

УДК 655(0758)+052я73

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПОЛІГРАФІЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Н.І. Барановський

Висвітлено особливості обліку і контролю виробничих витрат на поліграфічних підприємствах у сучасних умовах, запропоновано комплекс заходів їх удосконалення.

Освещены особенности учета и контроля производственных затрат на полиграфических предприятиях в современных условиях, предложен комплекс мероприятий их совершенствования.

В Україні відбувся перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і змінилися важливі базові принципи формування собівартості. Для ефективного функціонування поліграфічних підприємств необхідно вдосконалювати організацію обліку і контролю виробничих витрат з врахуванням галузевої специфіки.

Дослідження стану обліку витрат на поліграфічних підприємствах свідчить, що часто для цього використовуються застарілі інструктивні та методичні матеріали, які не відповідають сучасним вимогам управління і новим стандартам. Зокрема, досі основним нормативним документом, який регламентує облік і контроль виробничих витрат, вважається інструкція „Планування, облік і калькулювання собівартості продукції на поліграфічних підприємствах”, затверджена Державним комітетом СРСР у справах видавництва, поліграфії та книжкової торгівлі в 1986 році [5]. Основні підходи та особливості обліку, передбачені нею, у багатьох випадках не відповідають Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року [1] та Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затвердженому наказом Міністерства фінансів 31 грудня 1999 року [6].

Зокрема, згідно з пунктом 2.2 статті 2 інструкції, передбачено, що собівартість поліграфічної продукції складається із затрат:

- безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції, зумовлених технологією й організацією виробництва, включаючи затрати на управління;
- пов'язаних з удосконаленням технології й організації виробництва;
- передбачених на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції;
- запланованих на поліпшення умов праці і техніки безпеки, підвищення кваліфікації працівників виробництва;
- пов'язаних зі збутом продукції.

Відповідно до статті 11 положення собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої за звітний період, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. На відміну від старої галузевої інструкції в нових стандартах обліку не передбачено включення в собівартість продукції збутових та адміністративних витрат.

Значно змінився і склад окремих статей витрат. Для прикладу, теперішній склад загальновиробничих витрат досить суттєво відрізняється від попереднього, а саме: з їх переліку виключено витрати зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, суми сплачених орендарем відсотків за користування наданими у фінансову оренду основних засобів, витрати на всі види ремонту, додано витрати на медичне страхування працівників апарату управління, цехів, дільниць та іншого загальновиробничого персоналу.

Виникнення значних базових відмінностей між новим і старим обліком створює безліч запитань, приміром, до якого виду і чи взагалі повинні бути віднесені до виробничих багато специфічних елементів затрат поліграфічного виробництва.

Підприємства галузі змушені самостійно узгоджувати свій облік зі старою інструкцією та новими стандартами, а це призводить до різного трактування багатьох норм, які стосуються особливостей обліку виробничих витрат на виготовлення друкованої продукції, і спричиняє значні розбіжності в обліку і розподілі витрат, що мають однаковий економічний зміст. У ре-

зультаті знижується ефективність всього облікового процесу, послаблюються контрольні функції обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності й зацікавленість структурних підрозділів та окремих виконавців. Для вчасного прийняття ефективних управлінських рішень керівництву підприємства потрібна достовірна, правильно оброблена й згрупована інформація про витрати та результати діяльності.

Необхідно розробити нову, більш прогресивну, інструкцію з калькулювання собівартості продукції, яка б враховувалася особливості обліку витрат, передбачені новими стандартами, і сучасну структуру побудови виробничого процесу в галузі.

Управлінському персоналу поліграфічних підприємств не завжди вдається вчасно контролювати хід виконання всіх виробничих операцій та витрати, що виникають при цьому. Тому у виробничих підрозділах підприємств можливі випадки завищення собівартості та незаконного присвоєння цінностей. Запобігти цим явищам можна, застосовуючи дуже поширений у світі нормативний метод („стандарт-кост”). Особливість використання даного методу полягає у встановленні прогресивних норм матеріальних, трудових і грошових витрат. На поліграфічному підприємстві на кожне замовлення на підставі прогресивних науково обґрунтованих норм складають попередню калькуляцію собівартості. Такий спосіб обліку витрат дозволяє вчасно здійснювати контроль за обсягом виробничих витрат та правильним визначенням собівартості.

Ще однією перевагою використання методу „стандарт-кост” вважається економія на веденні облікових записів. На перший погляд може видатись, що використання нормативів вимагає більших затрат на ведення обліку порівняно із системою фактичних витрат. Насправді воно лише спрощує облік. При використанні нормативного обліку додаткові витрати виникають лише при встановленні індивідуальних нормативів. Як правило, такі витрати незначні. Багато нормативів використовується місяцями або навіть роками. Тільки значні зміни (зміна конструкції деталі, освоєння нового виробу) спричиняють необхідність їх перегляду. Вартісні складові нормативних витрат оновлюються, як правило, щорічно або навіть частіше для того, щоб можна було відобразити вплив інфляції та інших факторів на ціни придбаних матеріалів чи вартість робочої сили.

Проведені дослідження показали, що на підприємствах галузі сьогодні немає чіткої методики нормування виробничих процесів.

Упродовж останніх років у поліграфії відбуваються швидкі якісні зміни, зумовлені впровадженням комп'ютерних технологій виробництва, за допомогою яких досягається більш високий рівень автоматизації та інтеграції виробничих процесів. Іншими стають не тільки матеріали, обладнання і технологічні схеми, змінюються суть професійних обов'язків і вимоги до кваліфікаційного рівня виконавців. Змінилися структура, обсяги і пропорції витрат виробництва.

Аналіз діяльності багатьох підприємств галузі свідчить, що більшість нормативних матеріалів стосується використання застарілих обладнання і матеріалів. У галузі гостро стоїть питання розроблення нормування витрат часу і виробітку в додрукарському виробництві. З'явилися принципово нові процеси: електронне сканування, набір тексту за допомогою комп'ютерних засобів (у т.ч. засобів голосу), обробка зображень з використанням пакетів програм (наприклад, CorelDraw, PhotoShop, PageMaker, LinoColor, FreeHand і ін.), верстання, передачі зображень каналами зв'язку та виведення при допомозі фотоскладальних автоматів. Нормування часу й виробітку залежить від ефективності наявного обладнання, програм і рівня кваліфікації операторів.

Завдання комплексного нормування необхідно вирішити на загальногалузевому рівні. Відсутність ефективних норм зумовлює самостійне встановлення їх підприємствами. Проте часто такі норми не є достатньо вмотивованими. На проведення ж ґрунтовних досліджень підприємствам не вистачає ні часу, ні коштів. Тому ряд підприємств, зокрема, Львівська державна книжкова фабрика „Атлас”, Луцька обласна друкарня, Луцька друкарська фабрика „Християнське життя”, Тернопільська обласна друкарня „Збруч” та ін., готові спільно профінансувати проект розроблення нових галузевих норм.

Характерною особливістю сучасних друкарських процесів є нові високоефективні друкарські машини, фізично стійкіший друкарський папір, більш насичені й економно використувані фарби, які істотно знижують витрати часу на наладку, зменшують відходи виробництва і

витрати матеріалів. Залежно від конкретного типу обладнання і матеріалів виробничі норми повинні коригуватися. Застосування старих типових норм призводить до перевитрат фарби й паперу, збільшує тривалість виготовлення замовлень. Для виходу з такої ситуації деякі підприємства (Луцька друкарська фабрика „Християнське життя”) без достатнього технічного й економічного обґрунтування встановлюють норми виробітку на одного друкаря в кількості аркушів відбитків на тиждень. Але в цілому ця проблема залишається нерозв’язаною.

Що стосується післядрукарського виробництва, яке зазнало найменших змін у технологічній сфері, то напрямок удосконалення тут по суті такий же, як на процесах друкування. Але разом з тим виникли додаткові проблеми, пов’язані із значним скороченням тиражів видань. Для невеликих підприємств став економічно не вигідним запуск нових книжкових ліній, які здійснюють основні процеси післядрукарської обробки. Наприклад, на Сімферопольській книжковій фабриці „Таврида” простояє лінія „Колбус”, яка дозволяє знизити витрати на випуск книги майже вдвоє при тиражах понад 5,0 тисяч примірників.

Проведені дослідження показали практичну актуальність і економічну доцільність удосконалення й оптимізації нормування витрат предметів і засобів праці, її оплати та комплексних витрат. Подальший аналіз повинен здійснюватися на основі порівняння нормативних матеріалів різних поліграфічних підприємств, узагальнення досвіду економічної діяльності в цій сфері.

На жаль, на галузевому рівні в нашій державі нормативи майже не розробляються. Якщо в Російській Федерації з 1996 р. діють нові „Межотраслевые нормы времени и выработки на процессы полиграфического производства”, затверджені Міністерством праці [2], з 1 липня 1998 р. „Нормы отхода бумаги на технологические нужды производства при печатании продукции офсетным способом” [3], а в 2000 р. Міністерством в справах друку, телерадіомовлення і засобів масової комунікації затверджені „Нормы времени и выработки на набор, правку и верстку газет на персональном компьютере” [4], то в Україні за роки незалежності жодних прогресивних норм не впроваджено. І підприємства по можливості намагаються якимось чином отримати й використовувати російські норми, але в цілому питання залишається невирішеним.

Відповідно до традиції, що склалася упродовж багатолітньої практики, деякі дрібні міські та більшість районних поліграфічних підприємств використовують безособовий (котловий) метод обліку витрат на виробництво. Він відстає від сучасних вимог: калькулювання собівартості не спирається на прогресивні норми витрат, відхилення від норм не виявляються, їх зміни не враховуються, можливі крадіжки або недостачі матеріалів, приписки до заробітної плати списуються на виробничі затрати.

Суть котлового методу полягає в тому, що після закінчення місяця нормувальники складають довідку про витрати на заробітну плату виробничих працівників у незавершеному виробництві, що переходить на наступний місяць. Оскільки відомі витрати в залишках незавершеного виробництва і затрати за поточний місяць, то собівартість товарного випуску визначається розрахунковим методом: до затрат на незавершене виробництво на початок місяця додаються поточні витрати і вираховуються затрати в незавершеному виробництві на кінець місяця.

Міські та районні поліграфічні підприємства випускають, в основному, газетну та бланкову продукцію. При існуючому методі калькулювання правильно визначити собівартість навіть двох видів продукції практично неможливо. Щоб забезпечити оперативне і правильне визначення виробничих витрат на конкретне замовлення, від такого методу калькулювання собівартості необхідно відмовитись.

Ще однією суттєвою проблемою обліку виробничих витрат у галузі вважається відсутність типових форм первинної документації. На підприємствах первинна документація складає 60 – 70% обсягу облікової інформації. Якість первинної інформації суттєво впливає на якість процесу управління, статистичного, бухгалтерського й оперативного обліку. Саме на стадіях складання первинних документів, збору і реєстрації інформації спостерігається, як показує практика, багато випадків свідомої фальсифікації даних.

Виробничий процес у поліграфії достатньо складний. Для виготовлення продукції необхідно виконати чимало господарських операцій, що мають багато специфічних особливостей. Документи, що складаються в момент виконання господарської операції або зразу ж після її

закінчення, повинні відображати всі показники, необхідні для проведення аналізу та контролю витрат на виробництво.

Для забезпечення можливості використання підприємствами первинного документо-обігу, що несе необхідний інформаційний зміст про сукупний виробничий процес на галузевому рівні, повинні бути розроблені типові форми первинних документів. Проведення цього процесу вимагає ґрунтовного аналізу особливостей технології виготовлення друкованої продукції. Результатом даного аналізу повинно стати визначення на кожній виробничій ділянці характерних параметрів, від яких безпосередньо залежить ефективність роботи конкретної частини сукупного процесу виробництва.

Відсутність типової галузевої первинної документації змушує підприємства самостійно розробляти та впроваджувати форми первинних документів, які б враховували необхідні для обліку особливості поліграфічного виробництва, що не завжди вдається здійснити найбільш ефективно. Часто наслідками таких явищ є відсутність або некоректне подання вихідної інформації, що унеможливує подальший аналіз і контроль витрат.

Характерною ознакою удосконалення облікової системи на сучасному етапі вважається застосування ПЕОМ для виконання облікових процедур. Використання автоматизованих систем у бухгалтерському обліку звільняє бухгалтерів від виконання рутинної роботи, дозволяє інформацію, введenu в ЕОМ, аналізувати в різноманітних розрізах і згрупувати за необхідними ознаками, оперативно отримувати узагальнену звітність. У цьому випадку набагато легше виявити порушення і відхилення від встановлених норм, вчасно запобігти їх повторенню. В облікового персоналу з'являється можливість приділяти більше часу вирішенню управлінських завдань.

На жаль, автоматизація бухгалтерського обліку з використанням сучасної комп'ютерної техніки та пакетів прикладних програм на підприємствах галузі впроваджується незадовільно. На багатьох з них облік, в основному, ведеться вручну. Автоматизації підлягають лише окремі ділянки. Крім того, для цих потреб застосовуються застарілі комп'ютерна техніка та програмне забезпечення, що унеможливує проведення ефективного аналізу виробничого процесу. Пояснити подібне явище можна передусім відсутністю у підприємств коштів, не завжди повним розумінням управлінського персоналу ефективності від впровадження засобів автоматизованого обліку.

Потрібно провести ґрунтовний аналіз економічної ефективності шляхом порівняння витрат на впровадження комп'ютерної техніки і програмного забезпечення в обліковий процес та вигод, що можуть бути отримані в цьому випадку. Як показує практика, часто вигоди від автоматизації в багато разів перевищують затрати.

Отже, для того щоб управлінський персонал поліграфічних підприємств мав можливість ефективно, відповідно до сучасного способу господарювання здійснювати облік і контроль виробничих витрат необхідно:

розробити нову, більш прогресивну, інструкцію з калькулювання собівартості продукції в поліграфії, яка б враховувала особливості обліку витрат, передбачені новими стандартами, а також сучасну структуру побудови виробничого процесу в галузі;

впровадити нові норми витрат матеріалів, часу та виробітку на процеси виготовлення поліграфічної продукції;

розробити типові форми первинної документації виробничих процесів;

впровадити автоматизований облік виробничих витрат, що створить необхідні передумови ефективного їх аналізу та контролю.

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р., № 996-XIV.
2. Межотраслевые нормы времени и выработки на процессы полиграфического производства, утвержденные Министерством труда Российской Федерации 22.06.96 г.
3. Нормы отхода бумаги на технологические нужды производства при печатании продукции офсетным способом, утвержденные Государственным комитетом Российской Федерации по печати 29.12.97 г., № 154.
4. Нормы времени и выработки на набор, правку и верстку газет на персональном компьютере, утвержденные Министерством Российской Федерации по делам печати, телерадиовещания и средств массовых коммуникаций 12.05.2000 г., № 104.
5. Планирование, учет и калькулирование себестоимости продукции на полиграфических предприятиях. Инструкция, утвержденная Государственным комитетом СССР по делам издательств, полиграфии и книжной торговли 30.07.85 г., № 350.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене наказом Мініфіну України 31.12.99 р., № 18.