

ОБЛІК ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ НА МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Досліджено особливості обліку та документування виробничої собівартості на машинобудівних підприємствах та на прикладі одного із великих представників важкого машинобудування, виявлено тенденції розвитку вітчизняного машинобудування у сучасних економічних умовах

Ключові слова: машинобудування, витрати, собівартість, виробництво, облік, документообіг

Постановка проблеми. Облік процесу виробництва та виробничої собівартості є одним із велимих важливих аспектів облікової роботи машинобудівних підприємств. Виробнича собівартість, яка являє собою суму витрат на виробництво та загальновиробничих витрат, віднесених на витрати виробництва [1-3], формує найбільшу питому вагу витрат на підприємстві машинобудування. Тому достовірний облік виробничої собівартості є передумовою ефективного планування та якісного аналізу витрат. У свою чергу, машинобудівна галузь забезпечує значну частку обсягів реалізації сформованих підприємствами промисловості. Зокрема, у 2012 році машинобудуванням було сформовано 12,6 % обсягів реалізації промислової продукції [4]. Значна кількість підприємств машинобудівного сектору представлена середніми та малими підприємствами (98,7 % – за показниками [5]). Втім більш ніж 70 % обсягів реалізації сформовано великими підприємствами. Враховуючи вищезазначене, дослідження основних тенденцій розвитку машинобудівної галузі та питання обліку виробничої собівартості є актуальними для усього сектору машинобудування.

Аналіз результатів останніх досліджень та публікацій. Проблемам обліку процесу виробництва та виробничої собівартості присвячені праці таких дослідників, як Ф.Ф. Бутинця, О.В. Вітренко, В.В. Дубової, С.А. Кузнецової, І.Р. Поліщук, Ю.В. Чибісова та інших. Теоретичні та методологічні аспекти формування собівартості висвітлені у працях Бутинця Ф.Ф. та дослідників [6]. Вітренко О.В. [7] запропоновано методичку оцінки і документування

виробничих витрат у межах управлінського обліку, що дозволяє підвищити якість контролю та управління підприємствами. Кузнецовою С.А. [8] відзначено роль калькулювання собівартості та витрат у процесі бухгалтерського обліку з метою підвищення інформативності облікової роботи та якості управлінських рішень. Дубовою В.В. [9] наголошено на значенні належного групування витрат виробництва з метою підвищення якості контролю на підприємствах машинобудування. Чибісовим Ю.В. [10] обґрунтовано роль бюджетування у системі обліку виробничої діяльності машинобудівних підприємств. Втім, зважаючи на глибину існуючих досліджень, подальшого розроблення потребує питання обліку та документування виробничої собівартості, що формується як підприємствах машинобудування.

Мета дослідження – виявлення тенденцій розвитку машинобудівної галузі у останні роки та висвітлення особливостей організації обліку та документування виробничої собівартості на підприємствах машинобудування (на прикладі ПАТ "НКМЗ").

Виявлення основного матеріалу. Машинобудування є стратегічно важливою для України галуззю промисловості. Експорт продукції машинобудування склав 10,2 % загального обсягу експорту 2012 року, що відповідає п'ятому місцю серед усіх товарних груп. У порівнянні із показниками 2011 року обсяг експорту машинобудування збільшився на 4 % [11].

Для виявлення стану та динаміки розвитку галузі здійснено короткий аналіз обсягів реалізованої промислової продукції машинобудування за останні роки.

Динаміка обсягів виробництва машинобудівних підприємств за 2008-2012 рр. представлена у табл. 1. Наочно динаміка обсягів реалізації машинобудівних підприємств представлена на рис. 1.

Таблиця 1. Динаміка обсягів реалізованої промислової продукції машинобудівних підприємств за 2008-2012 рр.

Види машинобудівних виробництв	Обсяги реалізації, млн. грн					Темп приросту, %				
	2008	2009	2010	2011	2012	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2012/2008
Виробництво машин та устаткування	37271,5	34245,7	39778,4	48313,2	40648,5	-8,12	16,16	21,46	-15,86	9,06
Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	25580,5	24504,7	27708,9	34412,5	29810,4	-4,21	13,08	24,19	-13,37	16,54
Виробництво транспортних засобів та устаткування	58928,4	27082,6	48861,2	71459,2	70143	-54,04	80,42	46,25	-1,84	19,03
Машинобудування, всього	121780,4	85833	116348,5	154184,9	140601,9	-29,52	35,55	32,52	-8,81	15,46

Примітка: узагальнено та проаналізовано автором за даними Держкомстату [4, 12]

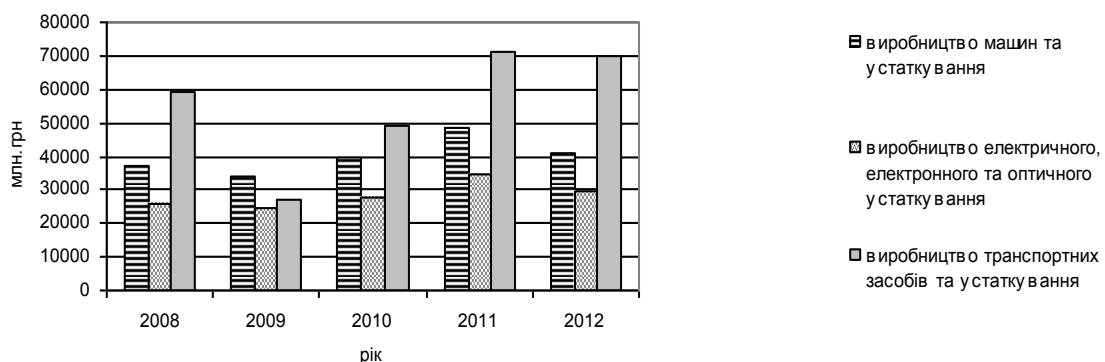


Рис. 1. Обсяги реалізованої промислової продукції машинобудування за 2008 – 2012 рр.

Упродовж останніх п'яти років обсяги реалізованої продукції машинобудівних підприємств збільшилися на 14,56 % з 121780,4 млн. грн у 2008 році до 140601,9 млн. грн у 2012 році. У 2009 році відбувся спад машинобудівного виробництва на 29,52 % порівняно і попереднім роком через вплив економічної кризи. Подолання кризових явищ почалося вже у

2010 році, що супроводжувалось збільшенням обсягів реалізації продукції машинобудування.

Структура обсягів реалізації продукції машинобудування здійснено у табл. 2.

Найбільша питома вага обсягів виробництва та реалізації сформована виробництвом транспортних засобів та устаткування, що проілюстровано на рис. 2.

Таблиця 2. Структура обсягів реалізації продукції машинобудування за 2008-2012 рр.*

Види машинобудівних виробництв	Структура обсягів реалізації, %					Відхилення за структурою, процентних пунктів				
	2008	2009	2010	2011	2012	2009/2008	2010/2009	2011/2010	2012/2011	2012/2008
Виробництво машин та устаткування	30,61	39,90	34,19	31,33	28,91	9,29	-5,71	-2,85	-2,42	-1,70
Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	21,01	28,55	23,82	22,32	21,20	7,54	-4,73	-1,50	-1,12	0,20
Виробництво транспортних засобів та устаткування	48,39	31,55	42,00	46,35	49,89	-16,84	10,44	4,35	3,54	1,50
Машинобудування, всього	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

* Примітка: узагальнено та проаналізовано автором за даними Держкомстату [4, 12]

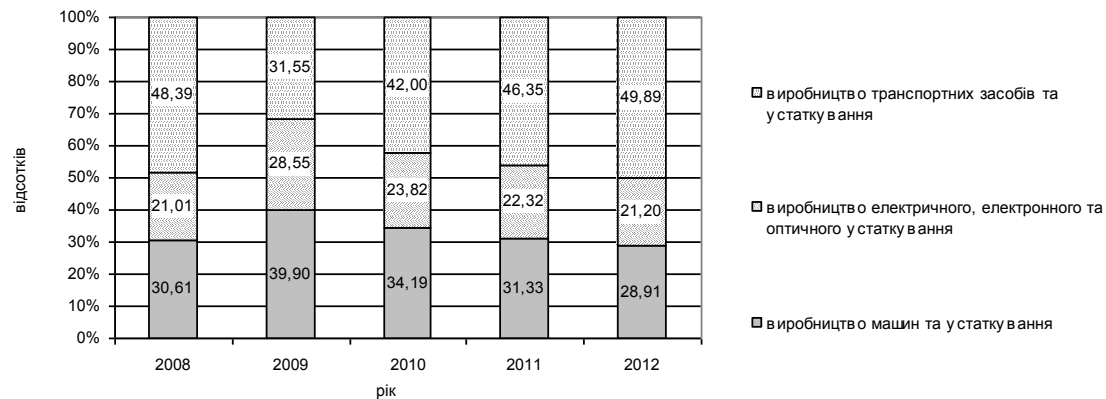


Рис. 2. Структура обсягів виробництва продукції машинобудування за 2008-2012 рр.

Виробництво машин та устаткування формує близько 30 % загального обсягу реалізації продукції машинобудування. Упродовж 2008-2012 рр. стосовно цього виду машинобудівного виробництва спостерігається скорочення питомої ваги обсягу реалізації на 1,7 процентних пункти з 30,61 % у 2009 році до 28,91 % у 2012 році, тоді як у грошовому еквіваленті має місце збільшення обсягів реалізації та 9,06 % (табл. 1). Такі тенденції пов'язані із перерозподілом структури машинобудівного виробництва на користь виготовлення транспортних засобів та устаткування.

Втім важке машинобудування у вигляді виробництва машин та устаткування є найбільш відомим у світі та орієнтованим на експорт видом промислової діяльності.

Одним з основних виробників продукції важкого машинобудування в Україні і світі є публічне акціонерне товариство "Ново краматорський машинобудівний завод" (далі – ПАТ "НКМЗ"), яким у 2011 році виготовлено 60 467 тис. тонн продукції на загальну суму 2 635 040 тис. грн.

На рис. 3 представлено порівняння обсягів виробництва та реалізації продукції ПАТ "НКМЗ" у 2011 році.

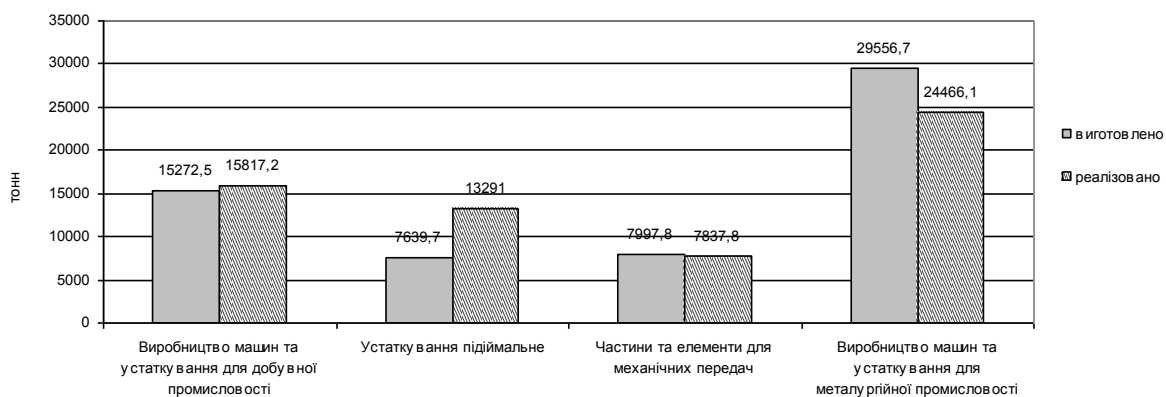


Рис. 3. Порівняння обсягів виробництва та реалізації основних видів продукції ПАТ "НКМЗ" у 2011 р., тонн (сформовано автором за даними [13])

У 2011 році реалізація підйомального устаткування суттєво (у 1,74 рази) перевищила обсяги виробництва, що пов'язано із реалізацією продукції, виготовленою у минулих періодах.

Устаткування для металургійної промисловості реалізовано лише на 0,83, що спричинено неспроможністю покупців своєчасно заплатити за продукцію відповідно до замовлень.

Виробництво продукції підприємств важкого машинобудування зазвичай є одиничним та таким, що потребує суттєвих витрат капіталу та праці.

Основним структурним елементом собівартості продукції промислових підприємств є виробнича собівартість, яка формується як технологічна собівартість (прямі виробничі витрати) та частина загально-виробничих витрат, списаних на виробництво. Так, виробнича

собівартість на ПАТ "НКМЗ" формує майже 90 % повної собівартості продукції.

Тому належний облік виробничої собівартості продукції підприємств машинобудування є вельми важливим для забезпечення ефективності діяльності. Оскільки інформаційною базою для формування бухгалтерських проведення є первинні документи,

питання раціональної організації документообігу з обліку виробничої собівартості є особливо важливим.

Документування витрат, що формують виробничу собівартість, на підприємствах машинобудування здійснюється, як правило, за центрами відповідальності.

Схема документообігу з обліку виробничої собівартості на прикладі ПАТ "НКМЗ" наведена на рис. 4.

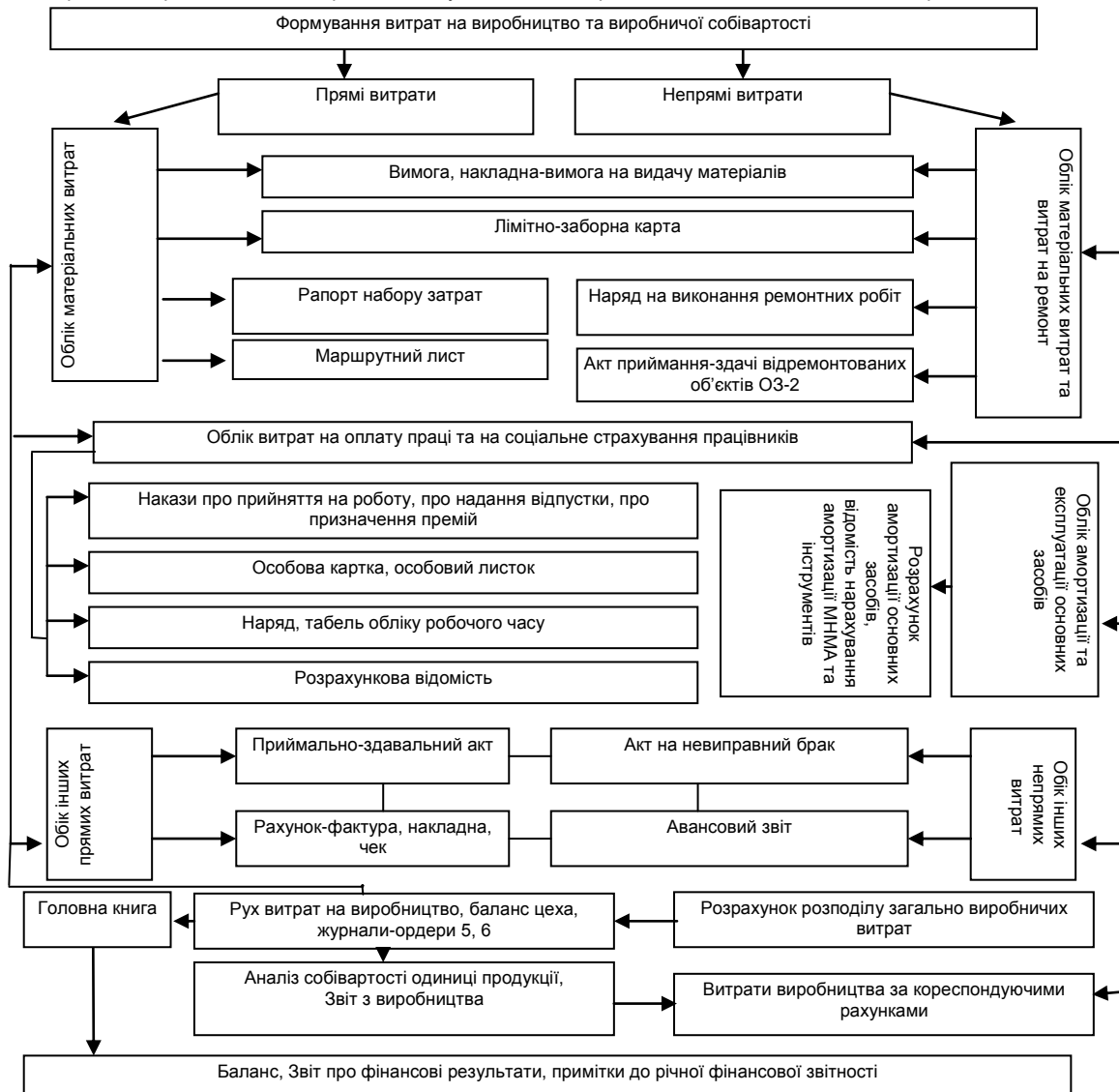


Рис. 4. Схема документообігу з обліку виробничої собівартості на ПАТ "НКМЗ"

*Джерело: власна розробка

ПАТ "НКМЗ" є одним із найбільш видатних машинобудівних підприємств, що вимагає від бухгалтерії підприємства належної організації обліку і контролю. Тому важливо дослідити систему документообігу з обліку виробничої собівартості підприємства та виявити практичні особливості його організації.

Облік виробничої собівартості та витрат на виробництво на ПАТ "НКМЗ" здійснюється в розрізі обліку прямих та непрямих витрат, що дозволяє своєчасно виявити напрями планування витрат у майбутніх періодах.

До прямих належать витрати, пов'язані з виробництвом тільки одного виду продукції. Їх безпосередньо відносять на вироблену продукцію. Непрямі витрати пов'язані одночасно з виробництвом кількох видів продукції, і тому їх включають у собівартість кожного виду продукції шляхом розподілу. Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати – непрямими.

До основних видів прямих витрат на ПАТ "НКМЗ" відносяться: витрати сировини та матеріалів; витрати зі списання інструментів; основна заробітна плата та відрахування на соціальні заходи; витрати допоміжних виробництв та витрати у межах міжцехової кооперації.

До основних видів непрямих витрат на ПАТ "НКМЗ" відносяться: матеріальні витрати, пов'язані з ремонтом та експлуатацією обладнання та будівель; витрати на придбання енергоносіїв; витрати на оплату праці загально виробничого персоналу; нарахування на оплату праці загально виробничого персоналу; витрати на охорону праці; амортизація основних засобів; витрати на внутрізаводське переміщення вантажів; інші витрати.

Відпуск матеріалів та інших запасів у виробництво відбувається на підставі накладних-вимог, лімітно-заборних карток.

Облік купуваних напівфабрикатів здійснюється на підставі приймально-здавального акту, у якому відображається найменування підприємства постачальника, покупця, найменування виробу [14].

У випадку формування браку складається акт на невірний брак, у якому відображається характеристика браку, маса забракованого виробу, номер замовлення та відповідного вертежу. Акт підписується контролером та начальником служби технічного контролю відповідного цеху. Обов'язковим елементом акту на невірний брак є додаток до нього, у якому відображається також прізвище винної особи, здійснюється розрахунок заробітної плати, належної до утримання з винуватців.

Ремонтні роботи виконуються на підставі наряду на виконання ремонтних робіт. Виконання їх завершується оформленням акту приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Акт складається в двох примірниках, якщо капітальний ремонт, реконструкцію чи модернізацію виконує стороннє підприємство. У цьому випадку акт підписують: уповноважений і представник підприємства-власника об'єкта і представник підприємства, яке виконало ремонт. В цьому випадку акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства, якому належить об'єкт, чи уповноваженою ним особою.

Витрати на оплату праці на ПАТ "НКМЗ" обліковуються на підставі таких первинних документів, як накази про прийняття на роботу, про надання відпустки, про призначення премій. Відповідно до наказів про прийняття на роботу складається особова картка, заповнюється особовий листок на працівника. Облік фактично відпрацьованих змін здійснюється у таблиці обліку робочого часу, відповідно до показників якого нараховується заробітна плата персоналу. Для працівників основного виробництва, оплата праці яких здійснюється за відрядними розцінками, первинним документом обліку нарахування заробітної плати є наряд.

Результати нарахування заробітної плати відображаються у розрахунковій відомості.

Облік витрат на виробництво за основними елементами здійснюється у рапорті набору затрат.

Показники зазначених первинних документів є підставою для відображення операцій з обліку виробничої собівартості на рахунках бухгалтерського обліку у вигляді бухгалтерських проведення та для складання калькуляційних документів. Для включення непрямих (загальновиробничих) витрат до складу виробничої собівартості здійснюється їх розподіл, результати якого відображаються у відповідних відомостях та журналах-ордерах.

Основним обліковим регістром, у якому здійснюється облік виробничих витрат та собівартості, є журнал-ордер № 10, якому здійснюється облік за дебетом рахунків 23, 471, 92, 39 у кредит з рахунками обліку запасів (20), заробітної плати (661), нарахувань на заробітну плату (65), амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (132), витрат на послуги сторонніх організацій (23). Недоліком

Таблиця 3. Типові бухгалтерські проведення з обліку формування виробничої собівартості за основним виробництвом машинобудівного підприємства

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано на виробництво сировину і матеріали	801	201
	231	801
Списано на виробництво напівфабрикати	802	202
	231	802
	803	203
Передано у виробництво паливо технологічне	231	803
	801	201/ТЗВ
Списано транспортно-заготівельні витрати	231	801
	801	201
Відображено витрати матеріалів на технологічні потреби	231	801
Відображено внутрішній оборот за незавершеним виробництвом	231	231
Передано по міжцеховій кооперації	231	231
Списано вартість замовлень за спецнастю	231	231
Відображено вартість угару	231	231
Передано на переробку виробничі відходи	231	231

оформлення журналу-ордеру 10, який складається на ПАТ "НКМЗ", є наявність великої кількості допоміжних розрахунків у документі, що ускладнює роботу з ним та не відповідає загальнодержавним правилам оформлення облікових документів. Враховуючи, що на великому машинобудівному підприємстві мають місце типові недоліки бухгалтерського обліку, такі як неналежне здійснення виправлень у документах, доцільною є пропозиція щодо формування окремих бухгалтерських довідок до журналів-ордерів для здійснення допоміжних розрахунків.

Узагальнений облік витрат на основне виробництво здійснюється у звіті з виробництва. У цьому звіті відображаються суми, нараховані за дебетом та кредитом рахунку 23, формується зміст основних господарських операцій. Облік витрат на виробництво здійснюється як у грошовому, так і у натуральному вимірюванні. Узагальнення витрат на виробництво здійснюється за допомогою документа "Рух витрат на виробництво", у якому відображаються суми щодо вхідних та вихідних залишків, суми надходження та видатків, пов'язаних із основним виробництвом, відображається баланс заводу або цеху.

З метою прогнозування майбутніх витрат на виробництво до 2008 року здійснювався аналіз собівартості одиниці продукції. У ньому здійснювався зіставлення планових та фактичних витрат на виробництво за основними елементами витрат. Подальше прогнозування витрат на виробництво є доцільним з урахуванням впливу зовнішніх чинників, зокрема – кризових явищ, на формування собівартості продукції.

Розподіл загальновиробничих витрат та включення їх до складу витрат на виробництво підтверджується показниками відомості "Розподіл загальновиробничих витрат".

Підсумкові результати обліку виробничих витрат на ПАТ "НКМЗ" переносяться у Головну книгу, на підставі показників якої формується фінансова звітність, а саме – баланс, звіт про фінансові результати, примітки до річної фінансової звітності.

Важливим аспектом організації обліку виробничої собівартості та витрат у цілому є вирішення питання щодо застосування рахунків класу 8 "Витрат за елементами". Облік із використанням рахунків 8 класу є дещо праце містким поряд із використанням лише рахунків 9 класу "Витрати діяльності". Втім безперечною перевагою обліку витрат за елементами є формування інформації для складання другого розділу звіту про фінансові результати. Крім того групування витрат за елементами дозволяє підвищити інформативність аналітичних процедур та виявити, вміст якого ресурсу (матеріальна складова, оплата праці, амортизація необоротних активів) є найбільш вагомим у діяльності підприємства.

Облік виробничої собівартості та у цілому бухгалтерський облік витрат на ПАТ "НКМЗ" здійснюється із використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Використання рахунків цього класу сприяє підвищенню інформативності обліку на підприємстві.

Основних господарських операцій з обліку виробничої собівартості на машинобудівних підприємствах наведено у табл. 3.

Продовження табл. 3

1	2	3
Відображено витрати допоміжних цехів для основного виробництва	231	232
Списано вартість браку	24	231
	811	661
Нарахована основна заробітна плата виробничому персоналу	231	811
	811	661
Нарахована додаткова заробітна плата виробничому персоналу	231	811
	821	651
Здійснено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничого персоналу	231	821
Списано суму змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат	231	91
Відображено повернення запасів з виробництва	20	231
Відображено оборот за зовнішніми замовленнями та за міжцеховою кооперацією	231	231

* Розроблено автором за результатами узагальнення нормативної бази та облікових документів машинобудівних підприємств

Облік витрат на виробництво продукції та виробничої собівартості на ПАТ "НКМЗ" є складним та працездатним процесом через велику кількість номенклатурних одиниць виробництва. Втім дослідження особливостей обліку та документування виробничої собівартості дозволяють зробити висновок про високий рівень організації облікового процесу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підприємства машинобудівної галузі відіграють значну роль у розвитку промислового виробництва України. Належний стан планування та обліку витрат на виробництво та виробничої собівартості є необхідним елементом підтримання фінансового стану та поліпшення показників діяльності як великих, так і малих та середніх підприємств машинобудування.

Дослідження особливостей обліку та документування виробничої собівартості на ПАТ "НКМЗ" дозволяє зробити висновок про високий рівень організації облікового процесу на підприємстві. Застосування досвіду великого підприємства для підприємств малого та середнього бізнесу, що зосереджені у галузі, сприятиме підвищенню ефективності їх облікової діяльності.

Серед основних переваг, які пропонується взяти до уваги підприємствам машинобудування у процесі обліку виробничої собівартості, виділено такі як організація обліку собівартості за центрами відповідальності, існування чіткого документообігу від первинних документів до фінансової звітності, формування необхідних проміжних звітів, застосування в обліку рахунків 8 класу для можливості групування витрат за елементами, використання систем бюджетування у процесі планування собівартості, своєчасність та якісний рівень контролю облікового процесу.

Перспективою подальших досліджень є розробка напрямів удосконалення формування та документообігу повної собівартості.

Список використаних літературних джерел:

1. Данілов О.Д. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях Навчальний посібник / О.Д. Данілов, Т.В. Пасентко – К.: ЦУЛ, 2011. – 256 с. 2. Пінчук Л.Д. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) / Л.Д. Пінчук // Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.vobu.com.ua/ukr/crrib_categories/question/21. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс] / [Затверджено

Наказом Містерства фінансів України 31.12.99 N 318]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

4. Обсяг реалізованої промислової продукції за 2012 рік (уточнені дані) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

5. Дзюба М.І. Аналіз стану машинобудівних підприємств України на зовнішніх та внутрішніх ринках [Електронний ресурс] / М.І. Дзюба – Режим доступу: <http://mev-hnu.at.ua/load/2-1-0-91>. 6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / [Ф.Ф. Бутинець та ін.] Житомир: ПП "Рута", 2005 – 480 с.

7. Вітренко О.В. Управлінський облік витрат основної діяльності підприємств машинобудівної галузі: методологія і організація: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / О.В. Вітренко; Тернопіль. Нац. екон. ун-т. – Т.: 2009. – 20 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe.

8. Кузнецова С.А. Класифікація витрат в управлінському обліку / С.А. Кузнецова // Галицький економічний вісник. – 2004. – № 1. – С. 104-108.

9. Дубовая В.В. Облік і контроль витрат основного виробництва машинобудівного підприємства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / В.В. Дубовая; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 20 с. – укр.

10. Чибісов Ю.В. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ю.В. Чибісов; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 20 с. – укр.

11. Товарна структура зовнішньої торгівлі за 2012 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

12. Обсяги реалізованої промислової продукції (робіт, послуг) за 2001-2011 роки [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

13. Інформація про обсяги виробництва та реалізації основних видів продукції [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/showform/69/234996>. 14. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник / Г. Кім, В. В. Сопко, С. Г. Кім – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.

ЗАРЕВЧАЦЬКА Тетяна Валеріївна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту Донбаської державної машинобудівної академії.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік, аналіз та контроль витрат та собівартості продукції;
– бухгалтерський облік на малих підприємствах.

Стаття надійшла до редакції: 25.02.2013 р.