

нижених тарифів [2, с.35]. Таке енергоспоживання підвищить рівень платежів за енергією й створить умови для їх економного використання в бюджетних установах ВПК.

1. Bill Knox, Virginia Lew, Daryl Mills, Michael Sloss. Energy Accounting: A Key Tool in Managing Energy Costs. - California Energy Commission, Second Edition, 2000. 2. Кирик С., Головка С., Костін Ю. Підвищення ефективності енерговикористання // Економіка України. 2001. №3. С. 35–39.

УДК 655(0758)+052.73

ДО ПИТАННЯ ПРО ТРАНСФОРМАЦІЮ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПОЛІГРАФІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА

Н.І.Барановський

Висвітлено особливості трансформації обліку витрат виробництва поліграфічних підприємств при переході до національних стандартів, визначено пріоритети вибору основних параметрів, що передбачені новою обліковою системою.

The peculiarities of the transformation of the expenditures of the account register of the production of graphical enterprises to meet national standards, have been enlightened. The priorities of choice of the main parameters that are provisioned by a new calculation system have been determined.

Масштабні соціально-економічні перетворення і перехід до іншого суспільно-політичного устрою в Україні поки що не принесли сподіваних результатів для розвитку видавничо-поліграфічної галузі. За останнє десятиріччя випуск книг і брошур скоротився з 7046 найменувань у 1990 р. до 4720 у 1999 р., або в 1,8 раза, а їх тираж зменшився з 170 млрд. примірників до 18 млрд., тобто майже в 10 раз. Кількість умовних примірників на одну особу за цей період зменшилася з 3,2 до 0,36 одиниці – мало не вдесятеро. У розвитку видавничо-поліграфічної сфери чітко простежуються об'єктивні і суб'єктивні чинники, які спричинили економічну деградацію галузі, скорочення обсягів діяльності, підвищення витрат, зниження конкурентоспроможності продукції тощо.

Тяжких руйнівних ударів українській поліграфії було завдано спочатку гіперінфляцією карбованця, а пізніше – після введення гривні – постійною галопуючою інфляцією нової грошової одиниці, що постійно „з'їдала” кошти амортизаційного фонду, необхідні для оновлення морально і фізично зношеного обладнання.

Ціни на українські книги відповідають світовому рівневі, у той час як купівельна спроможність наших споживачів в десятки разів менша, ніж у розвинутих країнах. Це викликано високою собівартістю поліграфічної продукції, основну частину якої складать витрати на матеріали, що імпортуються із заходу і вартість котрих пристосована до існуючих там економічних умов.

Поліграфічна галузь України розглядається зарубіжними партнерами лише як ринок для збуту своєї продукції: матеріалів і високотехнологічного обладнання. Навіть надзвичайно дешева робоча сила не приваблює потенційних інвесторів та замовників.

Щоб галузь книгодрукування стала конкурентоспроможною на світовому ринку, а випущена книга доступною нашому читачеві, необхідно провести ефективні реформаторські зміни як на рівні внутрішньої перебудови підприємств, так і державної підтримки у вигляді введення нульової ставки податку на додану вартість на всі технологічні операції виготовлення книги вітчизняними видавцями та поліграфістами, а також на придбане ними технічне і технологічне обладнання, програмні продукти та матеріали, призначені для випуску книги й модернізації виробництва, та звільнити від оподаткування прибуток вітчизняних видавництв і підприємств поліграфії та книгорозповсюдження. У 1995 р. подібні заходи були запроваджені в Росії, і це посприяло тому, що російська книга стала дешевшою, ніж українська, в 1,5 раза [1, с.28], що в значній мірі привело до її експансії на український ринок і витіснення з нього нашої книги.

Вирішальну роль у підвищенні конкурентоспроможності галузі відіграє також ефективне управління витратами виробництва, що базується на новій обліковій політиці, міжнародній стандартизації облікового процесу.

При виборі методики бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції за національними стандартами потрібно виходити з класифікаційної детермінації сукупності значень параметрів, що характеризують виготовлення продукції в галузі.

Для поліграфії характерні високий рівень автоматизації та тенденція до інтеграції виробничих процесів, складний технологічний процес, велика номенклатура й асортимент продукції (книжкова, журнальна, бланкова, образотворча та ін.), орієнтація на масового споживача в широкому інтервалі тиражів (від кількох десятків до сотень тисяч примірників) і тривалості реалізації (від однієї доби до кількох років), нерівномірний характер надходження замовлень і випуску продукції, висока матеріаломісткість і середня тривалість виробничого циклу 3–4 тижні.

Асортимент продукції, як правило, формується на основні надходження замовлень від видавництва. Для розрахунку рентабельності і ціни, для здійснення ефективного контролю за формуванням витрат необхідно провести детальний аналіз собівартості кожного замовлення, що викликає потребу використання позамовного методу формування витрат. Даний метод застосовується практично всіма підприємствами галузі.

Виготовлення основних видів поліграфічної продукції складається з таких доволі складних технологічних процесів:

аналітичного – перероблення текстової й образотворчої інформації, верстання та виведення фотоформ за допомогою настільно-видавничих систем;

градаційного – виготовлення друкарських форм із застосуванням контактнокопіювальних верстатів і проявних пристроїв;

синтезу – друкування тиражу одно- та багатофарбової продукції із застосуванням відповідного друкарського обладнання;

оформлення – фальцювання, обрізування, виготовлення блоків, оздоблення.

Для здійснення ґрунтовного аналізу витрат кожного з цих процесів і ефективного розподілу непрямих витрат виникає потреба в застосуванні попроцесного методу калькулювання собівартості. Формування витрат і калькулювання собівартості в цьому випадку здійснюється окремо по кожному з чотирьох вищевказаних технологічних процесів. В середині кожного з них можлива локалізація витрат шляхом їх розподілу на калькуляційні групи.

Поширення принципу формування витрат у поліграфії за замовленнями передбачає можливість застосування попроцесного методу формування витрат лише в поєднанні з позамовним в один – попроцесно-позамовний, що однак вважається достатньо трудомістким і значно ускладнює обліковий процес [2, с.207]. Тому і застосовується лише на потужних поліграфічних підприємствах, зокрема, на Львівській державній книжковій фабриці „Атлас”. Малі та середні підприємства використовують, як правило, лише позамовний метод. Локалізація ж витрат за операціями в цьому випадку здійснюється на рівні використання калькуляційних груп, а розподіл всього облікового процесу на окремі підпроцеси не відбувається.

На вибір методики обліку витрат впливає і висока матеріаломісткість поліграфічного виробництва. Передусім вона створює необхідність приділяти особливу увагу в обліку витрат використанню матеріалів на виробничі потреби. Найменші відхилення їх витрачання суттєво впливають на собівартість виготовленої продукції. Тому на кожному підприємстві повинна бути впроваджена спеціальна система обліку і контролю даного виду витрат.

Оскільки виробничі процеси в поліграфії за своїм складом типові, то найкращим методом обліку матеріальних витрат вважається нормативний. Ефективне застосування нормативів при плануванні виробництва допоможе в багатьох випадках запобігти перевитратам, які часто виникають через незаконне привласнення матеріальних цінностей безпосередніми виконавцями замовлень, та зумовить значне зменшення матеріаломісткості виготовлення поліграфічної продукції.

Проте, незважаючи на гостроту даного питання, у поліграфічній галузі поки що не розроблені нормативи, які б враховували особливості використання сучасного обладнання та витрачання нових матеріалів. Підприємства застосовують застарілі союзні норми, які в деяких випадках значно не відповідають сучасним умовам виготовлення продукції.

Важливим питанням трансформації обліку витрат виробництва є вибір методів списання матеріалів на виробничі потреби. Неправильний їх вибір може призвести до фінансового краху підприємства внаслідок „вимивання” оборотних коштів і банкрутства через постійну купівлю сировини за ціною, що перевищує вартість готової продукції, або збільшення ціни до рівня, що переважає конкурентоспроможність і платіжний попит. Критеріями оптимізації при цьому є максимальне наближення вартості списаного матеріалу до її реальної величини у кожному замовленні, а також мінімальні затрати на впровадження і застосування методу.

За свідченням фахівців, нині матеріали на складах поліграфічних підприємств довго не затримуються і їхня вартість протягом періоду надходження і використання істотно не змінюється. Крім того, для проведення ідентичних процесів виготовлення продукції різного асортименту в галузі застосовуються різноманітні за якістю та найменуванням матеріали. Дуже рідко виникає потреба в розподілі між замовленнями матеріалів однакового типу, але різної собівартості. Якщо таке трапляється, то дане відхилення не повинно суттєво вплинути на собівартість готової продукції. Тому при списанні виробничих запасів у цьому випадку можна застосовувати найпростіший для розрахунків метод середньозваженої собівартості.

Згідно з вимогами нових національних стандартів, підприємства самостійно обирають параметр, що служить базою (основою) розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції [3]. Від ефективності вибору даного показника безпосередньо залежить точність визначення величини собівартості конкретного виду продукції включенням в неї певної частки загальновиробничих витрат. Найчастіше базою розподілу обирають пряму заробітну плату основних виробничих працівників. Для поліграфії вона вважається найбільш показовою, оскільки відображає реальні пропорції між витратами на окремі замовлення. При цьому сумарне значення загальновиробничих витрат розподіляють пропорційно до витрат на оплату праці за кожним замовленням.

Окрім того, у поліграфічній галузі виготовлену продукцію в натуральному виразі часто можна звести до єдиного порівняльного вимірника, наприклад, кількості приведених фарбовідбитків. Цей показник як базу розподілу застосовує одне з найбільших підприємств західного регіону Львівська державна книжкова фабрика „Атлас”. Розрахунок витрат для списання на окреме замовлення визначається за формулою

$$Z_1 = kn_1 = \frac{\sum Z}{\sum n} n_1,$$

де Z_1 – обсяг загальновиробничих витрат для замовлення з кількістю приведених фарбовідбитків n_1 ; $\sum Z$ – обсяг загальновиробничих витрат; $\sum n$ – сумарна кількість приведених фарбовідбитків за звітний період; k – коефіцієнт розподілу.

Проте застосування натурального вимірника продукції, на нашу думку, не виправдане, оскільки в багатьох випадках він не може бути показовим. Багато трудомістких процедур у поліграфії виконується незалежно від величини тиражу продукції. Це, зокрема, процеси додрукарської підготовки, приправлення, приладження та ін. Тому все ж таки для даної галузі найефективнішим показником залишається пряма заробітна плата основних виробничих робітників.

Після переходу на нову облікову систему суттєво змінилася структура собівартості продукції. З її складу виключено адміністративні витрати і витрати на збут. Це спричинило суттєві проблеми для потужних поліграфічних підприємств, які умовно вважаються монополістами галузі і можуть штучно встановлювати норму рентабельності. Так, державне підприємство „Атлас” виявило, що працює збитково, лише після визначення загального фінансового результату, хоч у ціну закладалася позитивна норма рентабельності. Тому при плануванні цін на продукцію варто все ж таки враховувати вказані витрати, що запобігатиме утворенню подібних явищ.

На державних поліграфічних підприємствах досі не зупинено дію союзної норми, згідно з якою друкована продукція може вважатися виготовленою і списуватися на готову, коли віддруковано не менше 95% тиражу. В іншому випадку навіть частина віддрукованого обсягу буде знаходитись у залишках незавершеного виробництва.

Існування даної норми раніше значно полегшувало облік витрат за довгостроковими замовленнями та розподіл непрямих витрат, оскільки автоматизація обліку знаходилася на дуже низькому рівні і процес розподілу витрат між залишками незавершеного виробництва був достатньо трудомістким. Проте виникала невідповідність між виробничим і обліковим процесом, коли готова продукція могла знаходитись уже на складі або в покупців, а згідно з обліком бути в залишках незавершеного виробництва. Сьогодні, коли вже достатньо розвинута автоматизація облікового процесу і найбільш трудомісткі процедури можуть здійснюватися за допомогою сучасної комп'ютерної техніки, цю норму треба відмінити.

Отже, для розвитку українського книговидання необхідна серйозна підтримка Уряду, Верховної Ради, а також різних галузевих органів. Собівартість української книги потрібно істотно зменшити. Для цього слід передбачити:

введення нульової ставки податку на додану вартість на всі технологічні операції виготовлення книги вітчизняними видавцями та поліграфістами, а також на придбане ними технічне і технологічне обладнання, програмні продукти та матеріали, призначені для випуску книг і модернізації виробництва;

звільнення від оподаткування прибутку вітчизняних видавництв і підприємств поліграфії та книгорозповсюдження;

створення ефективних нормативів і рекомендацій ведення обліку витрат виробництва підприємств поліграфії на основі національних стандартів бухгалтерського обліку, що враховували б організаційно-технологічні особливості поліграфічного виробництва.

1. Афонін О. Національна книга: стан, причини, наслідки, перспективи // Друкарство. 2000. №2. С. 28–31.
2. Воронкова В.Я. Бухгалтерский учет в полиграфии: Учебник для вузов. М., 1999. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318.
4. Introduction to financial & management accounting / David W. Young, 1993.

УДК 657.471

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЕКОНОМІЧНИХ ВИТРАТ ЯК АКТУАЛЬНА ПРОБЛЕМА ФОРМУВАННЯ РИНКОВОЇ ЦІНИ

Д.Д.Мисак, О.В.Макарець, О.В.Майор

Розглядаються проблеми формування ціни в ринкових умовах. Пропонується забезпечення відповідної підготовки фінансистів, економістів і бухгалтерів, освоєння ними нового типу економічного мислення, вивчення передового досвіду застосування прогресивних методів управлінського обліку.

It is offered to supply preparation of the financiers, economists, accountants, development with them of a new type of economic intellection, study of advanced experience of use of progressive methods of the administrative count.

Актуальною проблемою реформування української економіки є підвищення конкурентоздатності вітчизняної продукції як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках. Досить часто питання ускладнюється через високі ціни, спричинені значними витратами на виробництво. Причини цього добре відомі. Це і слабка технічна та технологічна база, подорожчання пального й сировини, підвищення транспортних видатків і все інше, викликане розвалом союзової економіки, інфляцією, організаційними проблемами.

Однак слід пам'ятати, що високий рівень витрат – це не лише проблема останнього десятиліття. Адже затратність економіки формувалася протягом багатьох попередніх років функціонування адміністративно-командної економіки, і суттєвий вклад у це внесла офіційна економічна наука, що створювала теоретичну базу для механізму господарювання, визначала критерії оцінки роботи підприємств.

Парадоксальність економічної системи полягала в тому, що зниження витрат було вкрай не вигідне підприємствам, оскільки зменшувало обсяги товарної (реалізованої) продукції. А саме цей показник був в основі оцінки результатів діяльності. Саме відповідно до цього фор-