

Проблеми обліку побічної продукції та відходів у олійно-жирових виробництвах

В статті розглянуто питання класифікації продукції в комплексних виробництвах та варіанти її оцінки. Уточнено поняття побічної, основної продукції, зворотних відходів, та їх оцінку для олійно-жирових виробництв.

комплексні виробництва, собівартість, калькулювання, побічна продукція, зворотні відходи, витрати

Важливою особливістю олійно-жирового виробництва є комплексний характер технологічного процесу, який зумовлює одночасне одержання декількох видів продукції. У зв'язку з цим, суттєвою проблемою обліку витрат є аргументований розподіл витрат між всіма видами одержуваної продукції з метою її достовірної оцінки.

У розробку питань теорії та методології обліку витрат вагомий внесок зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, В.Б. Івашкевич[8], М.С. Пушкар[12], В.В. Сопко[5], М.Г. Чумаченко[15], та інші.

Ґрунтовне дослідження витрат в комплексних виробництвах представлено в роботах А.Д.Трусова[14] і А.І.Міневського[11]. Останнім часом, у зв'язку з бурхливим розвитком олійно-жирового комплексу у фаховій пресі з'явилося багато досліджень, пов'язаних з удосконаленням економічного механізму функціонування олійно-жирових підприємств [3,6,7].

Проте, на сьогодні залишаються невирішеними окремі проблеми обліку витрат на підприємствах олійно-жирового комплексу, зокрема: класифікація продуктів комплексного виробництва; оцінка побічної продукції; розподіл витрат та доходів, одержаних від реалізації побічної продукції.

В даній статті поставлено за мету дослідження проблем обліку побічної продукції та відходів в умовах попередільної поетапної технології переробки комплексної олієсировини.

У вітчизняному законодавстві та фаховій пресі відсутня однозначність класифікації та трактування видів продукції комплексних виробництв.

Так, в П(С)БО 16 "Витрати" згадується основна і супутня продукція. Проте конкретного тлумачення терміну „супутня продукція” немає ні в цьому стандарті, ні в П(С)БО 9 "Запаси", ні в Інструкції 291.

У ДСТУ 2960 – 94 „Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення” виділяється, як окремий вид виробництва – побічне виробництво (з відходів чи побічних продуктів)[1].

Якщо звернутись до міжнародних стандартів, то відповідно МСФЗ 2 „Запаси” на побічні і основні поділяються спільні продукти, що виробляються одночасно в комплексних виробництвах. При цьому, побічними є продукти, що мають незначну вартість порівняно з основними продуктами.

В галузевій інструкції з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості України, використовуються терміни цільова і попутна продукція[9].

В економічній літературі зустрічаються поняття супутня, попутна, суміжна, побіжна, побічна продукція (табл.1). При цьому, деякі фахівці ототожнюють поняття попутна, супутня, побіжна, побічна.

Досить своєрідною є точка зору А.Д. Трусова. Він відмічає, що наукового обґрунтування поділу продукції на „основну”, „побічну”, а в окремих випадках і на „залишкову”, немає і бути не може та зазначає, що на практиці до основної продукції відноситься така, одержання якої є ціллю кожного даного комплексного виробництва і визначає його технологічний профіль, побічною ж вважається продукція, супутня основній, одержання якої залежить від умов ведення технологічного процесу. На думку А.Д. Трусова поняття попутна продукція в основному є характерним для підприємств добувних галузей, а побічна - для підприємств переробних галузей промисловості[14].

Сопко В.В. виділяє побічну і супутню(побіжну) продукцію, як різні поняття і розрізняє їх за необхідністю понесення додаткових витрат на виготовлення супутньої(побіжної) продукції. Побічна таких витрат не потребує

Слюсарчук Л.І. вважає критерієм виділення побічної продукції вартість реалізації, визначаючи при цьому побічну продукцію, як результат комплексного виробництва з низькою вартістю реалізації, яка виникає в незначній кількості в процесі виробництва основної продукції.

Дослідження трактування термінів, наведених у фаховій літературі та нормативному законодавстві дозволяє узагальнити основні критерії розмежування видів продукції у комплексних виробництвах, а саме: зв'язок з метою діяльності підприємства; обсяги виробництва, продажу; ціна; потреба додаткової обробки, що вимагає додаткових витрат; точка виділення продукту в технологічному процесі.

Наведені критерії дозволяють надати визначення видів продукції комплексних виробництв. При цьому, ми спираємось на загальноприйняте тлумачення слів суміжний – розміщений поряд, сусідній; побічний – розташований поряд, який не є основним, не стосується безпосередньо до справи[10].

Спільний продукт – будь-який продукт, що утворюється в комплексному виробництві (в одному виробничому циклі) разом з іншими продуктами; незалежно від вартості, цілі підприємства, моменту виділення в технологічному процесі;

Основний продукт - продукт, заради якого організовано виробництво;

Супутній (побіжний) продукт – спільний продукт комплексного виробництва, який не є ціллю виробництва, проте має відносно однакову з основною продукцією вартість і для доведення її до стану можливого використання чи реалізації необхідно провести додаткову обробку (понести додаткові витрати). Виділення такої продукції в технологічному процесі відбувається на заключних стадіях виробництва.

Побічна продукція – це видозмінена в процесі виробництва складова початкової сировини, яка потребує мінімальних додаткових витрат для можливості використання чи реалізації і має низьку вартість порівняно з основною. Моментом виділення такої продукції переважно є початкові стадії технологічного процесу.

Таким чином, при розмежуванні витрат між продуктами комплексних виробництв основними є дві проблеми:

- 1) розподіл витрат між суміжними видами продукції;
- 2) розподіл витрат між основною та побічною продукцією.

Особливістю олійно-жирової галузі є відсутність суміжних видів продукції. В галузевій інструкції використовуються поняття цільової продукції, як синонім основної. Оскільки ці поняття є тотожними вважаємо доцільним використання в олійно-жировій галузі термінів основна та побічна. В олійно-жировій промисловості до основних продуктів належать: олія, саломас, маргаринова продукція, майонез, мило туалетне і господарське, оліфа, мильна паста і стружка, перестерифіковані жири, гліцерин дистильований, гірчиця, гірчичний порошок, кетчуп та інші види продукції, яка виробляється олійно-жировим підприємством.

Таблиця 1 – Тлумачення терміну побічна, супутня продукція в економічній літературі.

Джерело, автор, посилання	Поняття	Тлумачення
ДСТУ 2960 – 94 Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення	Побічне виробництво	- виробнича діяльність підприємства, що полягає у виготовленні продукції з відходів або побічних продуктів основного виробництва та проводиться у певних структурних підрозділах.
МСФЗ 2	Побічні продукти Спільні продукти	- продукти, що мають незначну вартість порівняно з основними продуктами - продукти комплексного виробництва, що виробляються одночасно. Вони поділяються на основні та побічні
Большой экономический словарь под ред. А.Н. Азриляна [8]	Продукция побочная Продукция сопряженная	- продукция, которую получают параллельно с основной продукцией и которая не является целью производства. - несколько видов продукции, получаемых в результате переработки одного исходного материала (совокупности материалов).
Сопко В.В.	Побічна продукція	на відміну від побіжної, не потребує додаткових витрат, така продукція утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною.
Сопко В.В.	Супутня побіжна продукція	за своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція мало чим відрізняється від основної, тому кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.
Слюсарчук Л.І.	Побічна продукція	- результат комплексного виробництва з низькою вартістю реалізації, яка виникає в незначній кількості в процесі виробництва
Рекомендації №47[5]	До статті калькуляції „попутна продукція”	включається вартість попутної продукції, отриманої одночасно з основним(цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам.
Інструкція з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості України	Попутна продукція	- це продукція, одержана одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю й призначається для подальшої переробки на даному підприємстві або відпуску стороннім організаціям.

До побічної продукції підприємств олійно-жирової промисловості належать:

- шрот і макуха - продукти, які одержують у процесі видобування олії з олійної сировини екстракційним або пресовим способом;

- гліцерин сирий - продукт, який одержують при розщеплюванні жирів у процесі одержання жирних кислот;
- фосфатидні концентрати - частина компонентів олійної сировини, що виділяються з олії в процесі гідратації.

Окрім основної та побічної продукції в комплексних виробництвах одержують відходи. Особливістю олійно-жирової галузі є складність розмежування побічної продукції та відходів.

Слюсарчук Л.І. вважає, що неможливо провести чітку межу між відходами і побічною продукцією і наводить думку, що побічна продукція має більшу ринкову вартість ніж відходи, і часто є об'єктом подальшого технологічного процесу, в той час, як відходи одразу ж продаються, або списуються у виробництво, якщо вони виникли в межах норм[13]. В МСФЗ 2 "Запаси" поняття відходи, зворотні відходи взагалі не згадується.

Більшість авторів визначають відходи як залишки складових частин сировини(ресурсів), що втратили початкові властивості. Вони можуть бути зворотними та незворотними . Незворотні відходи не вираховуються з собівартості продукції (в межах норм). Зворотні відходи - ті відходи які можна використати у виробництві або реалізувати. Для їх використання або реалізації не потрібна додаткова обробка. Вартість таких відходів вираховується з вартості основних продуктів.

До зворотних (використовуваних) відходів підприємств олійно-жирової промисловості належать:

- лузга соняшникова, соєва оболонка й оболонки насіння інших олійних культур, які відокремлюються в процесі обрушення при підготовці їх до видобування олії;
- шкаралупа, яку одержують у процесі обрушення фруктових кісточок при підготовці їх до видобування олії;
- гудрони (кубові залишки), які одержують при дистилюванні жирних кислот, саломасу, тваринних жирів, гліцерину та світлих олій (соняшnikової, соєвої, лляної та інших);
- погони дезодорації - продукти, одержані в процесі видалення дезодорувальних речовин і небажаних домішок з олій, тваринних жирів і сумішей харчового призначення на стадії дезодорації;
- фузи (бакові відстої), одержані при зберіганні нерафінованих і гідратованих олій;
- соапсток (у жирах) - частина жирів, що відокремлюються в процесі лужної нейтралізації олій;
- жири з жировловлювачів: жири, що утворюються на стадіях промивання олій в технологічному процесі; жири, одержані при очищуванні стічних вод олійножирових виробництв на локальних та загальнозаводських очисних спорудах;
- жирові погони, каталізаторний жир, що утворюються в процесі гідрогенізації і переетерифікації олій та жирів;
- жири у відбійній глині, що утворилися в процесі рафінації олій та жирів (на стадії вінтеризації й відбілювання) і деметалізації гідрованих жирів;
- жири у фільтрувальному порошку, що утворюються в процесі рафінації олій та жирів (на стадії вінтеризації).

Важливою проблемою комплексних виробництв є оцінка побічної продукції та відходів.

В умовах жорсткої відомчої регламентації побічну продукцію оцінювали за твердими цінами, що встановлювались централізовано. Питання щодо оцінки побічної продукції в сучасних умовах має вирішуватись підприємством самостійно. При цьому,

необхідно врахувати обов'язковість дотримання принципу відповідності, що може бути реалізовано лише за умови аналізу ринкової ситуації

Витрати на переробку можна безпосередньо зарахувати до відповідних спільних продуктів лише після того, як ці продукти стають технологічно відокремленими. Точка технологічного процесу, в якій є можливість відокремити спільні продукти має назву точка розділення. Витрати на виробництво спільних продуктів, які виникають до точки розділення визначаються, як спільні витрати. Відповідно до міжнародних стандартів необхідно розподіляти спільні витрати між спільними продуктами (основними і побічними) на раціональній основі.

У вітчизняній практиці спільні витрати включаються лише до собівартості основних продуктів. Це стосується і олійно-жирової галузі та передбачено Інструкцією з собівартості [9]. Щодо побічної продукції, то при реалізації її вартість вираховують з собівартості основної продукції. Проте реалізація може відбутись у наступних звітних періодах і тоді відбувається недотримання принципу відповідності доходів і витрат.

Відповідно Інструкції, в олійно-жировій галузі попутна продукція оцінюється:

- за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку та витрат на реалізацію;
- за плановою собівартістю аналогічного продукту;
- за ціною її можливого використання - тільки для внутрішнього використання.

Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, що замінюється попутним продуктом (напівфабрикатом), і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою його до використання.

При цьому, об'єктом калькулювання є всі види олій (соняшникова, ріпакова, соєва, лляна, кукурудзяна, олія з плодів кісточок та інші) - нерафінованих, рафінованих (за операціями рафінації - гідратована, вибілена, вінтеризована, дезодорована); усі види саломасу (нерафінованого та рафінованого), перестерифікованих жирів; усі види господарського мила з урахуванням вмісту в них жирних кислот (65- відсоткове, 70- відсоткове, 72- відсоткове), туалетне мило за групами (екстра, дитяче, 1-2 групи) та в окремих випадках (зокрема при розробці цін) - за окремими найменуваннями; маргарин, кондитерські та кулінарні жири; майонез за видами; олія за видами (натуральна, оксоль та інші); жирні кислоти, гліцерин, гірчичний порошок, гірчиця, кетчуп та інша продукція, що виробляється на олійно-жирових підприємствах.

Головний недолік способу виключення затрат на побічну продукцію і вторинні матеріальні ресурси полягає в тому, що він не забезпечує достовірного розподілу затрат між ними і основною продукцією – олією, маргарином ч ін., одержаних одночасно в єдиному технологічному процесі; спотворюється собівартість основної продукції, відсутня можливість визначити собівартість побічних продуктів і придатних для використання відходів.

Крім того, спосіб виключення затрат неможливо застосовувати при повній або частковій відсутності цін на побічні продукти і використовувані відходи, а розрахунки по статтях собівартості не відображають їх дійсної величини, тому що вони завищені за рахунок витрат, не виключених на побічну продукцію і відходи.

На нашу думку, з метою формування раціональної оцінки побічної продукції, облік витрат на виробництво в олійно-жирових підприємствах слід будувати за слідуючи ми напрямками:

По-перше, вимірювання спільних витрат (загальних витрат на основну та побічну продукцію до точки розділення). Так, спільними витратами на виготовлення олії пресової і шроту будуть витрати, понесені до моменту їх виходу з пресу, а також

витрати на добування екстракційної олії та шроту, понесені до розділення цих видів продукції після екстракції.

По-друге, відокремлений облік додаткових витрат на доробку, зберігання, реалізацію кожного виду побічної продукції.

І по-третє, розподіл доходів від реалізації побічної продукції.

Найскладнішим з методологічної точки зору є третій напрямок, суть якого полягає в тому, що побічна продукція не калькулюється, а її вартість повинна виключатись із собівартості основної продукції, якщо побічна продукція виділяється після точки розділення, або із спільних витрат, якщо до точки розділення.

При цьому існує два методи розподілу доходів від реалізації побічної продукції. Перший метод - розподіл доходу від реалізації в залежності від фактичної реалізації побічної продукції. Другий – в залежності від фактичного виробництва побічної продукції.

Вибір методів обумовлюється ціною кон'юнктурою. Якщо немає впевненості у можливості продажу нереалізованої побічної продукції чи ринкові ціни на таку продукцію нестабільні краще до моменту її реалізації не визнавати дохід. Проте, якщо керівництво підприємства впевнено у можливості майбутнього продажу і зміна цін є малоімовірною краще визнати дохід у період виробництва, оскільки це забезпечує зниження собівартості основної продукції за виробничий період.

Що стосується цінової кон'юнктури на шрот, то динаміка в цінах, хоча і не дуже вагома є як в Україні, так і на світовому ринку (близько 85-100 доларів США за одну тону) в залежності від сезону.

Попит на цей вид продукції в Україні існує, проте є чинники, що можуть його змінювати. Так наприклад, в умовах коли ціни на шрот вищі ніж ціни на фуражне зерно, яке також використовується для кормових цілей, попит на шрот знижується. На світовому ринку попит на шрот зростає, що зумовлено відмовою від тваринних добавок у комбікорм.

Таким чином, на сьогодні можливість реалізувати шрот для підприємств олійно-жирової галузі не є проблемою. Тому такі підприємства, мають можливість застосовувати для розподілу доходу від реалізації шроту в залежності від фактичного виробництва.

Проведені в статті дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

1. В економічній літературі відсутня однозначність у тлумаченні термінів побічна, попутна, супутня, суміжна, побіжна продукція. На нашу думку для олійно-жирової галузі доцільно виділити терміни : основна, побічна продукція та відходи, спільні витрати, додаткові витрати.

2. Використання оцінки побічної продукції, що використовується на практиці та рекомендовані національними стандартами обліку не відповідає вимогам, що закладені в основі стандартів, зокрема принципу відповідності.

3. Для дотримання принципу відповідності, облік витрат на підприємствах олійно-жирової галузі доцільно будувати за такими напрямками: вимірювання спільних витрат, відокремлення додаткових витрат, розподіл доходу від реалізації побічної продукції.

Список літератури

1. ДСТУ 2960 – 94 ”Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення //www.lsr.v.leonorm.com.ua
2. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості , затверджені наказом державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. №47.

3. Блакита Г.В. Науково-методичні основи економічного регулювання розвитку і розміщення олійно-жирового комплексу України. – автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к.е.н., - Київ. 2003.
4. Большой экономический словарь под ред. А.Н. Азриляна, Москва „Институт новой экономики” 1999г.
5. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) за ред.В.В. Сопка та О.В. Бойка – К.:”Фенікс”, 2001.
6. Домашенко Ю.В. Развитие оліе-сировинного виробництва і збуту соняшнику в умовах ринку. – автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня к.е.н. – Дніпропетровськ. – 2002.
7. Іванова .Н.А. Економічні взаємовідносини у сфері виробництва, реалізації насіння соняшнику. – дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. – К. – Національний інститут аграрної економіки., 2005.
8. Івашкевич В.Б. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности. – издательство казанского университета. -1974. – 150с.
9. Інструкція з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості України, Затверджена Наказом комітету харчової промисловості України 31.08.99р. №64, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 жовтня 1999 р. за N 733/4026
10. Короткий тлумачний словник української мови К. «Рад. Школа» 1988 р., за ред. Д.Г. Гринчишина
11. Миневский А.И. Методика определения комплексных затрат предприятия. М. «Экономика», 1971. 148 с.
12. Пушкар м.С. Управлінський облік: навчальний посібник/3-тє видання, стереотипне. – Тернопіль: Карт-бланш, 1998. – 163с.
13. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (Методолого-прикладний аспект) – К.: «Альт прес», 2001. – 258с.
14. Трусов А.Д. Учёт затрат в комплексных производствах. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 240с.
15. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М., «финансы», 1971. 240с.

В статье рассмотрены вопросы классификации продукции в комплексных производствах и варианты их оценки. Уточнены понятия побочной, основной продукции, возвратных отходов, и их оценку для масло-жировых производств.

In the article the questions of classification of products in complex productions and variants of its estimation are considered. Notion of side, basic products, reverse wastes is specified, and their estimation for oily-fatty productions.