

УДК 657.471

**Т. Б. Шира***Українська академія друкарства***ВПЛИВ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
ПОЛІГРАФІЧНОГО ВИРОБНИЦТВА НА ОРГАНІЗАЦІЮ  
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПО ВИДАХ ДІЯЛЬНОСТІ**

*Характеризуються основні етапи поліграфічного виробництва та чинники впливу на формування собівартості продукції. Особлива увага приділяється таким калькуляційним статтям витрат, як витрати на поліграфічне виконання, загально-видавничі витрати, втрати від браку, витрати на збут, а також витратам по видах діяльності на підприємствах поліграфічної галузі.*

***Поліграфічне виробництво, управлінський облік витрат, собівартість продукції, чинники впливу на формування собівартості продукції***

Процес управління сучасним поліграфічним підприємством постійно ускладнюється під впливом технічного прогресу і конкуренції. Існуючі концепції управління підприємством відходять від функціональних та структурних підходів й орієнтуються на бізнес-процеси. Зміна парадигми управління диктує нові вимоги до інформації, потрібної для прийняття управлінських рішень. Інформаційні технології, що ґрунтуються на базах даних, дозволяють значно знизити витрати на збір й обробку інформації [1]. Усе це відкриває можливості для використання ефективніших методів управлінського обліку в сучасних економічних умовах.

Дослідженням сутності управлінського обліку займався багато вчених-економістів. Серед них – І. Білоусова, Ф. Бутинець, С. Голова, К. Друрі, Т. Карпова, Л. Нападівська, В. Палій, Ч. Хорнгрен, Дж. Тостер, М. Чумаченко, Б. Нідлза, Х. Андерсен, Д. Колдуелла та інші.

Проте для підприємств поліграфічної галузі глибоких напрацювань майже немає. Одними з найактуальніших є питання організації обліку витрат на підприємствах поліграфічної галузі в умовах істотної зміни структури витрат. За рахунок автоматизації виробництва знижуються прямі трудові витрати, натомість починають переважати непрямі, пов'язані з розробленням продукції, контролем якості та організацією логістики. Використовуючи традиційні методи обліку витрат, керівництво поліграфічних підприємств отримує інформацію, малоприсадибну для прийняття управлінських рішень у кризових умовах. Це стосується інформації про собівартість друкованої продукції та фінансову ефективність бізнес-процесів на підприємстві. Слабкість традиційних методів обліку непрямих витрат полягає у використанні умовних баз розподілу, за допомогою яких неможливо описати закономірності поведінки цих витрат.

Мета нашої статті – висвітлення теоретичної та практичної обґрунтованості застосування концепції обліку витрат по видах діяльності, виявлення

специфіки і вироблення практичних рекомендацій щодо використання її на підприємствах поліграфічної галузі.

На думку більшості прихильників обліку витрат по видах діяльності, інформація про собівартість продукції повинна бути сконцентрована не тільки на аналізі минулих витрат, але більшою мірою на осмисленні майбутніх подій і поліпшенні бізнес-процесів, що відбуваються в даний час [4]. Так, інформація про собівартість продукції, отримана в результаті застосування системи обліку витрат по видах діяльності, може використовуватися для вирішення наступних завдань: 1) ціноутворення; 2) прийняття довгострокових стратегічних рішень щодо поліграфічних виробів; 3) визначення центрів формування витрат, що є ресурсомісткими при виробництві продукції і знаходженні шляхів зниження споживання ресурсів, особливо на стадіях прийняття замовлення і друку видань.

Аналіз особливостей поліграфічних підприємств дозволив визначити поліграфічну промисловість як галузь матеріального виробництва, що характеризується цільовим характером, наявністю специфічних засобів виробництва, особливостями друкованої продукції, взаємодією виробника і покупця через ряд виробничих і посередницьких ланок [3].

Виробництво друкованої продукції – складний процес, пов'язаний з різноманітними інформаційними та матеріальними потоками, що забезпечують технологічний процес. Структура процесу виготовлення будь-якого друкованого продукту вимагає певної послідовності дій і обладнання, що забезпечує їх виконання. Виробничі процеси в поліграфічному виробництві діляться на кілька етапів: додрукарські, друкарський процес і постдрукарська обробка. При цьому спосіб друку є визначальним у виборі друкарні. Відповідно від вибору друкарського процесу залежать технології постдрукарської і додрукарської обробки [6, с. 225].

Додрукарські процеси виробництва в поліграфії завершуються створенням носія інформації, з якого текстові, графічні та ілюстраційні елементи можуть бути перенесені на папір (виготовлення друкарської форми).

Початкові витрати з виготовлення друкованої продукції формуються під час наборного процесу. Істотна особливість впливу цього процесу на собівартість продукції полягає в тому, що форми друку не входять до складу друкованої продукції, а лише застосовуються для її виготовлення. У зв'язку з тим їхня вартість включається в собівартість вироблюваної продукції лише частково, у тій мірі, в якій ці форми використовуються в процесі виробництва.

Друкарський процес у поліграфії (власне друк) дозволяє отримувати видрукувані листи. Для цього слугують друкарська машина та носій підготовленої інформації (друкарська форма). Даний етап характеризується різноманітністю способів друку (ротаційний, офсетний і т.д.) і витратних матеріалів, що впливає на структуру собівартості поліграфічної продукції.

Останній цикл виробничого процесу – брошурувально-палітурні роботи. Тут не маємо різких коливань у зміні рівня витрат у собівартості друкова-

ної продукції. Оскільки у виробництві друкованої продукції в кожній друкарні застосовується одне й те саме устаткування, відмінності у витратах можливі лише тоді, коли одна книга виготовляється в м'якій обкладинці, інша – у твердій палітурці, або для друкованої продукції одного виду потрібне тільки брошування, а для іншого – брошування і палітурка.

Крім технологічних особливостей виробництва, на вартість друкованої продукції мають вплив й організаційно-економічні. До них відносяться: широкий асортимент продукції, коливання обсягів і тиражів видань, характер продукції, що випускається, рівень спеціалізації друкарень.

Підприємства поліграфічної промисловості характеризуються багатоасортиментним виробництвом друкованої продукції. Номенклатура тільки книжкової продукції на великих підприємствах сягає трьох–п'яти тисяч найменувань. Продукція поліграфічних підприємств різна за своїм характером. Це художня, дитяча і науково-технічна література, образотворча, книжкова, журнальна й газетна продукція, товари культурно-побутового призначення. На формування собівартості друкованої продукції значно впливає ряд чинників, зокрема:

- тип видання (навчальна, дитяча, науково-технічна література і т.д.);
- характер відтвореного оригіналу (видання текстові та ілюстраційні, одно- і багатофарбові тощо);
- формат видання і шпальти набору;
- обсяг видання;
- тираж;
- характер зовнішнього оформлення.

Структура витрат у собівартості продукції різних видів неоднакова і залежить насамперед від технологічних особливостей виробництва (див. таблицю).

### **Структура витрат у собівартості товарної продукції (у відсотках)** (узагальнена на підставі зібраних даних)

Стаття витрат	Товарна продукція				Товари народного споживання
	газетна	книжкова	образотворча	бланкова	
Сировина і матеріали	21,0	25,0	10,4	6,4	57,5
Допоміжні матеріали	3,4	3,9	2,3	2,6	2,0
Заробітна плата:					
незалежно від виробітку	16,0	8,5	11,2	9,0	4,1
залежно від виробітку	18,3	18,0	22,1	22,1	10,8
Додаткова заробітна плата	3,5	3,0	2,8	2,9	1,1
Відрахування на соціальне страхування	2,4	2,3	2,1	2,1	0,9
Загальновиробничі витрати	21,9	25,4	35,4	35,9	15,8
Загальнодрукарські витрати	13,5	13,7	13,7	18,3	7,8
Виробнича собівартість – разом	100	100	100	100	100

Об'єктом обліку і калькулювання собівартості на більшості поліграфічних підприємств є окреме замовлення, що видається на заздалегідь визначену кількість продукції. Для щомісячного розрахунку фактичної собівартості продукції замовлення повинні, як правило, видаватися на таку кількість виробів, яку планується випустити протягом місяця з урахуванням потужностей підприємства. При виготовленні виробів з тривалим технологічним циклом виробництва замовлення можуть видаватися не на вироби в цілому, а на окремі його частини, що представляють закінчену роботу.

Для визначення собівартості закінченої друкованої продукції спочатку потрібно знайти витрати по кожному процесу поліграфічних робіт, що відносяться до конкретного об'єкта калькулювання. Тому, аби підвищити аналітичність змісту калькуляційних даних, витрати рекомендується відображати по кожному процесу і на виріб в цілому [2]. Така побудова калькуляцій забезпечить взаємозалежне вирішення завдань господарського і внутрішньогосподарського розрахунку, необхідну аналітичність показників. При калькулюванні друкованої продукції витрати друкарні можуть бути згруповані за певними статтями: «Витрати на поліграфічне виконання», «Загальновидавничі витрати», «Втрати від браку», «Витрати на збут».

Стаття «Витрати на поліграфічне виконання» включає в себе вартість усіх робіт з виготовлення замовлення поліграфічним підприємством за договірними цінами.

До «Загальновидавничих витрат» відносяться: оплата праці персоналу з відрахуваннями на соціальне страхування і позабюджетні фонди; витрати на відрядження й утримання службового автотранспорту; витрати для власних потреб (канцелярські, поштові, телефонні, вартість передплати на періодичні та довідкові видання); витрати на утримання та ремонт будівель, споруд, інвентаря, техніки; знос основних засобів і витрати на оренду та утримання приміщень (водопостачання, опалення, освітлення, очищення дахів від снігу, підтримання чистоти приміщень тощо); витрати на утримання позавідомчої пожежної й сторожової охорони і на підготовку кадрів; відрахування в резерв на виплату щорічної винагороди за підсумками роботи за рік та ін.

У статтю «Втрати від браку» відносяться витрати на виправлення видань з вини виробника (видирання, клейки, передрук бракованих аркушів, брошурувально-палітурні роботи), за винятком сум, відшкодованих у встановленому порядку видавництвом.

Витрати на рекламу, упаковку, транспортування, експедирування, пересилання видань, а також витрати, пов'язані з реалізацією продукції, відносяться до статті «Витрати на збут».

Зазначені статті витрат можуть коригуватися залежно від особливостей і специфіки конкретного поліграфічного підприємства. При цьому необхідно мати на увазі, що собівартість продукції визначається по кожному виду видання (книга, журнал, газета).

Витрати на обслуговування виробництва підприємства й управління є складовою частиною витрат з виготовлення продукції. Вони необхідні для створення умов, які забезпечують безперервність виробничого процесу. Подальший розвиток і розширення масштабів виробництва, удосконалення техніки і технології виробничих процесів призвели до ускладнення й диференціації цих функцій. Механізація та автоматизація виробничих процесів, забезпечуючи підвищення продуктивності праці робітників, зайнятих безпосередньо виготовленням продукції, потребують значних витрат по догляду за обладнанням, підтриманню його в робочому стані й створенню безпечних умов праці зайнятих на ньому людей [5].

Для усунення недоліків традиційних методів обліку в поліграфічній галузі пропонується використовувати управлінський облік витрат по видах діяльності (Activity Based Costing). Проведені дослідження Міжнародним консорціумом за передовими технологіями виробництва, що фінансуються великими європейськими та американськими індустріальними підприємствами, у рамках програми з управлінського обліку витрат, підтвердили обґрунтованість системи обліку витрат по видах діяльності і сформували практичні рекомендації з використання даної методики на підприємствах. У США результати цього дослідження були сприйняті позитивно й отримали продовження в діяльності великих консалтингових компаній. У Великобританії на початку 90-х років методика обліку витрат по видах діяльності була визнана в облікових колах як науково обґрунтована система обліку [7]. З огляду на це все більше поліграфічних підприємств виявляє інтерес до впровадження системи обліку витрат по видах діяльності, до того ж у розвинених західних країнах з'являються стандарти управлінського обліку, повністю присвячені даній методології і техніці обліку витрат.

1. Барановський Н.І. Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України: дис... канд. екон. наук : 08.06.04 / Барановський Н. І. Львів, 2005. – 190 с.
2. Белоусова І.М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І.М. Белоусова, М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 123–128.
3. Должанський А.М. Організаційно-технологічні особливості поліграфічного виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат виробництва / А.М. Должанський // Торгівля, комерція, підприємництво: зб. наук. пр. Львівської комерційної академії. – Львів: Коопосвіта ЛКА, 2000. – С.64–66.
4. Должанський А.М. Організація руху документів з обліку прямих витрат за центрами відповідальності на поліграфічних підприємствах / А.М. Должанський // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.14 . – С.180–188.
5. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження/ Левицька С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–35.
6. Штангрет А.М. Планування, облік, калькулювання та аналіз собівартості видавничої і поліграфічної продукції (для потреб управлінського обліку та аналізу діяльності підприємства) : навч. посіб. для ВНЗ / А.М. Штангрет, В.В. Мартинів. – Львів : УАД, 2008. – 410 с.
7. Яценко Л.В. Особливості методики управлінського обліку витрат на поліграфічних підприємствах / Л.В. Яценко // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 1 (16). – С. 351–358.

## **ВЛИЯНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОЛИГРАФИЧЕСКОГО ПРОИЗВОДСТВА НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Характеризуются основные этапы полиграфического производства и факторы влияния на формирование себестоимости продукции. Особое внимание уделяется таким калькуляционным статьям расходов, как расходы на полиграфическое исполнение, общеиздательские расходы, потери от брака, расходы на сбыт, а также расходам по видам деятельности на предприятиях полиграфической отрасли.*

## **IMPACT INDUSTRIAL AND BUSINESS PRINTING PRODUCTION ORGANIZATION MANAGEMENT ACCOUNTING FOR COSTS BY ACTIVITY**

*Characterized milestones printing manufacture from the position of prime cost of production, and the factors affecting it. Particular attention is paid to the calculation of expenditure such as the cost of printing performance, general publishing costs, loss of marriage, the cost of sales and related to the organization of cost accounting by activity in the business printing industry.*

*Стаття надійшла 07.11.2012*

УДК 65.012.8

*М. М. Караїм*

*Українська академія друкарства*

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ АНТИКРИЗОВОГО УПРАВЛІННЯ  
ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА**

*Характеризуються сутність і технологічна схема реалізації антикризового управління економічною безпекою підприємства.*

***Економічна безпека, антикризове управління, технологічна схема, моніторинг***

Вітчизняні підприємства працюють у динамічному середовищі, в умовах нестабільної економічної ситуації, зростаючої конкуренції, низького рівня рентабельності тощо. На сьогодні першочерговим завданням для багатьох підприємств є проблема виживання, для вирішення якої виникає потреба в управлінні економічною безпекою. Так, польський дослідник Т. Ханасек, застосовуючи поняття «наука про управління безпекою», підкреслює, «якщо існує можливість (принаймні теоретична) мінімізації або елімінації загрози за допомогою цільових, регулярних людських впливів, то управління безпекою ... можливе і потрібне» [5].

Складність застосування традиційних методів управління, які в умовах вітчизняної економіки є малоефективними, ставить на порядок денний ключове завдання – пошук, удосконалення та розроблення методичних засад управління економічною безпекою. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми з урахуванням умов функціонування суб'єктів підприємницької діяльності в Україні є застосування принципів антикризового управління. Антикризове управління є невід'ємною складовою успішного функціонування будь-якої господарської діяльності підприємства та визначається не тільки постійно діючою загальною господарського механізму підприємства, але й самостійним видом професійної діяльності. Впровадження основних елементів антикризового управління зменшує негативний вплив зовнішнього середовища на діяльність підприємства на основі раціонального використання наявних ресурсів і сформованого потенціалу підприємства, мінімізації часових, матеріальних і фінансових витрат із застосуванням обґрунтованих заходів і методів роботи.

Вагомий внесок у дослідження економічної безпеки зробили вітчизняні вчені О. Ареф'єва, В. Білоус, І. Бінько, Н. Вавдіюк, В. Геєць, З. Герасимчук, В. Духов, М. Єрмошенко, Я. Жаліло, С. Злупко, Т. Кузенко, О. Кузьмін, А. Кірієнко, Т. Ковальчук, Б. Кравченко, М. Лесечко, В. Марцин, Л. Мельник,