

эффективного развития трудового потенциала Украины в условиях евроинтеграционных процессов нужно ликвидировать причины внешней эмиграции.

Grunkevych S.S., Postna I.S. Influence of migration is on development of labour potential in the conditions of euro-integration processes

The article revealed the essence of the labour potential, analyzed the impact of migration on its development in terms of processes euro-integration. For providing of effective development of labour potential of Ukraine in the conditions of euro-integration processes it is needed to liquidate reasons of external emigration.

УДК 657.1:655

Доц. А.М. Должанський, канд. екон. наук – Львівська КА

**ВПЛИВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ
ОСОБЛИВОСТЕЙ ПОЛІГРАФІЧНИХ ВИРОБНИЦТВ НА
ОРГАНІЗАЦІЮ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ**

На основі теоретичних і прикладних досліджень розроблено методику обліку виробничих витрат на поліграфічних підприємствах, в основу якої покладено принцип ведення обліку за виробничими операціями і технологічними процесами з врахуванням галузевої специфіки та узагальнено інформацію за основними стадіями поліграфічного виробництва.

Вступ. Вибір системи обліку істотно впливає на формування цінової політики підприємства, управління виробничо-господарською діяльністю загалом. У подальшому розвитку та поглибленні бухгалтерського обліку передбачається створення й функціонування обліку та контролю витрат, орієнтованого на визначення рентабельності друкованої продукції за її видами.

Мета дослідження – проаналізувати вплив організаційно-технологічних особливостей поліграфічних виробництв на організацію системи обліку і контролю витрат з урахуванням специфіки поліграфічної галузі.

Система обліку витрат в умовах ринкових відносин повинна сприяти не лише підвищенню ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, а й стимулювати заходи з економії всіх видів ресурсів, забезпечувати їх раціональне використання. Комплексне вирішення цих проблем певною мірою залежить від всебічного врахування організаційно-технологічних особливостей виробництва. Професор В.В. Сопко слушно зазначає, що "...виробничі підприємства будують облік затрат відповідно до положень про склад витрат та галузевих інструкцій і методичних рекомендацій, відповідно до особливостей технології та організації виробництва" [7, с. 158].

З цього приводу проф. Е.В. Нікольська, проф. М.Є. Ісакова, економісти Л.Н. Євсєєва та Л.А. Давидова зазначають, що "...собівартість продукції залежить від її обсягу, рівня використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, цін на матеріали та основні засоби, технічного і організаційного рівня виробництва та інших факторів. Саме тому важливо знати як відобразилися зміни в системі господарювання поліграфічних підприємств на собівартості продукції та її структурі" [6, с. 1]. Отже, на формування бухгалтерського обліку і контролю за виробничими витратами на підприємстві впливають чисельні фактори, які можна класифікувати за груповими ознаками.

Для планування, обліку і контролю окремих видів витрат важливе значення мають: вибір найбільш ефективної з існуючих методик групування та класифікації витрат; застосування способів достовірного відображення фінансово-господарських операцій на синтетичних рахунках; визначення доцільних співвідношень між окремими видами витрат; налагодження належної системи контролю; забезпечення узгодженості між бізнес-планами, прогнозами, кошторисами і фактичними витратами на виготовлення друкованої продукції; отримання результативної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень тощо.

За результатами аналізу чинної методики обліку витрат на поліграфічних підприємствах Західного регіону України визначено сфери застосування методів групування витрат за такими основними критеріями:

- за елементами – 70,8 %;
- стосовно технологічного процесу – 45,8 %;
- за сферою виникнення – 37,5 %;
- за замовленнями – 41,6 %;
- стосовно калькуляційного періоду – 100,0 %;
- за елементами собівартості – 58,3 %.

Установлено, що на досліджуваних підприємствах стосовно обсягів виробництва, за місцями виникнення та видами поліграфічної продукції – витрати не групують. Недостатньо застосовується метод групування витрат за замовленнями, що унеможлиблює визначення нерентабельних замовлень. Незважаючи на широкі можливості застосування різних методів групування, витрати класифікують, здебільшого, за так званим "котловим" методом групування.

До позитивних факторів варто віднести випереджувальні темпи зростання витрат на основні матеріали стосовно допоміжних. Це значною мірою можна пояснити виявленою тенденцією до збільшення накладів видань, що зумовлює відносне зменшення обсягу витрат на допоміжні матеріали. Збільшення частки витрат на амортизацію основних засобів з 1,1 % по 2,5 %, спричинено незначним вкладенням коштів в оновлення основних засобів поліграфічного виробництва.

За результатами досліджень встановлено залежність структури виробничих витрат від виду друкованої продукції. Найбільша частка витрат на основні поліграфічні матеріали характерна для друку газетної продукції – 81,8 %, а на виготовлення книжково-журнальної продукції вона становить лише 71,3 %. Питома вага витрат на оплату праці з виготовлення книжково-журнальної продукції становить 16,8 %, а газетної – 8,5 %.

Водночас, у загальній структурі собівартості за видами продукції простежуються тенденції до утримання відповідних співвідношень між основними прямими витратами на матеріали та оплату праці. Незначну питому вагу величини амортизаційних відрахувань в узагальненій структурі собівартості продукції на досліджуваних підприємствах можна вважати підтвердженням наявності недостатнього рівня фондоозброєності галузі загалом.

У поліграфічній промисловості об'єктом обліку є вартість виробу, визначена за групою калькуляційних статей витрат. У загальному група калькуляційних статей витрат формується за поопераційними витратами на окремих процесах із виготовлення друкованої продукції. Складність технологічного

процесу поліграфічного виробництва, широка номенклатура видів друкованої продукції спричиняють застосування значної кількості калькуляційних груп, наведених у "Тимчасовій інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на поліграфічних підприємствах" [2].

У наукових працях В.Я. Воронкової та В.А. Чепуріна справедливо наголошено на властивій методам обліку виробничих витрат у поліграфічних підприємствах подвійній природі. З одного боку, витрати на виробництво нагромаджуються за стадіями виробничого циклу, що зумовлює застосування попроцесного методу обліку витрат. З іншого – об'єктом калькуляції одночасно визнано і замовлення, що спричиняє необхідність використання методу обліку витрат за окремими замовленнями. Оскільки метод обліку витрат за окремими замовленнями доцільно використовувати на підприємствах з індивідуальним і дрібносерійним характером виробництва, його рекомендують для застосування на малих поліграфічних підприємствах. Виготовлення замовлення здійснюється за певними комплексами виробничих операцій, які формуються в групи калькуляції [1, с. 134-137; 9, с. 108-110].

На основі теоретичних і прикладних досліджень ми розробили методику обліку виробничих витрат на малих поліграфічних підприємствах, в основу якої покладено принцип ведення обліку за виробничими операціями і технологічними процесами з узагальненням результатів за трьома основними стадіями поліграфічного виробництва (додрукарською, друкарською, післядрукарською) та діяльності підприємства загалом. Складність і тривалість здійснення технологічних процесів визначальною мірою залежить від виду продукції та способу друку. Окрему групу становлять поліграфічні послуги. У разі застосування запропонованої методики обліку витрат за групами калькуляції створюється реальна можливість їх використання для технологічних процесів із виготовлення різних видів друкованої продукції, але, водночас, мають аналогічні стадії виробничого циклу.

В умовах ринкової економіки необхідне докорінне покращення організації аналітичного обліку витрат на виробництво, як важливого фактора виявлення резервів зниження собівартості продукції. Організація обліково-аналітичної роботи в нових умовах господарювання повинна ґрунтуватись на взаємозв'язаній системі управління з підпорядкованою їй підсистемою узгодженості цифрової інформації за центрами відповідальності. З цього приводу вчені З.М. Холод та Х.Я. Лазуркевич зазначають, що "...склад та підпорядкованість окремих бухгалтерських підрозділів та робітників визначають, виходячи з чисельності персоналу та обсягу обліково-контрольних робіт. На невеликих підприємствах функції ведення бухгалтерського обліку розподіляються між виконавцями, зазвичай, за предметною ознакою: кожен виконавець здійснює весь комплекс робіт на певній ділянці обліку" [8, с. 5].

На основі узагальнення результатів досліджень встановлено, що у практичній діяльності поліграфічних підприємств в системі обліку недостатньою мірою застосовуються принципи лінійної та функціональної систем і програмно-цільового підходу в управлінні. Таким чином, не задовольняються вимоги до підвищення оперативності обліку витрат безпосередньо на виробничих або обслуговувальних ділянках. Значна частина витрат у собівартості продукції формується в двох основних структурних підрозділах: друкарському

та брошурувально-палітурному цехах. Враховуючи технологічні особливості поліграфічного виробництва, запропоновано диференційований поділ виробничої структури на основні відділи та допоміжні дільниці (рис. 1).

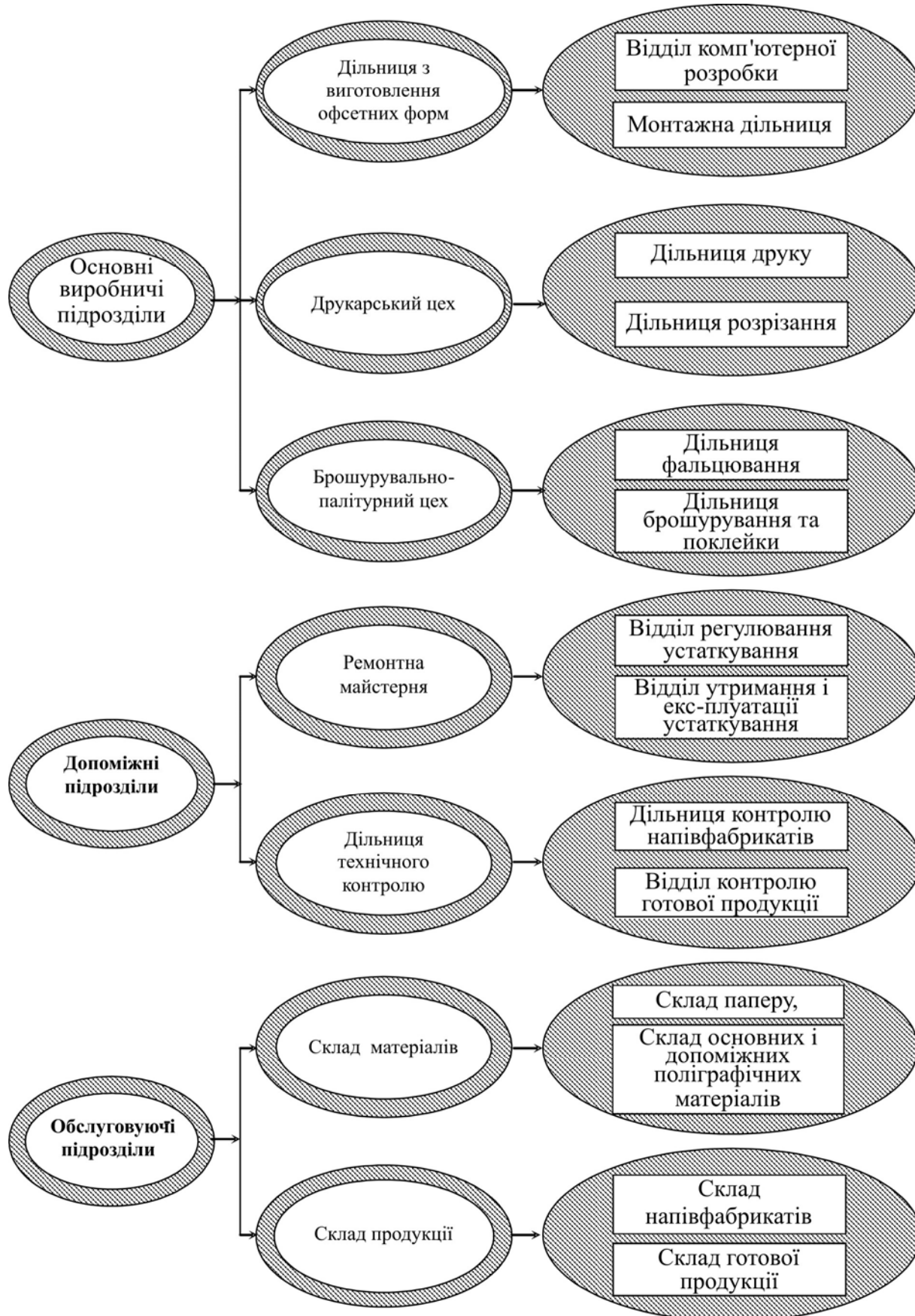


Рис. 1. Виробнича структура поліграфічного підприємства

На допоміжних дільницях забезпечується отримання додаткового доходу за рахунок виконання робіт та надання послуг стороннім організаціям. Враховуючи рентабельність функціонування структурних підрозділів, запропоновано систему обліку витрат, яка забезпечить можливість визначення внеску кожного підрозділу в загальні фінансові результати діяльності підприємства.

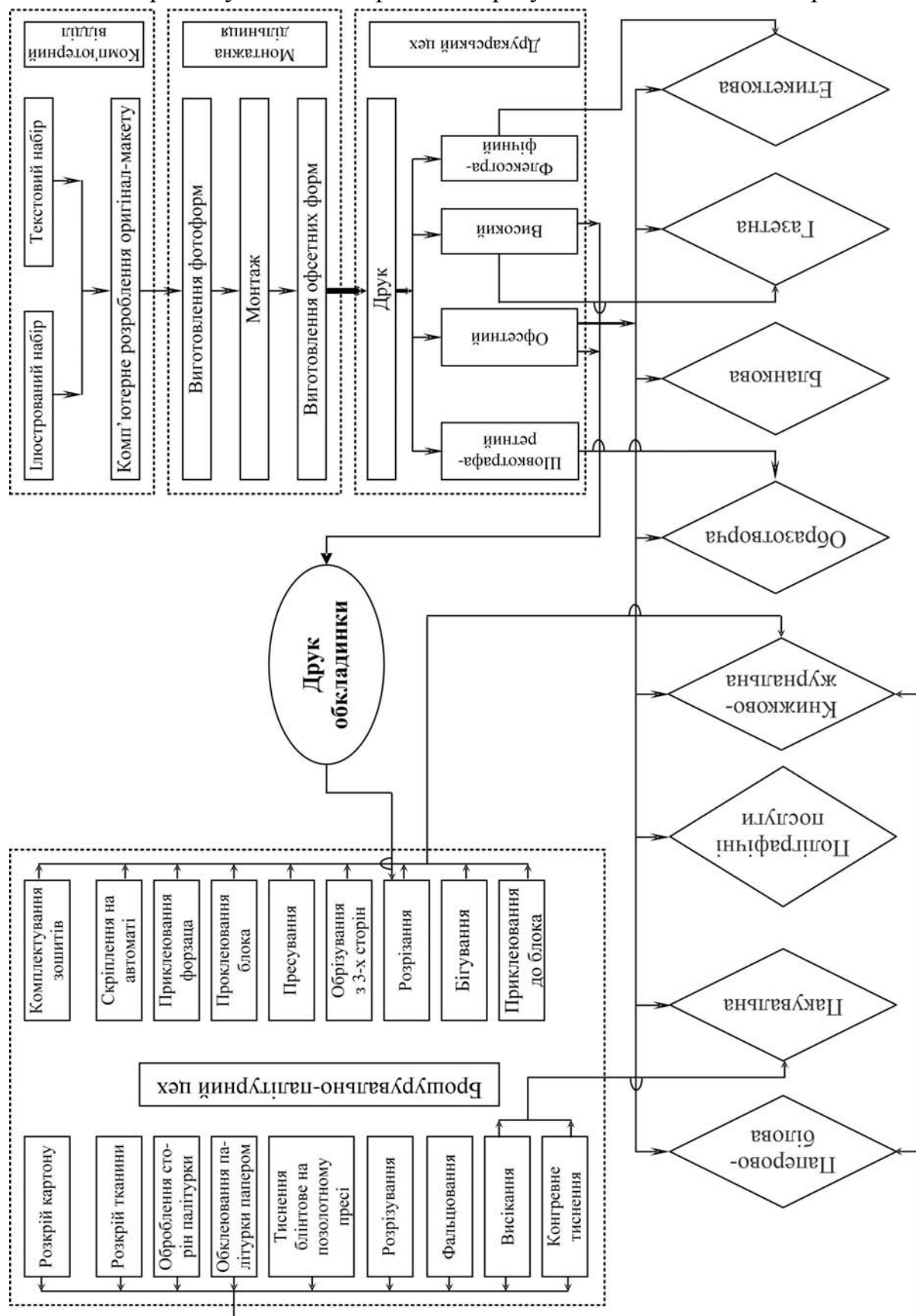


Рис. 2. Принципова схема основних технологічних процесів поліграфічного виробництва

Вирішення проблем удосконалення управління підприємством зумовлює необхідність розроблення системи обліку і контролю за витратами, яка б задовольняла вимоги ринку з урахуванням специфіки виробництва. На рис. 2 наведено принципову схему технологічних процесів виготовлення основних видів поліграфічної продукції.

На сьогодні використовують такі способи друку: високий, офсетний, глибокий, флексографічний, шовкотрафаретний та інші. За результатами досліджень встановлено, що переважний обсяг випуску друкованої продукції виготовляють способом офсетного друку. Широка номенклатура видів продукції, виготовленої офсетним друком, здійснюється на друкарських рулонних та листових машинах різного формату.

Випуск різних видів поліграфічної продукції та можливість своєчасного і оперативного перепрофілювання виробництва, на наш погляд, залежить від рівня технічного оснащення підприємств, а також від економіко-географічних факторів регіональної спеціалізації, попиту та пропозицій на певні види поліграфічної продукції.

Литвин Ю.Я. слушно зауважував, що "... в умовах застосування центрів відповідальності кожна структурна одиниця підприємства має бути обтяжена лише тими витратами і доходами, за які вона може відповідати та які контролює" [5]. Унаслідок цього ускладнюється процес розмежування відповідальності між посадовими особами, досягнення достатньої аналітичності в обліку на поліграфічних підприємствах та контроль витрат на виробництво, унеможливується визначення часткового внеску окремих виробничих ділень у загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

До ефективних методів обліку та контролю виробничих витрат варто віднести нормативний. З цього приводу економісти М.Ф. Крилов та Н.Д. Врублевський стверджують, що підприємства повинні мати розроблені норми використання природних і трудових ресурсів окремими структурними підрозділами цих величин у контрольно-облікових цілях [3, с. 44-45]. Отже, використання нормативного методу забезпечить можливість паралельного здійснення поточного і оперативного контролю за рівнем витрат та результативно-попереджувального контролю виробничих витрат і процесу формування собівартості продукції для визначення оптимальної виробничої структури основних видів друкованої продукції.

Розрахунок нормативної собівартості здійснюють відповідно до чинного на підприємстві варіанта зведеного обліку витрат на виготовлення продукції, а саме: напівфабрикатного і безнапівфабрикатного. Рекомендуємо на малих поліграфічних підприємствах використовувати безнапівфабрикатний варіант зведення витрат у нормативних калькуляціях за відповідними центрами відповідальності (цехами, відділеннями, дільницями). При цьому ведення обліку витрат за центрами відповідальності потрібно поєднувати з аналітичним обліком за окремими замовленнями з узагальненням облікової інформації окремих видів друкованої продукції, що забезпечить можливість визначення прибуткової і економічної роботи структурних підрозділів та рентабельності різновидів готової продукції.

Унаслідок виконаних досліджень з'ясовано, що на методологію та організацію обліку та контролю виробничих витрат істотно впливають галузеві організаційно-технологічні особливості, а саме: організаційна й виробнича структура підприємства; специфіка використання виробничих і трудових ресурсів; значна залежність між складовими частинами виробництва; велика розчленованість процесу; незначні обсяги незавершеного виробництва. Усі наведені особливості поліграфічних підприємств потрібно брати до уваги під час організації обліку та контролю витрат, адже саме від ступеня їх використання залежить якість та достовірність сформованої в бухгалтерії інформації щодо собівартості окремих видів продукції.

Література

1. **Воронкова В.Я.** Бухгалтерский учет в полиграфии : учебник / В.Я. Воронкова. – М. : Изд-во "Книга", 1986. – 271 с.
2. **Временная** инструкция по планированию учета и калькулированию себестоимости продукции на полиграфических предприятиях. Утверждены комитетом совета министров СССР по делам издательств, полиграфии и книжной торговле. – М. : Изд-во "Книга", 1973. – 147 с.
3. **Врублевский Н.Д.** Совершенствование нормативного метода учета : учебник / Н.Д. Врублевский, М.Ф. Крылов. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 1987. – 103 с.
4. **Житний П.Н.** Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П.Н. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2.
5. **Литвин Ю.Я.** Облік і контроль в умовах нормативно-чекової системи : підручник / Ю.М. Литвин, О.І. Малишкін. – К. : Вид-во "Урожай", 1991. – 160 с.
6. **Никольская Э.В.** Себестоимость продукции полиграфических предприятий в современных условиях хозяйствования / Э.В. Никольская, М.Е. Исакова, Л.Н. Евсеева, Л.А. Давыдова // Полиграфическая промышленность : научн.-техн. информ. сб. – М. : Изд-во "Полиграф", 1995. – Вып. 3. – С. 1–17.
7. **Сопко В.В.** Бухгалтерський облік у підприємстві / В.В. Сопко. – К. : Вид-во "Техніка", 1995. – 267 с.
8. **Холод З.М.** Бухгалтерський облік на спільних і малих підприємствах в поліграфії : підручник / З.М. Холод, Х.Я. Лазуркевич. – Львів : Вид-во "Світ", 1995. – 104 с.
9. **Чепурин В.А.** Бухгалтерский учет на полиграфических предприятиях : учебник / В.А. Чепурин. – М. : Изд-во "Книга", 1976. – 173 с.

Должанский А.Н. Влияние организационно-технологических особенностей полиграфического производства на организацию системы учета и контроля затрат

На основе теоретических практических исследований разработана методика учета производственных затрат на полиграфических предприятиях, которая построена за принципом ведения учета за производственными операциями и технологическими процессами с учетом отраслевой специфики и объединение информации основных стадий полиграфического производства.

Dolganskyj A.M. Influence of organization and technological features of polygraph productions on manage of the system of account and control of charges

On the basis of theoretical and applied researches methodology of account of productive charges is worked out on printerries, in basis of which principle of registering is fixed after productive operations and technological processes taking into account a branch specific and generalization of information after the basic stages of polygraph production.