



КАЛКУЛИРАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТ ПРИ ПРОИЗВОДСТВО НА НЯКОЛКО ОСНОВНИ ВЗАИМНОСВЪРЗАНИ ПРОДУКТИ И ПРИ ПРОИЗВОДСТВО НА ОСНОВЕН И СТРАНИЧЕН ПРОДУКТ

COSTING IN MANUFACTURING OF SEVERAL JOINT PRODUCTS AND MANUFACTURING OF JOINT AND BY-PRODUCTS

Силвия Чуканска
Silviya Chukanska

Великотърновски университет „Св. св. Кирил и Методий“
„St. Cyril and St. Methodius“ University of Veliko Tarnovo

Abstract: Technological processes for joint production of products are very common in both industrial and agricultural production. Different methods are used to calculate the cost of joint, side and accompanying products. The choice of method affects the recognition of the value of assets, the amount of the financial result and the amount of income tax due. The article aims to examine the application of two of the most widely used methods for the distribution of joint costs in an enterprise from the meat processing industry. The use of two different methods for calculating the cost of by-products is also demonstrated.

Keywords: joint products, by-product, co-product, cost joint

JEL: M41

ВЪВЕДЕНИЕ

В много производства съществуват технологични процеси за съвместно производство на група от продукти, чиито основни продуктови характеристики не могат да се идентифицират индивидуално до определена фаза от производствения процес. Фазата, в която отделните продукти стават индивидуално разграничими и самостоятелни, се нарича разделителна точка. За калкулирането на себестойност на съвместните и страничните продукти се използват различни методи. Изборът на метод е от значение при наличие на запаси от готова продукция в края на отчетния период, защото той рефлектира върху стойността на признатите активи в отчета за финансовото състояние (счетоводния баланс) и върху стойността на реализирания финансов резултат в отчета за всеобхватния доход (отчета за приходи и разходи). От своя страна, изборът на метод оказва влияние и върху размера на полагащия се подоходен данък. Целта на разработката е да се разгледа приложението на два от най-широко използваните методи за разпределение на съвместните разходи в компания от месопреработвателната индустрия. Изследвани са спецификите, предимствата и ограниченията на методите за калкулиране на себестойността при производство на взаимно свързана група продукти.

I. КАЛКУЛИРАНЕ НА СЕБЕСТОЙНОСТ ПРИ ПРОИЗВОДСТВО НА ВЗАИМОСВЪРЗАНИ ПРОДУКТИ – ТЕОРЕТИЧНИ ПОСТАНОВКИ

В редица индустриални и селскостопански производства като млекопреработвателната, месопреработвателната, захародобивната, химическата, нефтодобивната, дървообработващата, минната и други промишлености, животновъдството и растениевъдството съществуват технологични процеси, при които съвместно се произвеждат група от продукти, чиито основни продуктови характеристики не могат да се идентифицират индивидуално до определена фаза от производствения процес. Характерно при производството на такива продукти е, че нито един от тях не може да бъде произведен самостоятелно, а всички продукти се произвеждат във взаимосвързана група, като не е задължително добитите количества да бъдат в идентична пропорция.

Фазата, в която отделните продукти стават индивидуално разграничими и самостоятелни, се нарича разделителна точка (точка на разделяне или разпределителна точка). В зависимост от стойността и значението си продуктите, които се произвеждат във взаимосвързана група, се определят като **съвместни продукти** (joint products), **странични продукти** (by-product) и/или **съпътстващи продукти** (co-product). В официалната терминология на СИМА съвместните продукти се дефинират като „два или повече продукта, произведени чрез един и същ процес и разделени при преработка, всеки от които има достатъчно висока продажна стойност, за да бъде признат като основен продукт“ (СИМА, 2005, р. 18), а страничните продукти – като „продукция на някаква стойност, произведена случайно по време на производството на основния продукт“ (СИМА, 2005, р. 7), т.е. страничните продукти могат да се определят като вторични или спомагателни продукти, които се добиват в резултат от производството на основните продукти. Съвместните продукти имат основно значение за компанията и затова нейното производство е насочено към тяхното създаване, докато страничните продукти имат ниска икономическа стойност. От счетоводна гледна точка съществената разлика между съвместните и страничните продукти се изразява в начина на формиране на тяхната себестойност. Ако продуктите се третират като независими и се определя справедливия им дял в общите съвместни разходи, те са съвместни продукти, а ако разходите за продуктите се приспадат от съвместните разходи, те са странични продукти. Съпътстващите продукти са резултат от обработката на два или повече странични продукта с цел да се увеличи тяхната рентабилност (White, 1931, р. 90).

В групата на взаимосвързаните продукти може да има както продукти със сходна продажна стойност, така и един или повече продукта със съществена продажна стойност и един или повече продукта с ниска продажна стойност. Примери за взаимосвързана група от съвместни и странични продукти са: произвежданите от суров петрол бензин, мазут, смазочни материали, парафин, въглищен катран, асфалт и керосин; добиваните при карбонизиране на въглища катран, амонак и бензол; глицерин, получен при производството на сапун; трупно месо и субпродукти, добити в процеса клане на животни; сирене, кашкавал, извара и мътеница, произвеждани в млекопроизводството; захар и меласа, добивани в производството на захар; приплоди, добитото мляко и оборски тор, създавани в животновъдството; зърно и слама, произвеждани в растениевъдството и др.

Производствените разходи за групата взаимосвързани продукти, осъществени до разделителната точка на технологичния процес (или процеси) са общи и неразграничими по продукти и се наричат съвместни разходи (cost joint) – „разходи за процес, който води до повече от един основен продукт“ (СИМА, 2005, р. 13). След разделителната точка те стават индивидуално разграничими, защото престават да бъдат част от пълните разходи за взаимосвързаното производство и могат да се идентифицират по отделни продукти. При по-сложни производства е възможно да има и повече от една разделителна точка в технологичния процес: например в месопреработвателната промишленост първата разделителна точка е по време на процеса клане, когато от едно животно се добива трупно месо и субпродукти, втората разделителна точка е по време на процеса транжирене, когато от една трупна половинка или четвъртинка се добиват различни месни разфасовки, а третата разделителна точка е по време на производство на млени меса, когато от една пълнежна маса се добиват различни продукти от мляно месо.

Ефективността на управлението отразява взаимовръзките между поставените управленски цели, съществуващите условия, ефектите от дейността на управленския субект, крайните резултати на организацията и изразходваните ресурси (Petrova, 2020, p. 144). В тази връзка изборът на подходящ метод за разпределение на съвместните разходи върху групата взаимносвързани продукти е от голямо значение, защото оказва влияние върху оценката на произведената продукция, върху съотношението между себестойността и продажната стойност на продукцията и върху финансовия резултат за периода.

Най-популярните методи за разпределението на съвместните разходи до разделителната точка са (Trifonov, 2003, p. 322 – 326):

1. Метод на физическите измерители на база количество произведени продукти;
2. Метод на нетните реализируеми стойности (или нетните продажни стойности) по видове продукти в разделителната точка;
3. Коефициентен метод (метод на използване на технически оценки).

Методът на физическите измерители се прилага при едновременното производство на няколко вида продукти от едни и същи материали. В този случай себестойността на отделните продукти се определя като общата сума на фактическите разходи, общо и по статии на калкулацията за всички изделия, включени в групата, се разпредели между тях пропорционално на база физическите единици произведена продукция. Този метод е подходящ за използване при производство на продукти със сходен относителен дял на материалните разходи.

Разпределението на съвместните разходи чрез **метода на нетните реализируеми стойности** се извършва на база на относителните дялове на справедливата (продажна) стойност на всеки продукт в общата справедлива (продажна) стойност на продукцията. Нетната реализируема стойност, съгласно т. 2 от НСС 2 Отчитане на стоково – материални запаси и & 6(в) от МСС 2 Материални запаси, е получената стойностна величина, като от продажната стойност се приспадат съответните допълнителни производствени разходи, съпътстващи конкретното производство на отделните основни продукти след разделителната точка. При прилагане на метода на нетните реализируеми стойности възникват *два варианта*:

1. Ако продуктите не се нуждаят от по-нататъшна технологична обработка след разделителната точка, те се оценяват по продажни цени и съвместните разходи се разпределят между тях на тази база. При такъв вариант рентабилността на всички съвместни продукти ще бъде една и съща.

2. Ако продуктите се нуждаят от допълнителна технологична обработка след разделителната точка, е необходимо да се оценят разходите за завършването им и тяхната стойност да се приспадне от крайната продажна стойност, за да се получи предполагаема продажна стойност в момента на разделителната точка.

При **коефициентния метод** общата сума на съвместните разходи до разделителната точка се разпределя между изделията въз основа на условни количества продукти, получени чрез предварително определени коефициенти, изразяващи технологично установеното съотношение на разходите между видовете продукти.

Освен разгледаните, съществуват и други методи за разпределение на съвместните разходи до разделителната точка като: пазарна стойност в разделителната точка; пазарна стойност след допълнителна обработка; метод на средните единични разходи и метод на маржа на приноса (Saboo, 2023).

Методът на физическите измерители и методът на нетната реализируема стойност са най-познати и лесно приложими в практиката. В настоящото изложение е демонстрирано използването им за разпределение на съвместните разходи за групата взаимносвързани продукти в производство от месопреработвателната индустрия. За тази цел в цех „Транжорна“ се разглежда добив на месни разфасовки от неоформени свински трупни меса, като производството за месец януари 2024 г. възлиза на 25 тона, разпределени в четири основни продукта. След разделителната точка, съгласно производствения технологичен процес, трупното свинско месо се реализира веднага към клиенти без последващи производствени разходи, а останалите три продукта подлежат

на последваща дообработка и опаковане в газова среда. Натрупаните разходи преди разделителната точка възлизат на 115 000 лв., а производствените разходи за технологична дообработка след разделителната точка са на стойност 23 000 лв., като са установени по продукти. Всички входни данни са представени в **Таблица 1**.

Табл. 1. Входни данни в цех „Транжорна“

Производство по видове продукти	Произведено количество, кг
Трупно свинско месо	15 000
Свинска плешка	6 000
Свински врат	3 000
Свински деликатеси – месо	1 000
Общо производство в групата	25 000
Продажни цени по видове продукти	Продажна цена без ДДС, лв./кг
Трупно свинско месо	5.00
Свинска плешка	8.50
Свински врат	7.50
Свински деликатеси – месо	13.00
Видове производствени разходи преди разделителната точка	Стойност в лв.
Основна суровина – месо	80 000
Разходи за персонал	25 000
Други производствени разходи	10 000
Общо разходи	115 000
Видове производствени разходи за технологична дообработка	Стойност в лв.
Разходи за персонал	7 000
Стойност на опаковка и амбалаж	10 000
Други производствени разходи	6 000
Общо разходи	23 000
Разходи за технологична дообработка по видове продукти	Стойност в лв.
Свинска плешка	10 000
Свински врат	8 000
Свински деликатеси – месо	5 000
Общо производство в групата	23 000

II. РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ОБЩИТЕ РАЗХОДИ ЗА ПРОИЗВОДСТВО НА ВЗАИМОСВЪРЗАНА ПРОДУКЦИЯ ЧРЕЗ ИЗПОЛЗВАНЕ НА МЕТОДА НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ИЗМЕРИТЕЛИ

Считаме, че разпределението на съвместните разходи за взаимно свързана продукция чрез прилагане на **метода на физическите измерители** в месопреработвателната индустрия може да се извърши в следната последователност:

1. Измерване на общото количество физически единици в натурална мерна величина (кг, брой, литър, метър и т.н.) за групата взаимно свързани продукти;
2. Установяване на пропорционалния дял на количеството за всеки продукт в общото количество на групата взаимно свързани продукти;
3. Разпределяне на разходите по отделни продукти спрямо пропорционалния дял на техните количества към общата сума на разходите преди разделителната точка.

Калкулирането на себестойността за групата взаимно свързани продукти е представено в **Таблица 2**.

Табл. 2. Калкулиране на взаимносвързана продукция чрез метода на физическите измерители

Вид продукт	Количество производство, кг	База за разпределение	Коефициент за разпределение (115000/25000)	Полагащи се общи разходи до разделителната точка, лв. (к.4*к.2)	Производствени разходи след разделителната точка, лв.	Себестойност, лв. (к.5+к.6)	Единична себестойност, лв./кг (к.7/к.2)	Единична продажна цена, лв./кг	Марж по изделия, лв./кг (к.9-к.8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Трупно свинско месо	15 000	15 000	4.60	69 000	-	69 000	4.60	5.00	0.40
Свинска плешка	6 000	6 000	4.60	27 600	10 000	37 600	6.27	8.50	2.23
Свински врат	3 000	3 000	4.60	13 800	8 000	21 800	7.27	7.50	0.23
Свински деликатеси	1 000	1 000	4.60	4 600	5 000	9 600	9.60	13.00	3.40
Общо	25 000	25 000	4.60	115 000	23 000	138 000			

Този метод за разпределение на съвместните разходи за група взаимносвързани продукти е сравнително лесен за употреба, но не е подходящ за прилагане при производство на група взаимносвързани продукти с големи вариации в индивидуалните им продажни цени. Това е така, защото при използването му всички продукти поемат в себестойността си еднакъв дял от разходите, макар че те имат различна ценност и се констатира различие в труда за добива им.

III. РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ОБЩИТЕ РАЗХОДИ ЗА ПРОИЗВОДСТВО НА ВЗАИМОСВЪРЗАНА ПРОДУКЦИЯ ЧРЕЗ ИЗПОЛЗВАНЕ НА МЕТОДА НА НЕТНАТА РЕАЛИЗИРУЕМА СТОЙНОСТ

При метода за разпределение на съвместните разходи за група взаимносвързани продукти чрез използване на **нетната реализируема стойност** се взема предвид „потенциала на свързаните продукти да генерират приходи за предприятието“ (Trifonov, 2003, p. 324) посредством използването в изчисленията на справедлива (продажна) стойност на продуктите. Ако след разделителната точка произведените продукти са в завършен вид и могат веднага да се реализират, то база за разпределението е тяхната продажна цена. По-специфичен е случаят, при който след разделителната точка продуктите подлежат на по-нататъшна обработка и натрупват допълнителни разходи, идентифицирани поотделно за всеки един продукт. Тогава при изчисляването на коефициентното съотношение за разпределение на разходите се налага използването на нетната реализируема стойност за установяване на предполагаемите продажни цени на продуктите в момента на разделителната точка. За целта от продажната им стойност се приспадат разходите за тяхното довършване и разходите по продажбите, ако има такива. Във входните данни на разглеждания пример има наличие на следните продукти: продукт, който се реализира веднага след разделителната точка и продукти, за които се генерират допълнителни технологични разходи по завършването им. Изчисляването на себестойността по метода е представено в **Таблица 3**.

Табл. 3. Калкулиране на себестойност на група взаимносвързани продукти чрез метода на нетната реализируема стойност

Вид продукт	Продажна стойност, лева	Допълнителни производствени разходи след разделителната точка, лева	База за разпределение, лева (к.1 - к.2)	Коефициент за разпределение (относително тегло по продукти в к. 4)	Общи разходи до разделителната точка (к.5 * 115 000)	Допълнителни производствени разходи след разделителната точка, лева	Себестойност, лева (к.6+к.7)	Количество производство, кг	Единична себестойност, лв/кг (к.8/к.9)	Марж по изделия (к.2/к.9-к.10)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Трупно месо	75 000	-	75 000	0.542	62 274	-	62 274	15 000	4.15	0.85
Свинска плешка	51 000	(10 000)	41 000	0.296	34 043	10 000	44 043	6 000	7.34	1.16
Свински врат	22 500	(8 000)	14 500	0.105	12 040	8 000	20 040	3 000	6.68	0.82
Свински деликатеси	13 000	(5 000)	8 000	0.058	6 643	5 000	11 643	1 000	11.64	1.36
Общо	161 500	(23 000)	138 500	1.000	115 000	23 000	138 000	25 000		

Съпоставка за групата взаимно свързани продукти по отношение на единичните им себестойности, получени чрез двата метода за разпределение на разходите, е представено в **Таблица 4**.

Табл. 4. Съпоставка по отношение на единичните себестойности и нормата на печалба при двата разглеждани метода

Вид продукт	Себестойност при коефициентен способ, лв./кг	Себестойност при количествен способ, лв./кг	Разлика, лв./кг (к.3-к.4)	Продажна цена, лв./кг	Брутна печалба при коефициентен способ, лв./кг	Брутна печалба при количествен способ, лв./кг	Разлика, лв./кг (к.7-к.8)	Норма на печалба при коефициентен способ, %	Норма на печалба при количествен способ, %
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Трупно свинско месо	4.15	4.60	(0.45)	5.00	0.85	0.40	0.45	17%	8%
Свинска плешка	7.34	6.27	1.07	8.50	1.16	2.23	(1.07)	14%	26%
Свински врат	6.68	7.27	(0.59)	7.50	0.82	0.23	0.59	11%	3%
Свински деликатеси	11.64	9.60	2.04	13.00	1.36	3.40	(2.04)	10%	26%

От горната таблица е видно наличие на значителни разлики в единичните себестойности и нормите на печалба по продукти при използването на двата метода. От гледна точка на разходите за признаване на продадената продукция, ако до края на отчетния период всички продукти се реализират и не остават наличности, няма значение кой метод ще се използва за формиране на себестойността на продуктите. Това е така, защото тяхната обща стойност е една и съща. Но ако към края на отчетния период има непродадени наличности – запаси на готова продукция, тогава използваният метод за формиране на себестойност ще окаже влияние върху признаването на стойността на активите в отчета за финансовото състояние (счетоводния баланс) и върху стойността на признатия разход за продадената готова продукция в отчета за всеобхватния доход (отчета за приходи и разходи). Освен това за собствениците е от значение колко реално струва продукта и дали е rentabilно да бъде произвеждан. Неподходящият избор на метод за разпределение на съвместните разходи за взаимно свързана продукция може да доведе до неефективни управленски решения.

Смята се, че „най-добрият метод за оценяване на запасите от продукция е следният: нетни реализационни стойности минус надбавка за нормална печалба“ (Trifonov, 2003, p. 324). Ако надбавката за нормална печалба е различна за различните продукти, то стойността на общите разходи за производство на групата взаимно свързани продукти ще се разпредели по-справедливо между продуктите.

Важно е да се уточни, че „разпределението на съвместните разходи се извършва с цел оценяване на материалните запаси и определяне на тяхната rentabilност“ (Yonkova, 2008, p. 137), но съвместните разходи не трябва да се вземат под внимание по отношение на управленски решения, свързани с продължаваща технологична дообработка на групата взаимно свързани продукти след разделителната точка. Ориентир за такъв тип решения е разликата между нарастващите приходи и разходи след разделителната точка. Ако тази разлика е положителна величина, тогава по-нататъшната технологична дообработка на продуктите би довела до нарастване на печалбата, но ако тя е отрицателна величина, то последваща дообработка не би била rentabilна за компанията.

Методиката на разпределение на съвместните разходи за взаимно свързана продукция може да се усложни, ако има повече от една разделителни точки в процеса на производство или ако от производствения процес могат да бъдат получени странични продукти и съпътстващи продукти.

IV. РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ОБЩИТЕ РАЗХОДИ ЗА ПРОИЗВОДСТВО НА ВЗАИМОСВЪРЗАНА ПРОДУКЦИЯ ПРИ ПРОИЗВОДСТВО НА СТРАНИЧНИ И СЪПЪТСТВАЩИ ПРОДУКТИ

Поради своята ниска продажна стойност страничните продукти в производството на взаимно свързаната група оказват слабо влияние при вземане на решения по отношение на продажната стойност на съвместните продукти. В общия случай е прието съвместните производствени раз-

ходи да се разпределят и формират себестойност само на съвместните продукти, а добиваните странични продукти да се остойностяват по тяхната продажна цена и общата им стойност да се изважда от съвместните разходи. Това е така, защото компанията осъществява съответното производство, за да добие съвместните продукти. Ако след разделителната точка страничните продукти са подложени на последваща обработка, то за тях ще са налице две оценки: по продажна стойност към момента на реализация и по предполагаема продажна стойност в разделителната точка, изчислена като разлика между продажната стойност и допълнителните разходи за производство.

По отношение на **остойностяването на страничните продукти** се прилагат следните решения (Yonkova, 2008, p. 138–139):

1. Добитите количества се остойностяват към момента на тяхното придобиване като резултат от производството;

2. Добитите количества се остойностяват към момента на тяхната реализация.

По отношение на **представянето на приходите от продажби на странични продукти** са известни два варианта (Yonkova, 2008, p. 139):

1. Продажната стойност на страничните продукти се приспада от съвместните разходи, които подлежат на разпределение между съвместните продукти;

2. Продажната стойност на страничните продукти се признава като приходи от други продажби.

В примера по-долу е представен процесът на калкулиране на себестойността на странични продукти по двата варианта и е направено сравнение на резултатите от тях. За целите на изложението в цех „Кланица“ се разглежда добив на свинско трупно месо и свински субпродукти, като производството за отчетния период възлиза на 12 тона. Всички входни данни са представени в **Таблица 5** и **Таблица 6**.

Табл. 5. Входни данни в цех „Кланица“

Производство по видове продукти	Произведено количество, кг
Трупно свинско месо – основен продукт	10 000
Свински субпродукти – страничен продукт	2 000
Общо съвместно производство по партидата	12 000
Продажби по видове продукти	Продадено количество, кг
Трупно свинско месо	8 000
Свински субпродукти	2 000
Общо производство в групата	10 000
Видове производствени съвместни разходи преди разделителната точка	Стойност в лв.
Основна суровина – живи животни	42 000
Разходи за персонал	8 000
Други производствени разходи	2 000
Общо разходи	52 000
Продажни цени по видове продукти	Продажна цена без ДДС, лв./кг
Трупно свинско месо	5.30
Свински субпродукти	1.50

Табл. 6. Допълнителни данни в цех „Кланица“

Производствени разходи след разделителната точка	Стойност в лв.	Стойност лв./кг
Свински субпродукти	1 000	0.50
Общо разходи	1 000	0.50

При използването на първия вариант на отчитане на страничните продукти в момента на продажбата се регистрират нетните приходи от реализация и в същото време тяхната стойност се приспада от себестойността на продадения основен продукт. Калкулиране на себестойността при отчитане на странични продукти в момента на продажба е представено в **Таблица 7**.

Табл. 7. Себестойност при отчитане на странични продукти в момента на продажба (по Trifonov, 2003, p. 330)

Позиции	Трупно месо			Свински субпродукти		
	кг	лв.	лв./кг	кг	лв.	лв./кг
Продажи на трупно месо и субпродукти	8 000	42 400	5.30	2 000	3 000	1.50
Разходи след разделителна точка за субпродукти					1 000	
Нетна реализируема стойност за субпродукти					2 000	
Производство на трупно месо и субпродукти	10 000	52 000	5.20	2 000		
Крайни запаси на трупно месо	2 000	10 400	5.20			
Брутна себестойност на продажбите на трупно месо	(8 000)	(41 600)	5.20			
Нетен приход от свински субпродукти	2 000	2 000				
Нетна себестойност на продажбите на трупно месо	(8 000)	(39 600)	4.95			
Брутна печалба за Година 1		2 800				
Продажи за Година 2	2 000	10 600	5.30			
Нетна себестойност на продажбите на свинско месо	(2 000)	(10 400)	5.20			
Брутна печалба за Година 2		200				
Общо брутна печалба за партидата		3 000				

При използването на втория вариант на отчитане на страничните продукти в момента на производството не се регистрират нетни приходи от реализация на страничен продукт, а нетната реализируема стойност на страничния продукт се приспада от себестойността на произведения основен продукт (**Таблица 8**).

Табл. 8. Себестойност при отчитане на странични продукти в момента на производство

Вид продукт	Трупно месо			Свински субпродукти		
	кг	лв.	лв./кг	кг	лв.	лв./кг
Продажи на трупно месо и субпродукти	8 000	42 400	5.30	2 000	3 000	1.50
Разходи след разделителна точка за субпродукти					1 000	
Нетна реализируема стойност за субпродукти					2 000	
Производство на трупно месо и субпродукти	10 000	52 000	5.20	2 000	2 000	1.00
Приспадна нетна реализируема стойност на субпродукти		(2 000)				
Крайни запаси на трупно месо	2 000	10 000	5.00			
Нетна себестойност на продажбите на трупно месо	(8 000)	(40 000)	5.00			
Брутна печалба за Година 1		2 400				
Продажи за Година 2	2 000	10 600				
Нетна себестойност на продажбите на свинско месо	2 000	10 000				
Брутна печалба за Година 2		600				
Общо брутна печалба за партидата		3 000				

За да се осъществи втория вариант, трябва да се направи приблизителна оценка на предпологаемите допълнителни разходи след разделителната точка, изчислени за единица страничен продукт, без да се взема под внимание дали са извършени или ще бъдат извършени. В **Таблица 9** са съпоставени стойностите, получени по двата метода.

Табл. 9. Съпоставка на стойностите на основни икономически величини при разглежданите два метода

Позиции	Вариант 1, лв.	Вариант 2, лв.	Разлика 1-2
Нетни приходи от продажби на трупно месо	42 400	42 400	-
Нетни приходи от продажби на субпродукти	2 000	-	2 000
Всичко нетни приходи в отчет за доходите	44 400	42 400	2 000
Себестойност на продажбите (трупно месо)	(39 600)	(40 000)	400
Брутна печалба Година 1	2 800	2 400	400
Запаси готова продукция в баланса	10 400	10 000	400
Брутна печалба Година 2	200	600	(400)
Общо брутна печалба за партидата	3 000	3 000	-

От Таблица 9 е видно, че и при двата варианта крайният резултат от операциите би бил идентичен – брутна печалба в размер на 3 000 лв. Освен това ако продуктите се произведат и реализират в рамките на отчетния период, няма да има значение кой от методите е избран. Но ако към края на отчетния период има наличие на запаси от готова продукция¹, то тогава изборът на метод за остойностяване на производството на странични продукти е от значение, защото той рефлектира върху стойността на признатите активи в баланса и върху стойността на реализирания финансов резултат в отчета за всеобхватния доход, както и върху размера на полагащия се подоходен данък.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Производството на взаимносвързани продукти е много разпространено както в промишлеността, така и в растениевъдството и селското стопанство. По отношение на индивидуалната себестойност на взаимносвързаните продукти е от значение изборът на метод за разпределение на съвместните разходи, защото приложението на различните методи води до формиране на различна оценка и съответно до различен финансов резултат за отчетния период. От управленска гледна точка обаче съвместните разходи не би трябвало да се вземат под внимание във връзка с решения, отнасящи се до възможна реализация на продуктите веднага след разделителната точка или до продължаване на технологичния процес след разделителната точка.

REFERENCES:

CIMA 2005, *CIMA Official Terminology 2005 Edition*. The Chartered Institute of Management Accountants, CIMA Publishing an imprint of Elsevier.

Petrova, R. 2020, 'Information Technology in Management Accounting – Contemporary Aspects', *Scientific horizons*, vol. 30, no. 2, pp. 137–144.

Saboo, R. 2023, *Joint Products and By-products*, viewed 20 January 2024 <<https://www.konceptca.com/blog/joint-products-and-by-products>>.

Trifonov, T. 2003, *Systems and methods for cost analysis and costing*, Trakia-M, Sofia. (in Bulgarian)

White, J. 1931, *Accounting for By-products, Co-products and Joint Products*, Journal of Accountancy: Vol. 51: Iss. 2, Article 2. viewed 22 January 2024 <<https://egrove.olemiss.edu/jofa/vol51/iss2/2>>.

Yonkova, B. 2008, *Management accounting*, 2nd edn, Romina, Sofia. (in Bulgarian)

За контакти:

Силвия Чуканска, докторант
Служебен адрес: гр. В. Търново, 5000, ул. „Арх. Г. Козаров“ № 1,
ВТУ „Св. св. Кирил и Методий“, Стопански факултет,
катедра „Финанси и счетоводство“
Ел. поща: d1512@sd.uni-vt.bg

¹ За целите на разработения числов пример крайните запаси са само от съвместен продукт, но в практиката често е налице краен запас както от съвместен, така и от страничен продукт.