

ТЕОРІЯ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ: ОБЛІКОВО- ТЕХНІЧНЕ ЗІСТАВЛЕННЯ

О. Л. БІЛЯЧЕНКО, кандидат економічних наук
(Черкаський інститут банківської справи
Університету банківської справи НБУ, м. Київ)

Анотація. Розглянуто види матеріальних результатів виробничого процесу та класифікаційний поділ кожного з них на основі чого виділено їх специфічні риси, запропоновано систему класифікаційних ознак та проведено обліково-технічне співставлення таких результатів

Ключові слова: матеріальні результати виробничого процесу, готова продукція, брак, відходи, облік матеріальних результатів виробничого процесу.

Розвиток сучасних економічних систем характеризується нарощенням конкурентної боротьби між ними, перенасиченням ринків, зростанням ролі взаємодії з кінцевими споживачами продукції. Одним із засобів боротьби в таких умовах є забезпечення підвищення якості виготовленої продукції, що має сприяти підвищенню прибутковості підприємства.

З огляду на це реальним інструментом підвищення ефективності функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання є регулювання витрат, пов'язаних із випуском продукції, що дозволяє виконувати завдання підвищення якості продукції з урахуванням необхідного рівня прибутковості підприємства. Регулювання таких витрат повинно базуватися на основі використання облікової та контрольно-аналітичної систем, що повинні враховувати та бути конвертованими із системою управління підприємством.

З огляду на постійне підвищення темпів економічних процесів на підприємствах відбуваються зміни умов виробництва, скорочується життєвий цикл продукції, що, в свою чергу, зумовлює необхідність зростання оперативності та аналітичності інформації для забезпечення якості управління виробництвом. Основним фактором конкурентоспроможності підприємств стає ефективна організація виробничих процесів, що дозволяє своєчасно реагувати підприємствам на по-

треби ринку. Результативність виробничих процесів прямо залежить від ефективності управління виробничими витратами, зокрема втратами, що не додають цінності продукції та не компенсуються за рахунок кінцевої ціни виробу.

Проблемам бухгалтерського обліку матеріальних результатів виробничого процесу присвячено праці вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема П. С. Безруких, М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, А. М. Герасимовича, З. В. Гуцайлюка, В. І. Єфіменка, С. Я. Зубілевич, А. Н. Кузьмінського, М. В. Кужельного, Ю. Я. Литвина, В. Г. Лінника, С. Ф. Легенчука, Л. Є. Логінова, А. Ш. Маргуліса, В. Ф. Палія, В. М. Пархоменка, Я. В. Соколова, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка.

Основним засобом підвищення ефективності управління підприємства є належне регулювання такими матеріальними результатами виробничого процесу, як супутня продукція, брак і відходи, на основі інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку. Однак існуюча облікова методика не відповідає рівню розвитку сучасних систем і методиці управління виробництвом в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. Вищенаведене визначає необхідність удосконалення існуючої системи бухгалтерського обліку в частині оцінки та обліку матеріаль-

них результатів виробництва із урахуванням особливостей розвитку та функціонування підприємств. У сучасних умовах господарювання необхідно створювати підприємства, які здатні не лише забезпечити належні умови конкурентного середовища, але й підтримувати належним чином своє виробництво. Значну частку на ринку посідають виробничі підприємства, створення якісної та конкурентоспроможної продукції яких є головною передумовою функціонування будь-якого підприємства.

Будь-якому виробничому процесу притаманні певні матеріальні результати. Одним із результатів виробничого процесу є готова продукція, яка поділяється на основну, супутню і побічну.

У процесі дослідження наукової літератури встановлено, що супутня продукція виникає як один із результатів технологічного процесу під час виробництва основного продукту. Зазвичай, це процес комплексної переробки сировини. Класифікація випущеної продукції наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Класифікація видів продукції

Ознака класифікації	Вид готової продукції
За формою	Готова продукція, яка має уречевлену форму
	Готова продукція, що має форму результату роботи або послуги
За ступенем готовності	Готова продукція
	Напівфабрикати
	Незавершене виробництво
За конструкторською складністю	Проста
	Складна (основна, побічна, супутня)

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки (для виготовлення іншого продукту) або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику. Це нормальний результат виробничого процесу.

Отже, супутня продукція може виникнути у двох випадках: коли в ході переробки сировини виникає два види продукції – основна і

супутня (рис. 1, блок А). У цьому випадку супутня продукція є готовою. Якщо в процесі виготовлення продукції виникає сировина для іншої продукції, яку обробляють, отримуючи супутню продукцію (рис. 1, блок Б), то така продукція також є супутньою, але потребує дороблення перед приведенням у товарний вигляд.

Побічна продукція – це продукт, отриманий під час виробництва для виготовлення іншого продукту. На побічну продукцію припадає частина загальних виробничих затрат, при цьому очікувані прибутки або збитки від

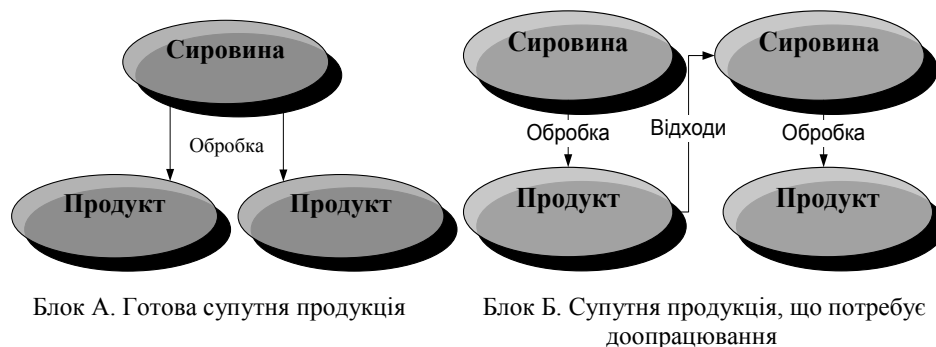


Рис. 1. Поділ готової продукції в бухгалтерському обліку

його продажу дорівнюють нулю. Під час будь-якого технологічного процесу до виробництва потрапляє певна сировина, в результаті переробки якої ми отримуємо готову продукцію, яка буде основною метою виробництва. Але ряд виробництв разом із головним продуктом одночасно в процесі виробництва отримує інший продукт, який відповідає стандартам якості та має кількісний вимірник, може бути відпущеним споживачам або піддаватись подальшій обробці.

Відрізнити побічну продукцію від супутньої, надзвичайно важко і в багатьох випадках навіть недоцільно. Будь-яку побічну продукцію можна вважати або відходами, або супутньою продукцією.

Враховуючи визначену побічну продукцію, єдиним її джерелом можуть стати невикористані залишки сировини, напівфабрикатів, деталей. Сьогодні вартість продукції набагато більша вартості сировини та витрат на виробництво. Вартість готової продукції вже компенсує загальновиробничі витрати. Супутня продукція є джерелом додаткового прибутку. Створення і реалізація побічної продукції, основним завданням якої є компенсація витрат, є нелогічною, оскільки витрати вже компенсовані. Тому побічну продукцію слід вважати супутньою.

Побічну продукцію також можна вважати відходами, якщо реалізовувати невикористану сировину, деталі, напівфабрикати. Тому виокремлення побічної продукції як окремого об'єкта бухгалтерського обліку є економічно не доцільним, оскільки вона вже обліковується як складова частина двох інших об'єктів бухгалтерського обліку – поворотних відходів і супутньої продукції.

При отриманні побічної продукції у вигляді невикористаної сировини, яку можна одразу запустити у виробничий цикл, слід відображати це як вторинні ресурси або поворотні відходи. В інших випадках побічна продукція обліковується як супутня.

Отже, вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку слід вирізнити два об'єкти – готову і супутню продукцію. Готовою слід вважати продукцію, яка є технічно завершеною і не потребує додаткової обробки для реалізації.

Супутньою слід вважати всю іншу продукцію, яка виникла в тому ж виробничому циклі, що і готова, або її потрібно додатково обробити перед реалізацією. В умовах сучасного виробництва кожен власник виробничого підприємства намагається збільшити конкурентоздатність продукції, яку виготовляє. Цього можливо досягти, зменшивши її собівартість без втрати якості, наприклад, за рахунок зменшення кількості браку.

Синтетичний, особливо аналітичний облік браку та втрат від нього базується на класифікації браку за різними ознаками. Тому слід розглянути типові ознаки, щоб скласти класифікацію браку. Всі автори виокремлюють такі види браку, як зовнішній і внутрішній, і трактують його практично однаково. Проте існує проблема щодо інших класифікаційних ознак, а також щодо різних назв одного й того ж виду браку.

Наприклад, у практиці роботи підприємств оцінка праці та стимулювання основного виробничого персоналу здійснюється за результатами роботи виробничих підрозділів, зазвичай, цехів або дільниць, що зумовлює необхідність класифікації браку продукції за місцем його виникнення, що дозволить посилити контроль за якістю праці персоналу виробничих підрозділів підприємства та кількістю продукції невідповідного рівня якості по кожному з підрозділів. З метою оперативного управління процесом виробництва в контексті подальшого планування потрібно у визначенні кількості допущеного браку конкретного виду продукції та втрат від нього.

Науковець І. М. Ізвєкова [2] пропонує поділяти брак за об'єктом на такі види: 1) вихідних матеріалів і сировини (за місцем виникнення, за можливістю виправлення, за винуватцем); 2) продукції, напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт (за місцем виникнення, за можливістю виправлення, за техніко-технологічними особливостями виробництва, за місцем виникнення та за видом продукції).

Поділ браку за об'єктами на брак вихідних матеріалів (сировини) і брак продукції (напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт) викликаний відмінностями у їх економічній сутності, складі витрат, що зараховують до втрат від

кожного з об'єктів браку та порядку відшкодування цих витрат [2].

За місцем виявлення брак вихідних матеріалів (сировини) поділяють на той, що виявлено на складі матеріалів, і той, що виявлено вже в процесі виробництва. За можливістю виправлення брак вихідних матеріалів (сировини) поділяється на виправний і невиправний, або остаточний. Винуватцями невідповідного рівня якості вихідних матеріалів (сировини) можуть бути як їх постачальники й організа-

ції, що здійснюють транспортування матеріалів від постачальника до складу підприємства, так і саме підприємство внаслідок неналежного зберігання та використання у процесі виробництва [2].

На основі аналізу інформаційних джерел у процесі дослідження виокремлено такі ознаки класифікації браку у виробництві та вплив кожного з видів браку на систему бухгалтерського обліку матеріальних результатів виробничого процесу (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація видів браку

Ознака	Вид	Коротка характеристика	Значення для бухгалтерського обліку
За місцем виявлення	Внутрішній	Виявлений виробником у процесі виробництва	Брак виправний – витрати на виправлення є витратами виробництва. Брак невиправний – збільшує суму операційних витрат підприємства, слід зараховувати відходи
	Зовнішній	Виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків	Збільшує суму витрат, призводить до збитків і штрафних санкцій
За характером дефектів	Виправний	Виправлення власними силами технічно можливе та економічно доцільне	Витрати на виправлення збільшують собівартість готової продукції
	Невиправний	Виправлення технічно неможливе в умовах підприємства та/або економічно недоцільне	Призводить до незапланованих витрат, слід переводити до складу відходів виробництва
За причиною виникнення	Технічно неминучий	Обумовлений технологічними особливостями виробництва	Витрати, що виникають внаслідок такого браку включаються до загальновиробничих витрат
	Випадковий	Брак, який допущено з вини працівників, через порушення якісних характеристик сировини, унаслідок порушення технологічного процесу або роботи обладнання та інших незапланованих обставин	Зазначений вид браку відшкодовується за рахунок винних осіб або за рахунок підприємства у складі інших операційних витрат
За винуватцями	З вини працівників підприємства	Якщо брак виник з вини працівників, тобто через «людський фактор»	Відшкодовується за рахунок працівників повністю або частково
	З вини підприємства постачальника	Якщо брак виник через незадовільну, або невідповідну якість вхідних матеріалів	Відшкодовується за рахунок підприємства-постачальника або зараховується до резерву сумнівних боргів
	Винна особа не встановлена	Якщо встановити винну особу неможливо, або до браку призвели форс-мажорні обставини	Виникають витрати, що не будуть відшкодовані

Кожна із запропонованих ознак має важливе практичне значення, класифікація браку дозволяє визначити місце виникнення браку, що допоможе налаштувати систему бухгалтерського обліку претензій та рекламацій. Класифікація за характером дефектів дає можли-

вість визначення витрат для конкретного виду браку та доцільність подальшого його виправлення. Класифікація за причиною виникнення дозволяє спланувати і закласти до бюджету підприємства певні статті витрат, норми та відсоток допустимого браку. Класифікація

за винуватцями дозволяє встановити винних осіб у виникненні браку, визначити сферу повноважень і відповідальності кожної особи, що забезпечить більш оперативний контроль і аналіз витрат на якість у розрізі відповідальних осіб.

Технологічний процес є складною системою створення продукції, тому ще одним матеріальним результатом процесу виробництва є відходи.

Згідно із Законом України «Про відходи» [1], відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності та не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення, яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Цим же законом визначається поняття «відходи як вторинна сировина» – це відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови.

На сьогодні також не існує чіткого розмежування понять «виробничі відходи» або «побічна продукція». Причому досить часто ці поняття щодо конкретної назви побічної продукції застосовуються довільно.

Більшість підприємств зворотні відходи та побічну продукцію оприбутковують за правилами, встановленими для кожної галузі окремо. Однак потрібно враховувати той факт, що ці правила залежать не тільки від технологічних особливостей виробництва і виду відходів, а й від їх величини.

Отже, для потреб бухгалтерського обліку відходи слід визначати як будь-які речовини або матеріали, що утворилися в процесі виробничої діяльності та втратили повністю або частково свої первісні споживчі властивості, однак можна застосовувати повторно у виробництві як вхідна сировина, або реалізувати як побічну продукцію за наявності відповідних технологій, економічної доцільності залучення до господарської діяльності чи поліпшення екологічного становища.

Усі відходи можна класифікувати за можливістю використання на реальні та потенційні вторинні ресурси. До реальних вторинних ресурсів зараховують такі відходи, які в цей час використовуються в господарстві для вироб-

ництва продукції на підприємствах, де ці відходи утворюються, або за їх межами. У свою чергу, реальні вторинні ресурси, з огляду на їх споживчі властивості, можна розділити на три категорії: високоякісна вторинна сировина, вторинна сировина середньої якості та відходи, які важко утилізувати. До першої категорії відходів зараховують високоякісну вторинну сировину, переробка якої в місцевих умовах дозволяє одержати продукцію, що користується попитом, і забезпечує високу рентабельність виробництва (промислові відходи, що утворюються у вигляді побічної готової продукції; багато видів відходів видобутку сировини і його збагачення, лом чорних і кольорових металів тощо).

Відходи, що являють собою вторинну сировину середньої якості, переробка якої дозволяє випускати продукцію, що користується попитом, але доходи від її реалізації приблизно дорівнюють витратам на збір, первинну обробку й переробку відходів (відходи видобутку та збагачення сировини з відносно низьким умістом у них невибраних коштовних компонентів; макулатура, що містить картон; змішана макулатура тощо). Цей вид відходів включає в себе поворотні відходи, але саме поняття «реальні вторинні ресурси» є більш широким.

До потенційних вторинних ресурсів можна зарахувати відходи, які не використовуються у цей час через відсутність розроблених організаційно-технічних заходів щодо їх використання, капітальних вкладень у їх переробку або відсутності споживача. До вторинних потенційних ресурсів можна зарахувати безповоротні відходи. Однак, наразі вторинні матеріальні ресурси не можна вважати активом, незважаючи на можливість їх повторного використання в подальшому, бухгалтер не може визначити їх вартість на даний момент.

На основі проведеного дослідження інформаційних джерел із питань класифікації відходів виведено систему класифікаційних ознак, що дозволяє усунути дублювання інформації в обліку та одночасно забезпечують всеохоплююче відображення таких матеріальних результатів виробничого процесу як відходи, дозволяючи побудувати відповідну систему контролю (табл. 3).

Таблиця 3

Класифікація відходів виробництва

Класифікаційна ознака	Вид відходів
За можливістю використання	– Реальні вторинні відходи; – потенційні вторинні відходи
За ступенем залучення у виробничий процес	– Відходи як вторинна сировина; – відходи як сировина або матеріали, які можуть бути використані в іншому технологічному циклі; – відходи як сировина або матеріали, які характеризуються принципово новими властивостями
За способом впливу на фінансовий стан підприємства	– Прямі; – непрямі

У ході проведеного дослідження встановлено, що основними матеріальними результа-

тами виробничого процесу є готова продукція, брак і відходи (рис. 2).

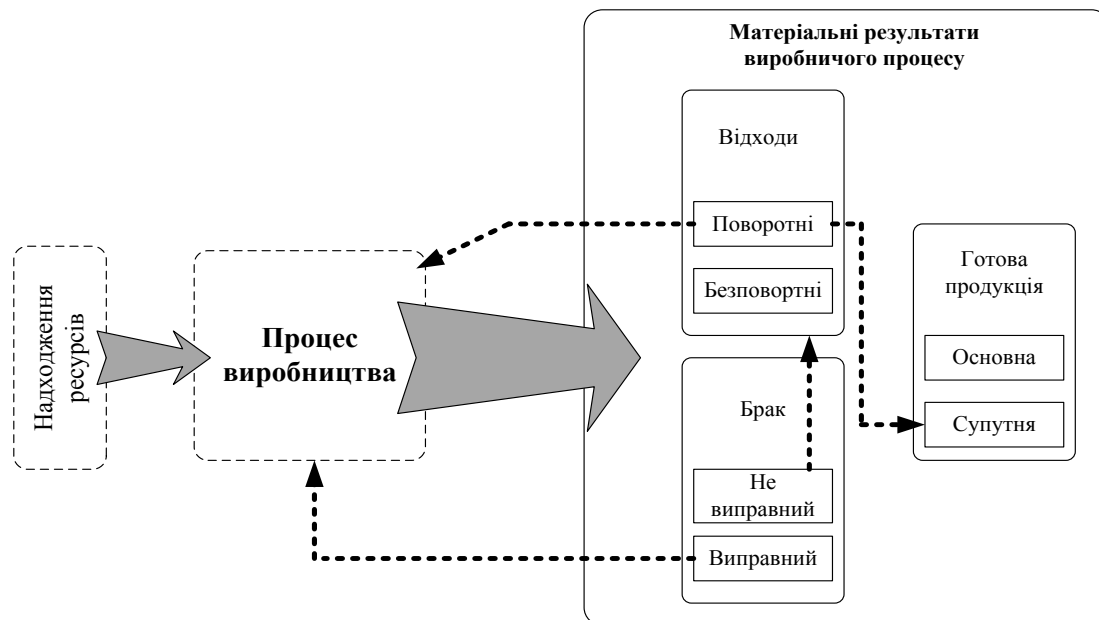


Рис. 2. Обліково-технічне трактування матеріальних результатів виробничого процесу

Будь-який виробничий процес починається з використання вхідних матеріалів для процесу виробництва. Потрапляючи в саме виробництво, сировина переробляється в готову продукцію, відходи і брак.

На основі проведеного дослідження розроблено концепцію обліково-технічного трактування матеріальних результатів виробничого процесу застосування якої в практиці діяльності вітчизняних підприємств дозволяє максимально ефективно організувати систему бухгалтерського обліку в частині виробничого процесу. Розроблена класифікаційна схема видів матеріальних результатів є основою для

побудови універсального плану рахунків, що при цьому не втрапить інформативності облікових даних для потреб управління. Наведені пропозиції дозволяють розробити Наказ про облікову політику, що забезпечить максимальний економічний ефект від організації обліку матеріальних результатів виробничого процесу при мінімальних ресурсних витратах на таку організацію.

Сталий розвиток суб'єктів господарювання, забезпечення їх конкурентоспроможності та безперервності діяльності неможливе без отримання достовірної інформації. Орієнтація підприємств на забезпечення інтересів спожи-

вачів, уникнення зростання рівня претензійної роботи на підприємстві та зниження обсягів бракованої продукції зумовлюють потребу створення інформаційно-економічної бази для бухгалтерського обліку та контролю матеріальних результатів виробничого процесу.

Проведене теоретичне дослідження матеріальних результатів виробничого процесу в контексті їх обліково-технічного зіставлення дозволило виокремити такі їх три основні складові, як готова продукція, брак і відходи.

Готовою слід вважати продукцію, яка є технічно завершеною і не потребує додаткової обробки для реалізації. Для потреб бухгалтерського обліку вважаємо, що готова продукція поділяється на основну та супутню. Відходи – будь-які речовини або матеріали, що утворилися в процесі виробничої діяльності та втратили повністю або частково свої первісні споживчі властивості, однак їх можна застосовувати повторно у виробництві як вхідну сировину, або реалізувати як побічну продукцію за наявності відповідних технологій, економічної доцільності залучення до господарської діяльності чи поліпшення екологічного становища. У ході дослідження ми встановили, що відходи доцільно класифікувати за такими ознаками: за можливістю використання, за ступенем залучення у виробничий процес і за способом впливу на фінансовий стан підприємства.

Відходи бувають поворотні та безповоротні. Поворотні відходи можуть стати за наявності економічної доцільності та технологічної можливості сировиною для іншого виробництва або побічною продукцією у разі їх реалізації. Безповоротні відходи підлягають

утилізації чи захороненню, як через свої небезпечні властивості, так і через економічну недоцільність або відсутність технологічної можливості.

Ще одним матеріальним результатом виробничого процесу є брак – зіпсована та неякісна продукція, яка не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не придатна для використання за своїм прямим призначенням. Брак поділяється на виправний і невиправний. В ході дослідження було виокремлено такі класифікаційні ознаки браку: за місцем виявлення, за характером дефектів, за причиною виникнення, за винуватцями.

Проведене дослідження матеріальних результатів виробничого процесу є базисом для розробки та впровадження налагодженої системи бухгалтерського обліку, аналізу й контролю в діяльність підприємств, що забезпечить їх подальший розвиток у сучасних умовах господарювання. Це загалом сприятиме прийняттю ефективних і обґрунтованих управлінських рішень, що дозволяє оптимізувати витрати на виготовлення продукції без зниження її якості.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про відходи [Електронний ресурс]: Закон України від 5 берез. 1998 р. № 187/98-ВР. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80/print1387310935478550>. – Назва з екрана.
2. Извекова І. М. Класифікація браку та її практичне використання підприємств машинобудування / І. М. Извекова, Г. О. Король, Н. П. Потрус // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – 211–215 с.

Е. Л. Біляченко, кандидат економічних наук (Черкаський інститут банківського дела Університета банківського дела НБУ, г. Киев). **Теория материальных результатов производственного процесса: учетно-техническое сопоставление.**

Аннотация. Рассмотрены виды материальных результатов производственного процесса и классификация каждого из них на основе чего выделены их специфические черты, предложена система классификационных признаков и проведено учетно-техническое сопоставление таких результатов

Ключевые слова: материальные результаты производственного процесса, готовая продукция, брак, отходы, учет материальных результатов производственного процесса.

O. L. Biliachenko, *Cand. Econ. Sci. (Cherkasy Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine, Kiev)*. **The Theory of material results of the production process: accounting and technical comparison.**

Summary. *The article describes the types of material results of the production process as well as their classification and characteristic features; the system of classification features has been offered as well as the accounting and technical comparison of these results has been carried out*

Keywords: *material results of the production process, finished goods, spoilage, accounting for material products of the production process.*