

# ОБЛІК І АУДИТ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 657.47 (045)

JEL Classification: M41

## ВИТРАТИ КОМПЛЕКСНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ОБЛІКУ

Гладій І.О., к.е.н., доцент

Вінницький торговельно-економічний інституту

Київського національного торговельно-економічного університету

**Анотація.** В статті висвітлено питання обліку витрат комплексного виробництва. Метою дослідження виступило виявлення проблем, пов'язаних із розподілом витрат комплексного виробництва, та надання пропозицій щодо вибору методу їх розподілу з метою формування точного показника собівартості. З огляду на узагальнення наукових позицій щодо розподілу витрат комплексних виробництв, акцентовано увагу на проблемі вибору методики визначення собівартості продукції на виробництвах, що пов'язані з використанням багатокомпонентної сировини, коли в результаті єдиних технологічних процесів здійснюється отримання декількох видів продукції, адже всі спільно вироблені продукти неможливо ідентифікувати до певної стадії виробництва, точки розподілу (Split-Off Point). Дана особливість значною мірою ускладнює розподіл витрат між окремими видами продукції, оскільки понесені витрати є загальними для всієї сукупності продукції, що виробляється. З'ясовано зміст поняття «точка розподілу». Охарактеризовано виробничий процес випуску основної, супутньої, побічної продукції та зворотних відходів. Узагальнено два основні напрями розподілу комплексних витрат та надано їх характеристику. З огляду на те, що перший напрямок засновано на використанні показника «виручка», нами окреслено такі методи, як: метод на основі собівартості реалізації в точці розподілу; метод чистої вартості реалізації; метод постійної долі валового прибутку. Виявлено, що другий напрямок пов'язаний із розподілом витрат із використанням фізично-натуральних даних та носить назву – метод використання натуральних показників. Визначаючи прибуток підприємства як основний показник діяльності, наголошено, що доходи, отримані від реалізації побічної продукції, повинні відніматися від комплексних витрат на виробництво основних продуктів, випуск яких дозволив отримати побічний продукт.

**Ключові слова:** комплексне виробництво, точка розподілу, основна продукція, супутня продукція, побічна продукція, методи розподілу комплексних витрат

## COSTS OF COMPLEX PRODUCTION AND FEATURES OF THEIR ACCOUNTING

Irina Hladii, PhD in Economics, Associate Professor

Vinnitsia Trade and Economics Institute

of Kyiv National University of Trade and Economics

**Summary.** The issue of cost accounting of complex production has been considered in the article. The aim of the study is to show the problem related to the distribution of costs of complex production and provide suggestions on choosing a method of their distribution in order to create an accurate indicator of the cost. drawn attention to the problem of choosing the methodology for determining the cost of production in industries related to the use of multi-material, when a single process is carried out to obtain more products, because all together made products can not be identified to a certain stage of production, distribution points (Split-Off Point), Considering the generalization of scientific positions on the allocation of costs of production complex. This feature greatly complicates allocation of costs between different types of products because the costs incurred are common to the entire set of products produced. The concept of «distribution point» has been considered. Manufacturing process of release of main, concomitant, by-products and waste return products have been characterized. Two main areas of distribution costs and complex costs have been viewed and characterized. Given that the first direction is based on the use of indicator 'earnings', we outline methods such as the method based on cost of sales at the point of distribution; method of net realizable value; method of permanent rate of gross profit. The second direction is connected with the distribution costs of using natural-physical data, and is called - the method of using natural indicators. Determining profit as the main performance, it have been noted that income derived from the sale of by-products should be deducted from the complex cost of production of basic products, whose production yielded a byproduct.

**Keywords:** complex production, distribution point, main products, concomitant products, by-products, methods of complex costs distribution

**Постановка проблеми.** Проблема забезпечення адміністративного персоналу необхідною аналітичною інформацією для прийняття ефективних рішень щодо встановлення необхідних обсягів виробництва та продажною ціни на продукцію, визначає необхідність вирішення принципових виробничих завдань. Саме тому однією з основних проблем для практичної діяльності є вибір методики визначення собівартості продукції на виробництвах, що пов'язані з використанням багатокомпонентної сировини, коли в результаті єдиних технологічних процесів здійснюється отримання декількох видів продукції. Всі спільно вироблені продукти неможливо ідентифікувати до певної стадії виробництва, точки розподілу (Split-Off Point). Такі продукти називають спільними продуктами (Joint Products). Спільні продукти поділяють на основні (Main Joint Products) та побічні (By-Products) [1]. Дана особливість значною мірою ускладнює розподіл витрат між окремими видами продукції, оскільки понесені витрати є загальними для всієї сукупності продукції, що виробляється. У цьому зв'язку, пошук науково обґрунтованого методу їх розподілу щодо будь-якої бази та включення їх у собівартість конкретної продукції є однією з основних задач управлінського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналізу проблем, пов'язаних з управлінням витратами приділяли увагу багатьох вчених, серед яких Бачинський В.І., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Озеран В.О., Рудницький В.С., Сопко В.В., Яцишин С.Р. та інші. Однак, питання обліку витрат та калькулювання на підприємствах з комплексним виробництвом набувають все більшої актуальності та вимагають з'ясування низки питань щодо розподілу витрат на виробництво спільних продуктів, які виникають до точки розділення та підлягають розподілу між цими продуктами на раціональній та послідовній основі.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Аналіз економічної літератури засвідчив про певний нігілістичний підхід до розподілу витрат комплексного виробництва. Так, вчений Д. Кіз говорить про те, що точність розподілу таких витрат, як правило, умовна, а тому і цей розподіл в принципі не принесе ніякої користі для цілей прийняття рішення [2]. Д. Каплан також акцентує увагу на недоцільності такого розподілу для прийняття рішень, оскільки: розподіл комплексних витрат не впливає на виробничий процес, змінити який неможливо; розподіл не впливає на ціноутворення спільних продуктів, так як підприємства в більшості випадків самостійно встановлюють ціни; розподіл сукупних витрат не впливає на прибутковість виробництва як такого [3]. Однак, на наш погляд, з такими твердженнями погодитися не можна. Так, у випадку ситуації, якщо уся вироблена продукція була реалізована, то проблеми розподілу витрат комплексного виробництва може не існувати. Однак, на практиці, як правило, частина продукції в кінці звітного періоду не реалізується, а тому постає нагальна потреба розподілу витрат комплексного виробництва.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є виявлення проблем, пов'язаних із розподілом витрат комплексного виробництва, та надання пропозицій щодо вибору методу їх розподілу з метою формування собівартості.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Питання визначення вартості продукції для підприємств комплексного виробництва є дуже важливим, особливо коли частка комплексних виробничих витрат є значною у формуванні собівартості продукції, тому що планова собівартість продукції є базою для визначення ціни реалізації. Об'єктивно визначені підприємством ціни продажу та собівартість продукції дають можливість отримати додатковий прибуток від реалізації побічного продукту і поліпшити, тим самим, свої фінансові результати [4].

Продукцію комплексного виробництва слід класифікувати на основну та побічну. Головна проблема їх виокремлення в тому, що їх не можна ідентифікувати до конкретного моменту виробничого процесу точки розподілу. Саме до точки розподілу на виробництві споживаються комплексні витрати – витрати, що виникають в ході єдиного технологічного процесу, результатом якого є одночасний випуск декількох видів продукції. За цих умов точне визначення собівартості окремих виробів є неможливим, оскільки немає відповідної бази для об'єктивного розподілу сукупних витрат.

В результаті комплексного виробництва на підприємстві отримується продукція, яку можна класифікувати як таку, що має вартість та з нульовою продажною вартістю [5].

Загалом основна продукція має відносно високу продажну ціну в порівнянні з іншими продуктами комплексного виробництва. У випадку, коли в результаті комплексного виробництва відносно високу продажну ціну має лише одна продукція, його називають основним (головним) продуктом. Таким чином, можна стверджувати, що основна продукція – продукція комплексного виробництва, а саме продукт, який утво-

рюється в результаті комплексного виробництва, як правило, створеного для випуску цього продукту.

Супутня продукція – це продукція, що була отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною, а отже супутня продукція відповідає критеріям визнання її активом та може призначатися як для подальшої обробки, так й для подальшої реалізації. Відповідно нормам п. 11 П(С)БО 16 виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [6].

Побічна продукція – продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною [7]. Виробництво побічної продукції не є основним завданням підприємств, тому прибуток від її реалізації, зазвичай, має доволі невеликі обсяги. Таким чином, можна зробити висновок, що на побічну продукцію не потрібні додаткові витрати для доведення її до стану, в якому вона придатна для реалізації, а також від її продажу підприємство отримує менші економічні вигоди.

Також, під час комплексного виробництва може бути отримана певна кількість відходів. Так, відповідно Закону України «Про відходи» відходи – це будь-які речовини, матеріали та предмети, що утворюються в процесі людської діяльності і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення [8]. В той же час відходи та побічна продукція за своїми ознаками мають багато спільного. Побічна продукція виходить із виробництва як готовий продукт, що не потребує подальшої обробки, а тому деяку частину відходів, яка користується попитом, можна віднести до готової продукції, зокрема як різновид побічної продукції. В ході дослідження нами встановлено, що загальних правил оцінки зворотних відходів не має. Проблема постає в тому, що методика розрахунку їх вартості залежить від специфіки конкретного виробничого процесу. Принципи оцінки відходів на підприємствах повинні бути побудовані з урахуванням специфіки їх утворення та використання. Оцінка відходів повинна базуватися, в першу чергу, на величині, що відображає зміст в них корисних речовин, попиту на них тощо [9]. Оскільки головною метою підприємства є випуск основної продукції та її реалізація, вважаємо, що до точки розділення комплексні витрати повинні відноситися лише на основну та супутню продукцію.

Економічна література свідчить, що виділяють два основних напрямки розподілу комплексних витрат. Так, перший напрямок засновано на використанні ринкових даних, таких як виручка. В рамках цього підходу в практичній діяльності можуть застосовуватися такі методи, як: метод на основі собівартості реалізації в точці розподілу; метод чистої вартості реалізації (NRV); метод постійної доли валового прибутку. Другий напрямок пов'язаний із розподілом витрат з використанням фізично-натуральних даних, таких як вага або об'єм та називається метод використання натуральних показників.

Для методів першого напрямку головним виступає критерій отриманого доходу. Для їх застосування слід не використовувати натуральні показники, а показник виручки. У випадку застосування методу на основі вартості реалізації в точці розділення, комплексні витрати розподіляються по спільно виробленим продуктам пропорційно оцінкам виручки від їх реалізації, при цьому передбачається, що більш високим цінам реалізації відповідають більш високі витрати. На наш погляд, даний метод виступає засобом розподілення прибутку (збитку) відповідно з виручкою від реалізації, а не методом розподілення витрат.

Практична діяльність свідчить, що іноді продукція, що виробляється, після точки розділення піддається додатковій індивідуальній обробці. Тому для оцінки вартості реалізації в точці розділення, необхідно використовувати оцінку вартості реалізації у момент продажу, а від нього рухатися назад. Цей метод називається методом чистої вартості реалізації. Цей метод передбачає такий алгоритм дій:

- визначення вартості кожного виду кінцевої продукції за цінами продажу;
- уточнення за кожним видом продукції наступних, так званих індивідуальних витрат по його подальшій обробці;
- визначення вартості напівфабрикатів як різниці між продажною вартістю продукції та індивідуальними витратами;
- розрахунок питомої ваги кожного виду напівфабрикату;

- розподіл комплексних витрат за видами напівфабрикатів пропорційно їх питомій вазі в загальній сукупності.

При використанні методу постійної долі валового прибутку комплексні витрати розподіляються таким чином, щоб процентна доля в загальному валовому прибутку була однаковою для кожного окремого продукту, а саме:

- визначається вартість кожного виду продукції за цінами продажу;
- обчислюється сума прибутку за кожним видом продукції, при цьому обов'язковою умовою є встановлення однакового рівня рентабельності для кожного виду продукції;
- визначається собівартість кожного виду продукції шляхом знаходження різниці між вартістю продукції за цінами продажу та собівартістю кожного виду продукції;
- обчислюється сума комплексних витрат за їх видами шляхом віднімання від собівартості індивідуальних витрат за кожним видом продукції.

При використанні даного методу обов'язковою умовою є припущення, що залежність між собівартістю та виручкою від реалізації для кожного виду продукції є постійною. Проте практична діяльність про це не свідчить, оскільки практично не спостерігається однакової долі валового прибутку для окремих продуктів на підприємстві, що виробляє широкий асортимент продукції та не має комплексних витрат.

Другий напрямок – метод використання натуральних одиниць – передбачається, що кожен продукт приносить однаковий дохід, а, отже, доля комплексних витрат нараховується на кожен продукт пропорційно його долі в загальному об'ємі виробництва [10]. Застосування даного методу ґрунтується на припущенні, що всі вироблені продукти мають однакову вартість та ціну продажу, а саме:

- кожному виду продукції привласнюють коефіцієнт перерахунку в умовну одиницю;
- кількість кожного виду продукції множать на встановлені коефіцієнти перерахунку;
- визначають загальну кількість умовних одиниць;
- загальні витрати ділять на загальну кількість умовних одиниць та обчислюють собівартість однієї умовної одиниці;
- собівартість умовної одиниці множать на кількість умовних одиниць за кожним видом продукції.

Коефіцієнти перерахунку можуть встановлюватися з урахуванням особливостей виробництва виходячи з норм виходу окремої продукції з одиниці сировини, співвідношення витрат на обробку, сукупних споживчих властивостей, фізико-хімічних властивостей тощо. Якщо ціни продажу спільних продуктів будуть відрізнятися, то це може привести до різної рентабельності, а іноді й збитковості окремих видів продуктів. Крім того, такий спосіб доречний в тому випадку, якщо продукція, що випускається, вимірюється в одних і тих же одиницях. Однак, у деяких ситуаціях калькуляційні одиниці спільних продуктів розрізняються, наприклад, це стосується тих випадків, коли спільні продукти – рідина та тверда речовина.

Якщо ж в результаті комплексного виробництва має місце також випуск побічної продукції, то дохід від їх виробництва враховується окремо. При цьому важливим моментом є те, що для визначення фінансового результату діяльності підприємства, доходи, отримані від реалізації побічної продукції, повинні відніматися від комплексних витрат на виробництво основних продуктів, випуск яких дозволив отримати побічну продукцію.

Виділяють два основні методи обліку побічних продуктів:

- метод розподілу чистого доходу від реалізації в залежності від фактичної реалізації побічної продукції;
- метод розподілу чистого доходу в залежності від фактичного виробництва побічної продукції.

Вибір одного з цих методів залежить від того, наскільки можливою є реалізація побічної продукції повному обсязі. Якщо вона велика, а зміна ринкових цін не очікується, то використовується метод визнання доходу від побічної продукції на стадії її виходу з виробництва. Якщо ж продаж побічного продукту в майбутньому носить малоймовірний характер, то дохід від нього визнається тільки після фактичної реалізації.

**Висновок.** Для обліку витрат комплексного виробництва важливо, перш за все, отримання від виробничих служб щомісячного звіту про споживання матеріальних ресурсів на виготовлення окремих видів продукції. Доцільним вважаємо поєднання ме-

тодів калькулювання виходячи з умов конкретного комплексного виробництва, що забезпечить можливість локалізації витрат виробництва на основі балансових розрахунків відповідного їх виду за принципом прямої приналежності до об'єкту калькулювання. Використання прогресивних методів для розмежування витрат в процесі комплексного виробництва дозволить підвищити достовірність процесу визначення собівартості кожного виду виробленої продукції.

#### Перелік посилань:

1. Великий Ю.М. *Управління витратами підприємства : монографія* / Ю.М.Великий // Міністерство освіти і науки України, Харків, нац. економ. ун-т. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – С. 14-23.
2. Keyes D.E. *Departmental activity-based management.* / D.E.Keyes, R.J. Lefevre // *Management Accounting (January).* – 1995.– URL: [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://www.maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumKeysLefevre95.htm>
3. Caplan D. *Management accounting: Concepts and techniques.* University at Albany (State University of New York), copyright, 2006. URL: [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://classes.bus.oregonstate.edu>.
4. Міронова О. *Супутня продукція: нюанси обліку* / О.Міронова // *Все про бухгалтерський облік.* – 2012. – №62. – С. 47-53.
5. Петров В.М. *Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність виробництва* / В.М. Петров, А.В. Токар // *Економіка АПК.* – 2008. – № 10. – С. 55–60.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу. – <http://minfin.gov.ua>.
7. Хорнгрен Ч. Т. *Бухгалтерський учет: управленческий аспект* / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с
8. *Про відходи* : Закон України від 05.03.98 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
9. Кондрашова Т. М. *Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання* / Т. М. Кондрашова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ekonk/2011\\_2/2011/econ\\_2\\_2011/064\\_kondrasheva.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2011_2/2011/econ_2_2011/064_kondrasheva.pdf)
10. Король Г. О. *Обґрунтування методу обліку витрат* / О. Г. Король, А.В Туркоман [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67752.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67752.doc.htm).
11. *Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421>
12. Чейз Р.Б. *Производственный и операционный менеджмент ; пер. с англ.* / Чейз Р.Б., Эквилайн Н. Дж., Якобс Р.Ф. - М.: Издательский дом “Вильямс”, 2001. – 704 с.

Стаття надійшла: 28.04.2016 р.

Рецензент: д.держ.упр., проф. Маликов В.В.

УДК 658.27: 657.212 (045)

JEL Classification: M4

### ОСНОВНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА: ВІТЧИЗНЯНІ ТА МІЖНАРОДНІ ОБЛІКОВІ ОСОБЛИВОСТІ

Дзюба О.М., к.е.н., доцент

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

**Анотація.** Актуальність дослідження визначається необхідністю побудови узгодженого підходу національного та міжнародного досвіду до узагальнення інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку та звітності підприємства. Стаття присвячена питанням дослідження міжнародного досвіду відображення інформації про основні засоби в обліку підприємства та звітності. На основі систематизації підходів національного та міжнародного законодавства систематизовано особливості формування в обліку інформації про основні засоби підприємства. Значна увага приділена особливостям форму-