

системний підхід до розвитку / Максимова В. Ф. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

5. Озеран В. Облік і контроль матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах споживчої кооперації / В. Озеран, Ж. Бойко // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. – Тернопіль : Збруч, 2002. – с. 212–217.

6. Озеран В., Озеран А. Облік і розподіл витрат послуг допоміжних виробництв на кондитерських підприємствах / В. Озеран, А. Озеран // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє : щорічник. – Тернопіль : Збруч, 2002. – С. 217–222.

7. Протасов М. И. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности / Протасов М. И., Шапиро О. Н., Безвидная М. М. – М. : Легкая и пищевая промышленность, 1984. – 168 с.

8. Саченко С. І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами / С. І. Саченко // Економіка і ринок: облік, аналіз і контроль : науковий журнал ТДЕУ. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. Вип. 12. – С. 270–272.

9. Сопко В. В. Бухгалтерський, фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / Сопко В. В. – К. : Фенікс, 2001. – 468 с.

10. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підручник] / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с. ; іл.

Надійшла 02.10.2010

УДК 657

Е. Н. СЕРДЮК

Донбасская государственная машиностроительная академия, г. Краматорск

## ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРИ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИИ НА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

*В статье оценена целесообразность применения на машиностроительных предприятиях различных методов оценки производственных запасов. Обосновано, что в условиях автоматизации учета наиболее оптимальным для машиностроительных предприятий является метод средневзвешенной себестоимости.*

*Expedience of application on the machine-building enterprises of different methods of estimation of production supplies is appraised in the article. It is well-proven that in the conditions of automation of account most optimum for machine-building enterprises is a method of weight average prime price.*

*Ключевые слова: машиностроительный комплекс, производственные запасы, методы оценки производственных запасов, метод средневзвешенной себестоимости.*

**Введение.** Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности предприятиями всех форм собственности и отраслей экономики используются производственные запасы, которые являются наиболее важной и значительной частью активов предприятия. Они занимают особое место в составе имущества и доминирующие позиции в структуре расходов предприятий разных сфер деятельности. Производственные запасы являются составной частью группы материальных ресурсов, которые формируют экономические (производственные) ресурсы.

**Анализ последних публикаций и исследований.** Проблемы учета, оценки и анализа использования производственных запасов рассматривались в работах известных отечественных ученых-экономистов: Бутинца Ф.Ф. [1], Завгороднего В.П. [2], Сопко В.В. [2], Ткаченко Н.М. [3] и др. Результаты их как теоретических, так и практических разработок имеют весомое значение для развития отечественной теории бухгалтерского учета. Вместе с тем в них не уделено достаточно внимания проблемам учета использования производственных запасов на машиностроительных предприятиях.

В связи с этим **целью** статьи является оценка целесообразности применения на машиностроительных предприятиях различных методов оценки производственных запасов.

**Изложение основного материала исследования.** Машиностроительный комплекс Украины – это мощная отрасль промышленности. Она определяет уровень экономического и промышленного развития страны.

Машиностроение Украины включает около 1500 предприятий и организаций, где работают почти 1,6 млн человек. Кроме того, в отрасли функционируют свыше 2 тыс. малых и совместных предприятий, кооперативов [4].

Индексы объема продукции по видам деятельности в Украине в 2000–2008 гг. свидетельствуют о ежегодном росте объема продукции машиностроения, причем темпы прироста продукции машиностроения превышают темпы прироста продукции промышленности в целом (табл. 1).

Однако, анализ производства отдельных видов продукции в машиностроительном комплексе Украины в 2003–2008 гг. показал, что в количественном выражении объем отдельных видов продукции, в

частности прессов и машин ковочных, деревообрабатывающих станков, сокращается (табл. 2).

Таблица 1

**Индексы объема продукции по видам деятельности в Украине в 2000–2008 гг.  
(% к предыдущему году) [5]**

Виды деятельности	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Промышленность (в целом)	113	114	107	116	113	103	106	110	97
Машиностроение	115	119	111	136	128	107	112	129	109

Таблица 2

**Производство продукции в машиностроительном комплексе Украины в 2003–2008 гг. [5]**

Наименование отдельных видов продукции машиностроения	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Станки токарные, расточные, сверлильные, фрезероальные, шт.	378	496	409	289	336	307
Прессы и машины ковочные, шт.	298	165	99	161	160	116
Деревообрабатывающие станки, шт.	3743	4165	3722	3554	3160	2444
Экспанаторы, шт.	378	599	584	813	1044	921

Машиностроительный комплекс Украины как основа тяжелой индустрии играет решающую роль в совершенствовании материально-технической базы. Выпуская средства производства для различных отраслей народного хозяйства, машиностроение реализует достижения научно-технического прогресса и обеспечивает комплексную механизацию и автоматизацию производства. На машиностроительный комплекс Украины приходится более 40% всего промышленно-производственного потенциала индустриального производства; часть продукции комплекса в общем объеме продукции промышленности составляет 29%.

Машиностроительная отрасль является одной из наиболее материалоемких отраслей экономики. Особенностью машиностроительных предприятий является большое количество и широкая номенклатура производственных запасов, что усложняет процесс их учета. Поэтому вопросы совершенствования учета использования производственных запасов на машиностроительных предприятиях являются актуальными.

Одной из основных проблем бухгалтерского учета использования производственных запасов является выбор методики их оценки, поскольку именно от этого зависит объективность всей финансовой отчетности. Данное обстоятельство вызвано колебаниями цен на производственные запасы, а, учитывая значительное количество производственных запасов на крупных машиностроительных предприятиях, выбор методики оценки производственных запасов при их использовании может иметь ключевое значение.

Используя разные методы оценки запасов, можно получить разные значения валовой прибыли, особенно в условиях инфляции. В связи с этим выбор предприятием оптимального метода оценки запасов оказывает содействие увеличению оборотных средств, привлечению инвестиций. А это дает возможность максимизировать прибыль и улучшить финансовое состояние предприятия в целом.

Несмотря на то, что признание и оценка производственных запасов воплощает в себе множество методов, предприятие избирает для себя простейший, который легко можно было бы применять в условиях действующего законодательства. Процесс учета использования производственных запасов является довольно трудоемким участком. Поэтому не удивительно, что на многих предприятиях наблюдаются определенные недостатки, а на некоторые – и запущенность в учете, что ведет к большим потерям запасов.

Согласно П(С)БУ №9 "Запасы" [6] при отпуске запасов в производство, из производства, продаже и другом выбытии оценка их осуществляется по одному из следующих методов:

- идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов;
- средневзвешенной себестоимости;
- себестоимости первых по времени поступления запасов (ФИФО);
- нормативных расходов;
- цены продажи.

Для всех единиц бухгалтерского учета запасов, имеющих одинаковое назначение и одинаковые условия использования, применяется только один из приведенных методов.

Отпускаемые запасы и услуги, выполняемые для специальных заказов и проектов, а также запасы,

не заменяющие друг друга, оцениваются по идентифицированной себестоимости.

Оценка по средневзвешенной себестоимости производится по каждой единице запасов делением суммарной стоимости остатка таких запасов на начало отчетного месяца и стоимости полученных в отчетном месяце запасов на суммарное количество запасов на начало отчетного месяца и полученных в отчетном месяце запасов.

Оценка каждой операции по выбытию запасов может осуществляться по средневзвешенной себестоимости делением суммарной стоимости таких запасов на дату операции на суммарное количество запасов на дату операции.

Оценка запасов по методу ФИФО базируется на предположении, что запасы используются в той последовательности, в которой они поступали на предприятие (отражены в бухгалтерском учете), т. е. запасы, которые первыми отпускаются в производство (продажа и другое выбытие), оцениваются по себестоимости первых по времени поступления запасов.

Оценка по нормативным расходам заключается в применении норм расходов на единицу продукции (работ, услуг), установленных предприятием с учетом нормальных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен. Для обеспечения максимального приближения нормативных расходов к фактическим нормам расходов и цен должны регулярно в нормативной базе проверяться и пересматриваться. Оценка продукции по нормативным затратам корректируется до фактической производственной себестоимости.

Оценка по ценам продажи основана на применении предприятиями розничной торговли среднего процента торговой наценки товаров.

Таким образом, промышленные предприятия для оценки производственных запасов при их использовании не могут применять метод цены продажи. Остается выбирать только из методов нормативных расходов, ФИФО, средневзвешенной себестоимости, идентифицированной себестоимости.

Анализируя целесообразность применения каждого их данных методов оценки на промышленных предприятиях, можно отметить следующее.

Метод ФИФО оправдывает себя в условиях незначительной инфляции. Его применение в условиях высокой инфляции, которая наблюдается в настоящее время, однозначно повлечет за собой завышение стоимости материальных остатков, занижение себестоимости готовой продукции и завышение финансового результата от реализации. Данный метод целесообразно применять для скоропортящихся запасов для минимизации убытков от их порчи. Следовательно, для промышленных предприятий применение данного метода в условиях высокой инфляции не целесообразно.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости иногда используется на промышленных предприятиях со сложной технологией, требующей нормирования. При этом для обеспечения максимального приближения нормативных затрат к фактическим нормам необходимо регулярно проверять и пересматривать. Это усложняет процесс учета. Таким образом, применение этого метода для всех промышленных предприятий не является оправданным.

На практике на многих машиностроительных предприятиях, особенно на тех, где учет автоматизирован и не вызывает технических сложностей, для оценки списания производственных запасов применяется метод идентифицированной себестоимости. Но применение этого метода может быть оправдано только при условии использования производственных запасов в особом порядке, который возможно контролировать. То есть необходимо точно знать, какие единицы производственных запасов и по какой первоначальной стоимости были использованы для выполнения определенного заказа. В условиях крупного предприятия, имеющего огромные объемы запасов это достаточно сложно.

С целью упрощения учета промышленным предприятиям предлагается применять метод средневзвешенной себестоимости.

При применении метода средневзвешенной себестоимости, стоимость вновь поступивших запасов усредняется со стоимостью имеющихся запасов. В результате этого получается якобы одна партия по одной учетной цене, которая определяется как отношение общей стоимости запасов к их общему количеству.

Недостатком указанного метода является сложность определения средней цены в условиях, когда производственные запасы поступают или тратятся ежедневно. Но в условиях автоматизации учета эта проблема устраняется.

Преимущество метода оценки по средневзвешенной себестоимости состоит в том, что оценку стоимости отпущенных запасов и их остатков можно получить сразу в момент осуществления операции, которая дает объективную информацию о стоимости запасов и практически не позволяет осуществлять манипуляции с цифрами.

При периодическом учете запасов, который чаще всего применяется на практике, при использовании метода средневзвешенной себестоимости делается предположение, которое упрощает реальную картину движения запасов: все запасы поступили и отпущены в одно и то же время – в конце отчетного периода. Применение метода средневзвешенной себестоимости в условиях периодической оценки запасов означает, что стоимость приобретенных на протяжении отчетного периода запасов необходимо разделить на их общее количество, получив таким образом среднюю цену приобретения запасов, которая и

будет ценой выбытия запасов в этом отчетном периоде.

Если с даты последнего выбытия состоялся рост цен сравнительно с их средним уровнем, то оценка запасов по этому методу при непрерывном учете дает меньшую стоимость выбытия запасов, чем при периодическом, и наоборот [7].

Сравнительный анализ применения метода идентифицированной себестоимости и предлагаемого метода средневзвешенной себестоимости проведен на примере списания шестигранника 20×36×0 на производство и общепроизводственные расходы (ОПР) в механосборочном цехе №2 ЗАО "НКМЗ" в январе 2009 г.

Остаток по данному виду производственных запасов на начало января 2009 г. составлял 91,34 грн, при этом шестигранник числился в количестве 25,37 кг.

В течение января шестигранник был получен двумя партиями:

- 09.01.2009 г. – в количестве 2,49 кг на сумму 8,99 грн;
- 15.01.2009 г. – в количестве 12,3 кг на сумму 46,13 грн.

В январе шестигранник был списан:

- на основное производство в количестве 25,37 кг;
- на общепроизводственные расходы – 2,49 кг.

В таблице 3 произведен расчет списания шестигранника по фактически применяемому на предприятии методу идентифицированной себестоимости.

Таблица 3

**Расчет списания шестигранника 20×36×0 на производство и ОПР в механосборочном цехе №2 ЗАО "НКМЗ" в январе 2009 г. (по методу идентифицированной себестоимости)**

Остаток на 31.12.08 г.			Поступило			Списано			Остаток на 31.01.09 г.		
Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн	Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн	Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн	Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн
25,37	3,60	91,34	2,49	3,61	8,99	25,37	3,60	91,34			
			12,30	3,75	46,13	2,49	3,61	8,99			
Итого:											
25,37	3,60	91,34	14,79	3,65	55,11	27,86	-	100,33	12,30	3,75	46,13

В таблице 4 проведен расчет списания шестигранника 20×36×0 по предлагаемому методу средневзвешенной себестоимости.

Таблица 4

**Предлагаемый вариант списания шестигранника 20×36×0 на производство и ОПР в механосборочном цехе №2 ЗАО "НКМЗ" в январе 2009 г. (по методу средневзвешенной себестоимости)**

Остаток на 31.12.08 г.			Поступило			Списано			Остаток на 31.01.09 г.		
Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн	Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн	Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн	Кол-во, кг	Цена, грн	Сумма, грн
25,37	3,60	91,34	2,49	3,61	8,99	25,37	3,65	92,52			
			12,30	3,75	46,13	2,49	3,65	9,08			
Итого:											
25,37	3,60	91,34	14,79	3,65	55,11	27,86	3,65	101,60	12,30	3,65	44,86

В таблице 5 осуществлен сравнительный анализ списания шестигранника 20×36×0 на производство и ОПР в механосборочном цехе №2 ЗАО "НКМЗ" в январе 2009 г. по методу идентифицированной и средневзвешенной себестоимости.

Как видно из расчетов (табл. 5, рис. 1) при условии роста цен при использовании предлагаемого метода сумма расхода запасов завышается, а сумма остатка, наоборот, сокращается, что влечет за собой некоторое увеличение материальных затрат, более объективную оценку финансового результата и сокращение налога на прибыль в отчетном периоде.

Сравнительный анализ списания шестигранника 20×36×0 на производство и ОПР в механосборочном цехе №2 ЗАО "НКМЗ" в январе 2009 г. по методу идентифицированной и средневзвешенной себестоимости

Показатель, грн	Метод идентифицированной себестоимости (фактически)	Метод средневзвешенной себестоимости (предлагаемый вариант)	Отклонение, +/-
Остаток на 31.12.08 г.	91,34	91,34	0,00
Поступило	55,11	55,11	0,00
Списано	100,33	101,60	1,27
Остаток на 31.01.09 г.	46,13	44,86	-1,27

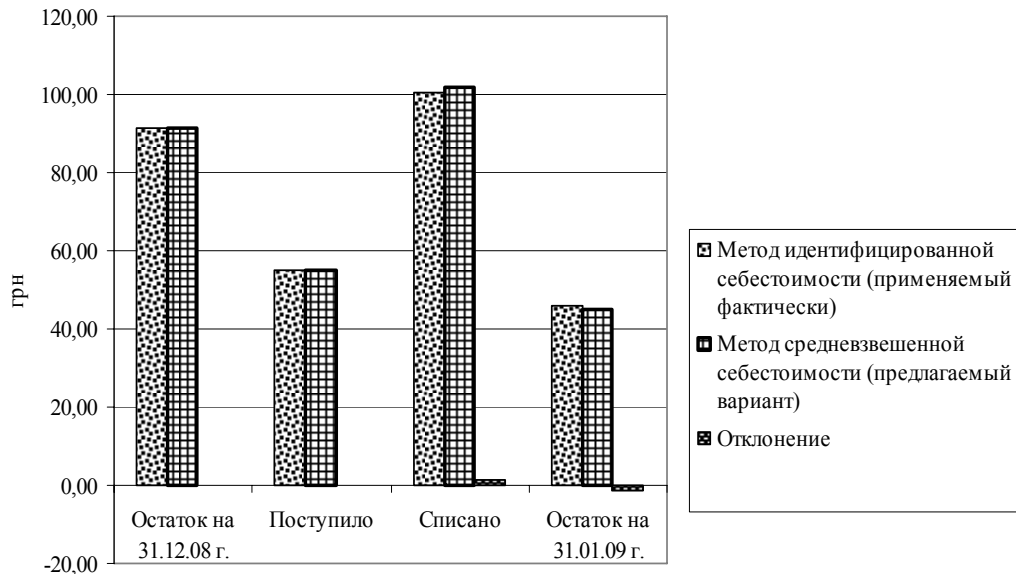


Рис. 1. Сравнительный анализ списания шестигранника 20×36×0 на производство и ОПР в механосборочном цехе №2 ЗАО "НКМЗ" в январе 2009 г. по методам идентифицированной и средневзвешенной себестоимости

**Выводы.** Преимущество метода средневзвешенной себестоимости для машиностроительных предприятий при условии автоматизации учета состоит в том, что он прост в применении, количество расчетов сведено к минимуму, и он дает более объективную оценку финансового результата.

### Литература

1. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія : [моногр.]: ч. 2 / Ф.Ф. Бутинець ; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2003. — 524 с.
2. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [підруч.] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній ; Київ. нац. екон. ун-т. — К., 2004. — 411 с.
3. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины : [учеб. для студ. экон. спец. вузов] / Н.М. Ткаченко. — [7-е изд., доп. и перераб.]. — К. : А.С.К., 2005. — 864 с. — (Экономика. Финансы. Право). — ISBN 966-539-332-4. — рус.
4. Чернюк Л.Г. Экономика регионов Украины / Чернюк Л.Г. — К. : ЦУЛ, 2002.
5. Україна в цифрах 2008. Статистичний збірник. — К. : ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2009. — 260 с.
6. П(С)БО 9 "Запаси" затверджений наказом Міністерства фінансів № 246 від 20.10.1999.
7. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення / Павлюк І. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2000. — № 6. — С. 40-41.

Надійшла 11.10.2010