБО та у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» цей термін має таке значення:

Запаси – активи, які:

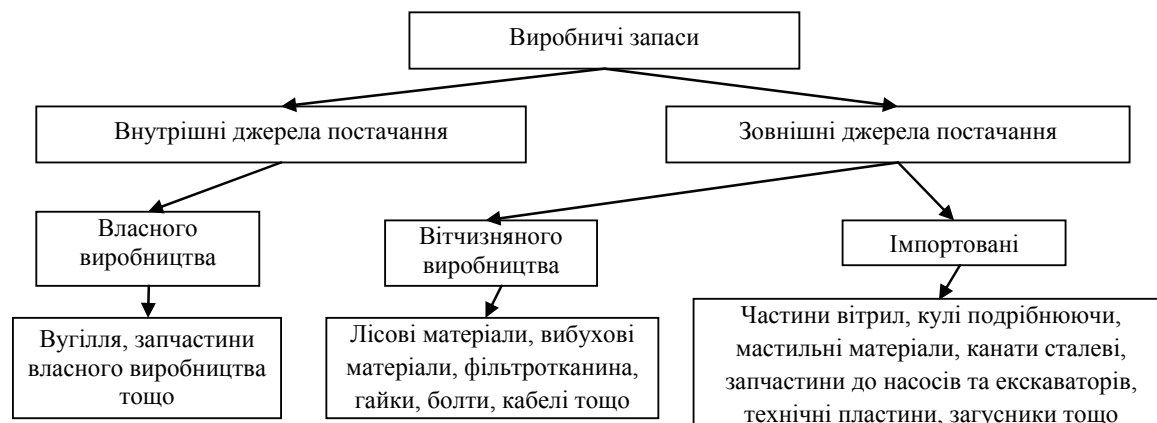
- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [8].

Виходячи з цього, пропонуємо таке визначення виробничих запасів: «виробничі запаси гірничодобувного підприємства – це вартісне вираження запасів сировини і матеріалів, напівфабрикатів, палива і енергії, призначених для виробництва продукції та використання у виробничому процесі, управлінських потреб і продажу».

У зв'язку з різноманіттям виробничих запасів, які по-різному використовуються в процесі виробництва продукції, виникає необхідність проведення їх класифікації (виділення їх окремих груп за різними ознаками), для виявлення та обґрунтування потреби в них, встановлення раціональної спеціалізації та ефективної політики управління. З позиції натурально-речового підходу за ознакою походження всі виробничі запаси гірничодобувного підприємства можна класифікувати, виділяючи первинні (вилучені з природи), похідні (утворюються з первинних в процесі виробництва) і вторинні (повторно використовувані у виробничому процесі відходи).

Виробничі запаси підприємств гірничодобувної галузі промисловості поділяються на дві основні категорії: запасні частини до основного технологічного та іншого допоміжного обладнання, інші допоміжні матеріали, що використовуються як на основних, так і допоміжних виробництвах. При цьому всі матеріали на вугільних шахтах відносяться до допоміжних, так як матеріально не утворюють готової продукції. Ці матеріали або сприяють виконанню технологічного процесу (лісові матеріали, вибухові речовини), або сприяють трудовим операціям (матеріали для освітлення, опалення), або створюють нормальні умови праці (спецодяг, спецвзуття та ін.). Основними складовими допоміжних матеріалів є: лісові та вибухові матеріали, запасні частини, індивідуальні металеві кріплення очисних забоїв, металеві аркові і залізобетонні кріплення підготовчих виробок, рейки, металовироби та ін. Ці запаси є нормованими. Під нормативом слід розуміти ту мінімальну кількість матеріальних цінностей, яку необхідно мати в середньому на кожен день для забезпечення безперебійної і ритмічної роботи підприємства протягом усього поточного періоду. В основі нормування виробничих запасів лежить визначення потреби підприємства в матеріальних ресурсах, величина яких забезпечує нормальну роботу конкретного виробничого підприємства.

Зазначимо, що виробничі запаси, які використовуються на гірничодобувних підприємствах, можуть надходити з різних джерел, зокрема зовнішніх та внутрішніх. Серед зовнішніх джерел постачання виробничих запасів певна частина припадає на імпортовані запаси (рис.). Імпорт виробничих запасів на гірничодобувних підприємствах пояснюється об'єктивними причинами браку або відсутності в Україні виробництва необхідних матеріалів чи комплектуючих виробів, або невідповідністю якісних параметрів вітчизняних запасів технічним вимогам. Імпортні матеріали є достатньо коштовними та значно впливають на формування величини собівартості продукції підприємства, а відтак потрібно приділяти окрему увагу обліку та аналізу їх складу.



Класифікація виробничих запасів за джерелами надходження на гірничодобувне підприємство

Наведена на рисунку класифікація виробничих запасів, має практичне значення. В залежності від подальшої деталізації, така класифікація може бути виражена в укрупненій і деталізованій номенклатурі, і може використовуватися для складання заявок на їх поставку, вибір транспортного засобу, кодування ресурсів при надходженні на підприємство, надає можливість для створення необхідних умов зберігання і транспортування матеріальних ресурсів з дотриманням необхідних регламентів гірничодобувного підприємства.

Проблемою обліку виробничих запасів є їх оцінка на дату складання балансу. Так, згідно з П(с)БО 9 «Запаси» [8] на дату балансу запаси відображаються у бухгалтерському обліку за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

За П(С)БО 9 «Запаси» запаси можуть бути списані з балансу підприємства на видатки за умови, що від їх використання не очікується отримання економічних вигід. Однак у податковому обліку вартість списаних запасів зменшуватиме валові витрати звітного періоду, що суперечить економічній сутності операцій зі списання запасів [9, с. 121].

Відпуск виробничих запасів на підприємствах гірничої промисловості здійснюється за одним з методів, зазначених у П(С)БО 9 «Запаси», а саме:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для оцінки виробничих запасів гірничодобувних підприємств (крім напівфабрикатів власного виробництва) обґрунтованим є використання методу ФІФО. Його застосування передбачає організацію обліку матеріальних ресурсів не тільки за найменуванням, але й за партіями надходження майна. Це дозволить найповніше оцінювати запаси і фінансову стійкість підприємств гірничодобувної галузі, а також найбільш точно визначати значення статей консолідованої звітності.

В умовах інфляції і стрімкого зростання цін на матеріальні ресурси, метод ФІФО призведе до заниження собівартості і до завищеного сальдо виробничих запасів в балансі і, отже, до збільшення валового і оподаткованого прибутку.

Використання зазначеного методу дозволить точніше оцінювати матеріальні ресурси, придбані гірничодобувним підприємством, материнською організацією, у своїх дочірніх товариств з метою подальшого їх виключення з показника «собівартість проданих товарів, продукції, робіт, послуг» при формуванні консолідованого звіту про прибутки і збитки.

Облік виробничих запасів на гірничодобувних підприємствах може здійснюватись у відповідності до двох систем – постійної та періодичної, вибір якої обумовлюється в наказі про облікову політику підприємства. На жаль, застосування систем обліку запасів у нашій країні на законодавчому рівні не регламентується що створює певні труднощі у застосуванні методів оцінки вибуття виробничих запасів.

Отже, в складі виробничих запасів гірничодобувних підприємств доцільно виокремити наступні групи: допоміжні матеріали, паливо, тара, запасні частини та відходи виробництва.

Щодо кожної групи економічної класифікації складається номенклатура, тобто систематизований перелік матеріалів за технічними ознаками, яка є основою побудови аналітичного обліку на етапі поточного обліку.

Законодавчими та нормативними актами вже визначені основні характеристики номенклатури виробничих запасів: назва, тип, сорт, розмір, одиниці виміру тощо. Разом з тим велика кількість номенклатур потребує особливого визначення, яке характеризує б особливості об'єктів обліку [7, с. 66].

З метою удосконалення документального оформлення матеріалів, спрощення складання звітності та впровадження автоматизованого обліку матеріальних цінностей пропонуємо застосування єдиних кодів. Коди облікових номенклатур матеріалів на підприємствах вугледобування у виробництві Шатохіна О. І. [8] пропонує будувати за змішаною восьмизначною системою. Перші два знаки відповідають балансовому рахунку першого порядку, третій і четвертий – найменування матеріалів відповідно до класифікації за призначенням та роллю у процесі виробництва (рахунок другого порядку), п'ятий і шостий означають номер групи,

сьомий і восьмий відповідають найменуванню запасів за фізико-технічними ознаками і властивостями: вид запасу, його гатунок (табл. 1). Додатково в код можна вводити групування за цільовим використанням матеріалів для посилення контрольних функцій обліку.

Кодифікація облікових номенклатур виробничих запасів сприятиме упорядкуванню первинної документації, широкому впровадженню типових уніфікованих форм, підвищенню рівня механізації і автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпеченню строгого порядку приймання, зберігання та витрачання матеріальних ресурсів, обмеженню числа посадових осіб, які мають право підпису документів на видачу особливо дефіцитних і дорогих матеріалів.

Таблиця 1

Кодифікація облікових номенклатур виробничих запасів гірничодобувних підприємств України

Назва синтетичного рахунку		Класифікація за призначенням та роллю у процесі виробництва (рахунок другого порядку)		Група		Цільове використання		Номенклатурний номер, 8 знаків
2 знаки	код	2 знаки	Код	2 знаки	Код	2 знаки	код	код
Виробничі запаси	20	Допоміжні матеріали	2020	Лісові матеріали	202010	Очисні роботи	20201010	20201010
	20	Допоміжні матеріали	2020	Вибухові речовини	202011	Буро-вибухові роботи	20201111	20201111

Дослідження діючої методики обліку виробничих запасів на підприємствах гірничої промисловості свідчить про те, що вона не відповідає сучасним вимогам господарювання. Використання зарубіжних методик потребує їх пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. Крім того, потребують доопрацювання та удосконалення діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, зокрема їх рух у процесі виробництва, залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки облікової інформації. Необхідним є також впровадження ефективних форм попереднього і поточного контролю дотримання норм запасів і витрачання матеріальних ресурсів. Для підвищення ефективності організації попереднього і поточного контролю пропонуємо використовувати методику обліку виробничих запасів в автономному варіанті ведення управлінського обліку, що дозволить посилити контроль потоку матеріальних ресурсів на підставі даних оперативної бухгалтерської звітності.

Система центрів відповідальності за матеріальними ресурсами гірничодобувного підприємства має включати шість основних центрів відповідальності, функції та результати діяльності, які відображені в табл. 2.

Таблиця 2

Система центрів відповідальності за матеріальними ресурсами гірничодобувного підприємства

Центри відповідальності (ЦВ)	Основні функції ЦВ	Результати діяльності ЦВ
1. Планово-економічний відділ	Планування потреби виробничих запасів, складання кошторису витрат на матеріали, розробка норм і нормативів матеріальних витрат	Розробка норм і нормативів матеріальних витрат
2. Юридичний відділ	Підготовка та укладення господарських договорів	Терміни підготовки та узгодження укладених договорів
3. Відділ матеріально-технічного постачання	Матеріально-технічне забезпечення процесу виробництва (закупівля)	Терміни поставок
4. Бухгалтерія	Облік і контроль господарських операцій з виробничими запасами, проведення інвентаризацій	Виявлення відхилень фактичних матеріальних витрат від нормативних
5. Фінансовий відділ	Управління матеріальними та грошовими потоками, аналіз відхилень фактичного використання матеріальних ресурсів від нормативного	Доходи
6. Відділ маркетингу	Продаж зайвих і не використаних виробничих запасів	Доходи від продажу виробничих запасів

Зазначена структуризація центрів відповідальності дозволить оптимізувати в необхідній і достатній мірі такі функції управління виробничими запасами як: планування, облік, аналіз і контроль.

Крім того, облік витрат за центрами відповідальності дозволить оцінити внесок кожного центру у формуванні інформації про стан виробничих запасів і виявити відхилення в обліку запасів по кожному виділеному центру відповідальності, що, в кінцевому підсумку, дозволить збільшити ефективність діяльності гірничодобувного підприємства.

Реалізація запропонованих заходів з удосконалення обліку, контролю та ефективності використання виробничих запасів вугільних підприємств дозволить підвищити достовірність показників фінансової звітності та поліпшити ефективність використання виробничих запасів шахт.

Висновки

Вугільна галузь є однією зі стратегічних галузей промисловості України. Однак, переважна більшість шахт є на даний момент нерентабельними. І хоча, запровадження урядових стратегічних програм розвитку галузі дозволило отримати деякі позитивні тенденції щодо видобутку вугілля, економічні показники вугледобувного виробництва значно поступаються подібним показникам країн світу.

Виявлено, що негативно впливають на ефективність діяльності вугільних підприємств деякі особливості гірничої галузі, а саме: складність гірничо-геологічних умов видобутку вугілля; низький технічний рівень та зношеність основних фондів підприємств; велика капіталомісткість та інерційність виробничого процесу, нездатність галузі до швидкої й маловитратної реакції на зміни ринкової кон'юнктури; обмеженість інвестиційних ресурсів; значна матеріаломісткість продукції; неефективна система управління та відсутність ринкового механізму ціноутворення на вугільну продукцію.

Особливо важливим елементом менеджменту для вугледобувних підприємств є управління їх оборотним капіталом, основну долю якого сформовано виробничими запасами. Організація дієвого обліку виробничих запасів та своєчасний контроль їх витрачання дозволить мінімізувати матеріальні витрати на виробництво продукції, а також підвищити рівень рентабельності вугільних підприємств.

Для повнішого та аналітичного відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності, можливості класифікації виробничих запасів з метою їх використання в управлінському обліку, а також для організації системи контролю на підприємстві, сформульовано визначення «виробничі запаси гірничодобувного підприємства».

У зв'язку з різноманіттям виробничих запасів виникає необхідність проведення їх класифікації. Дослідивши різні підходи до класифікації виробничих запасів на гірничодобувних підприємствах, запропоновано класифікацію виробничих запасів за джерелами їх надходження.

Проблемою обліку виробничих запасів також є їх оцінка. На наш погляд для оцінки виробничих запасів гірничодобувних підприємств обґрунтованим є метод ФІФО. Він дозволить найточніше оцінити запаси, а в умовах інфляції та підвищення цін на матеріальні ресурси – максимально підвищити значення показників фінансового становища гірничодобувного підприємства.

Для оперативної організації аналітичного обліку запропоновано групування виробничих запасів на основі восьмизначної системи кодування номенклатурних номерів. Це дозволить оптимізувати в необхідній і достатній мірі такі функції управління гірничодобувних підприємств, як планування, облік, аналіз і контроль.

Необхідним є також впровадження ефективних форм попереднього і поточного контролю дотримання норм запасів і витрачання матеріальних ресурсів. Для цього запропоновано використовувати методіку обліку виробничих запасів в автономному варіанті ведення управлінського обліку. Тобто пропонується використання розробленої системи центрів відповідальності за матеріальними ресурсами гірничодобувного підприємства.

Подальші дослідження стосовно впливу галузевих особливостей гірничої промисловості на організацію обліку виробничих запасів необхідно направити на вдосконалення методики оцінки запасів, їх обліку та наближення такої практики до зарубіжного досвіду не лише на папері, а й у справах та результатах роботи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Інформаційна довідка про основні показники розвитку галузей паливно-енергетичного комплексу України за грудень та 2011 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=216923&cat_id=35081
2. Статистична інформація розвитку ПЕК України за січень—травень 2012 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/article?art_id=222482&cat_id=35081.
3. Угольная промышленность Украины // Аналитический доклад Центра Разумкова. — 2011. — № 7 (106). — С. 2—37.
4. Прокопенко В. И. Управление производством в угольной промышленности. — М., 2007. — 63 с.
5. Техничко-економические показатели горнодобывающих предприятий Украины в 2010—2011 гг. — Кривой Рог : ГНИГРИ, 2012. — 146 с.
6. Амоша О. І. Актуальні проблеми розвитку вугільної промисловості України / О. Амоша, О. Логвиненко // Економіка України. — 2006. — № 12. — С. 4—11.
7. Карпінський Б. А. Фінансово-господарська діяльність підприємств вугільної галузі України: реалії та перспективи / Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька // Фінанси України. — № 8. — 2008. — С. 63—73.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99.
9. Старик М. В. Особливості обліку виробничих запасів / М. В. Старик // Управління розвитком. — 2010. — № 2(78). — С. 120—122.

Рекомендована кафедрою фінансів та кредиту

Стаття надійшла до редакції 30.07.12
Рекомендована до друку 24.09.12

Юркова Інна Михайлівна — аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Донецький національний технічний університет, Донецьк