

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ОБЛІК І АУДИТ. ПЕРЕДДИПЛОМНА ПРАКТИКА

**Методичні вказівки
для студентів освітньо–кваліфікаційного рівня спеціаліст
усіх форм навчання**

ЗАТВЕРДЖЕНО
на засіданні кафедри „Облік і аудит”,
протокол №12 від 16.06.2014 р.

Чернігів ЧНТУ 2014

Облік і аудит. Переддипломна практика. Методичні вказівки для студентів освітньо–кваліфікаційного рівня спеціаліст усіх форм навчання / Укл.: Ющенко Н.Л. – Чернігів: ЧНТУ, 2014. – 140 с.

Укладач: Ющенко Надія Леонідівна, кандидат економічних наук, доцент

Відповідальний за випуск: Лень Василь Степанович, завідувач кафедри обліку і аудиту, кандидат економічних наук, професор

Рецензент: Рядська Валентина Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, докторант ДВНЗ „Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана”

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
1 МЕТА І ЗАВДАННЯ ПЕРЕДДИПЛОМНОЇ ПРАКТИКИ.....	5
1.1 Мета практики.....	5
1.2 Завдання практики.....	5
1.3 Результати проходження практики.....	6
2 ЗМІСТ І ПОСЛІДОВНІСТЬ ПРАКТИКИ.....	8
2.1 Організація і керівництво практикою.....	8
2.2 Бази практики.....	10
2.3 Розподіл часу.....	10
2.4 Підведення підсумків практики.....	11
3 ЗАСОБИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ.....	15
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	17
Базова література.....	17
Методичне забезпечення.....	21
Допоміжні джерела.....	21
Інформаційні ресурси.....	28
ДОДАТКИ.....	29
Додаток А – Направлення на практику.....	30
Додаток Б – Повідомлення про прибуття студента на базу практики.....	31
Додаток В – Щоденник практики.....	32
Додаток Д – Типова угода між навчальним закладом та базою практики.....	39
Додаток Е – Зразок оформлення титульної сторінки звіту.....	42
Додаток Є – Приклад оформлення основної частини звіту за результатами переддипломної практики.....	43

ВСТУП

У Чернігівському національному технологічному університеті питання практики студентів регламентуються Положенням про проведення практики студентів Чернігівського державного технологічного університету, погодженим Вченою радою ЧДТУ, протокол № 4 від 29.04.2013 р., затвердженим Ректором ЧДТУ, наказ № 67 від 15.05.2013 р., що розроблене відповідно до Закону України „Про вищу освіту”, „Положення про проведення практики студентів вищих навчальних закладів України” та вимог Міжнародного стандарту якості ISO серії 9000.

У відповідності з Положенням про проведення практики студентів вищих навчальних закладів України, затвердженим Наказом Міністерства освіти України від 08.04.1993 р. № 93, практика є невід'ємною складовою частиною процесу підготовки фахівців у вищих навчальних закладах і проводиться на оснащених відповідним чином базах навчальних закладів, а також на сучасних підприємствах і в організаціях різних галузей господарства, освіти, охорони здоров'я, культури, торгівлі і державного управління.

Практика студентів передбачає безперервність та послідовність її проведення при одержанні потрібного достатнього обсягу практичних знань і умінь відповідно до різних освітніх та кваліфікаційних рівнів. Перелік усіх видів практик для кожної спеціальності, їх форми, тривалість і терміни проведення визначаються навчальними планами. Зокрема, навчальним планом підготовки фахівців освітньо–кваліфікаційного рівня „бакалавр” за напрямом 6.030509 „Облік і аудит” у четвертому семестрі передбачено три тижні організаційно–економічної практики напередодні вивчення профільних дисциплін та фінансово–бухгалтерська практика у шостому семестрі після оволодіння значним обсягом знань у предметній сфері. Переддипломна практика є заключною ланкою практичної підготовки, яка проводиться перед виконанням випускної кваліфікаційної роботи. Під час цієї практики поглиблюються та закріплюються теоретичні і практичні знання з усіх дисциплін навчального плану з обраного напрямку спеціалізації у галузі обліку і аудиту, добирається фактичний матеріал для виконання дипломної роботи.

Виробнича практика має сформувати у майбутнього фахівця практичні знання з обліку, аналізу та аудиту, вміння та навички, необхідні для успішної роботи на посаді бухгалтера, головного бухгалтера, керівника облікової, планово–фінансової або контрольно–ревізійної служби підприємства (установи, організації). Це досягається виконанням кожним студентом згідно з програмою практики в умовах конкретного підприємства (установи, організації) індивідуальних завдань.

1 МЕТА І ЗАВДАННЯ ПЕРЕДДИПЛОМНОЇ ПРАКТИКИ

1.1 Мета практики

Виробнича практика – продовження і складова навчального процесу підготовки фахівців з обліку і аудиту.

Мета практики – вивчити організацію бухгалтерського обліку, аналізу, контролю та аудиту господарської діяльності на підприємстві (в установі, організації); закріпити й поглибити знання, здобуті в університеті; набути практичних навичок і досвіду організації обліку, виконання облікових робіт у всіх підрозділах виробництва й управління, складання звітності, а також організації, аналізу, поточного контролю, ревізійної роботи й аудиту щодо виконання виробничих і фінансових завдань, збереження власності; вивчити практичні можливості вдосконалення організації обліку, економічного аналізу, оперативного внутрішньогосподарського контролю і ревізійної роботи в господарстві; поглибити навички науково–дослідної роботи, дібрати практичний матеріал для написання випускної роботи; набути навичок агітації і пропаганди економічних знань та виховної роботи у колективі.

1.2 Завдання практики

Основними *завданнями* переддипломної практики є:

- вивчити організаційну й виробничу структуру базового підприємства, основні техніко–економічні показники його роботи;
- дати характеристику рівня виконання виробничої програми, використання виробничих ресурсів, результатів та стану фінансово–господарської діяльності на підприємстві;
- критично проаналізувати й вивчити організаційну структуру обліково–економічної роботи на підприємстві;
- систематизувати і проаналізувати нормативно–правові документи, інструкції та накази, П(С)БО, що регламентують порядок визначення облікової політики, порядок організації і ведення обліку на підприємстві;
- вивчити організацію роботи обліково–ревізійного апарату підприємства;
- ознайомитись з функціями бухгалтерії, ревізійної комісії, розподілом функціональних обов'язків між працівниками економічної служби підприємства;
- набути практичних навичок роботи на посадах працівників облікового апарату;
- засвоїти процес формування господарських операцій, організацію, методичку і техніку складання облікових реєстрів за всіма підсистемами обліково–контрольної інформації;
- вивчити балансове узагальнення даних бухгалтерського обліку, наявну організацію автоматизації облікового процесу;
- набути навичок практичної роботи на робочих місцях посадових осіб

облікового персоналу підприємства (бухгалтер матеріального, розрахункового, виробничого секторів, заступник головного бухгалтера і головний бухгалтер);

- набути досвіду складання податкової звітності;
- ознайомитись із методикою складання статистичної, періодичної та річної бухгалтерської звітності;
- усвідомити взаємозв'язок планової, фінансової й облікової роботи на підприємстві;
- оволодіти прийомами оперативного економічного контролю та узагальнюючого економічного аналізу діяльності підприємства за даними поточного обліку, статистичної й бухгалтерської звітності;
- виявити та ознайомитися з елементами управлінського обліку на підприємстві;
- зібрати й опрацювати матеріал, потрібний для написання дипломної роботи.

1.3 Результати проходження практики

У результаті проходження практики студенти повинні:

а) *знати*

- облікову політику на конкретному підприємстві;
- організацію первинного, аналітичного і синтетичного обліку в умовах ручної та автоматизованої обробки даних;
- зміст основних нормативних документів з планування, фінансів, бухгалтерського і податкового обліку та контролю на підприємствах відповідної галузі;
- склад, методику і техніку складання статистичної, періодичної та річної бухгалтерської звітності;
- порядок і методику проведення інвентаризації господарських засобів;
- організацію і методику проведення аудиту та контрольно–ревізійної роботи на рівні підприємства;
- методи і прийоми економічного аналізу та оперативного контролю господарсько–фінансової діяльності підприємств;
- принципи наукової організації праці в бухгалтерії та управління трудовими колективами;

б) *вміти*

- складати первинні документи з обліку витрат праці та її оплати, обліку товарно–матеріальних цінностей та іншого;
- складати на підставі даних первинного обліку накопичувальні й зведені документи, виробничі звіти, номенклатури–цінники товарно–матеріальних цінностей;
- контролювати провадження бухгалтерського обліку в окремих структурних підрозділах підприємства;
- складати статистичну, періодичну та річну бухгалтерську

звітність;

- самостійно виконувати облікову роботу на основних робочих місцях центральної бухгалтерії;
- проводити інвентаризацію та ревізію господарських засобів підприємства (грошових коштів, товарно–матеріальних цінностей, кредитних і фінансових операцій тощо);
- аналізувати господарську та фінансову діяльність підприємства і його підрозділів;
- здійснювати оперативний економічний контроль виробничо–фінансової діяльності;
- розробляти положення про структурні підрозділи центральної бухгалтерії, посадові інструкції, графіки роботи тощо;
- організовувати діловодство бухгалтерії;
- оцінювати логічно та в історичному аспекті економічні явища, зокрема питання організації, планування, обліку, звітності й управління виробництвом;
- складати доповіді й реферати на економічні або соціальні теми і виступати перед виробничою аудиторією (відділення, ремонтна майстерня тощо);

в) *набути навичок*

- виконання функціональних обов'язків обліково–аналітичної роботи на робочих місцях обліковця, бухгалтера, старшого бухгалтера, заступника головного бухгалтера;
- підготовки первинних носіїв облікової інформації для подальшої їх автоматизованої обробки;
- здійснення контролю за правильністю та своєчасністю оформлення господарських операцій;
- упровадження передових форм і методів виконання первинного, аналітичного і синтетичного обліку;
- складання графіка документообігу в господарстві;
- керівництва колективом облікових працівників, розподілу між ними функціональних обов'язків;
- організації, складання й подання статистичної та бухгалтерської звітності за встановленими адресами;
- виконання аналізу та аудиту господарсько–фінансової діяльності підприємств і виявлення резервів підвищення ефективності використання інформаційних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- організації і проведення ревізії та інвентаризації господарських засобів;
- розробки річного і перспективного планів організації бухгалтерського обліку та роботи облікового персоналу підприємства;
- підготовки доповідей, проектів, рішень керівництва підприємства тощо.

2 ЗМІСТ І ПОСЛІДОВНІСТЬ ПРАКТИКИ

2.1 Організація і керівництво практикою

Відповідальність за організацію, проведення і контроль практики покладається на керівників вищих навчальних закладів. Навчально–методичне керівництво і виконання програм практик забезпечують відповідні кафедри вищих навчальних закладів. Загальну організацію практики та контроль за її проведенням в університеті здійснює керівник практики (завідуючий відділом практики), який за рішенням керівника навчального закладу може бути підпорядкований проректору з навчальної роботи.

До керівництва практикою студентів залучаються досвідчені викладачі випускаючої кафедри. Керівник практики від кафедри на початку семестру проводить загальні збори для студентів випускного потоку, на яких визначаються і обговорюються напрями роботи від організації до захисту практики. На заліково–екзаменаційному тижні останнього навчального семестру керівник практики від випускаючої кафедри призначає збори, на яких проводиться інструктаж з техніки безпеки, заповнюються індивідуальні щоденники практики студентів, видаються направлення на практику студентам, оголошується графік консультацій керівників практики від кафедри, призначається дата та час захисту звіту практики.

Керівник практики від вищого навчального закладу:

- перед початком практики контролює підготовленість баз практики до прибуття студентів;
- забезпечує проведення всіх організаційних заходів перед вибуттям студентів на практику: інструктаж про порядок проходження практики та з техніки безпеки згідно Програми вступного інструктажу з безпеки життєдіяльності, затв. наказом ректора ЧДТУ №154 від 03.10.2011 р.; надання студентам–практикантам необхідних документів: направлення (додаток А), програми, щоденник (додаток Б), календарний план, індивідуальне завдання, методичні рекомендації чи інші, перелік яких встановлює навчальний заклад;
- повідомляє студентів про систему звітності з практики, прийняту на кафедрі, а саме: подання письмового звіту, виконання кваліфікаційної роботи, вигляду оформлення виконаного індивідуального завдання, підготовка доповіді, повідомлення, виступу тощо;
- у тісному контакті з керівником практики від бази практики забезпечує високу якість її проходження згідно з програмою;
- контролює забезпечення нормальних умов праці і побуту студентів та проведення з ними обов'язкових інструктажів з охорони праці і техніки безпеки;
- контролює виконання студентами–практикантами правил внутрішнього трудового розпорядку, веде або організовує ведення табеля відвідування студентами бази практики;
- у складі комісії приймає залік з практики;
- подає завідуючому кафедрою письмовий звіт про проведення практики із

зауваженнями і пропозиціями щодо поліпшення практики студентів.

Розподіл студентів на практику проводиться вищими навчальними закладами з урахуванням замовлень на підготовку фахівців, їх майбутнього місця роботи після закінчення навчання, укладених договорів з підприємцями, що розглядають студентів як потенційних кандидатів на заміщення вакантних посад, при розширенні штату, мережі тощо, а також з урахуванням ініціативи студентів щодо місця їх практики.

Бази практик в особі їх перших керівників разом з вищими навчальними закладами несуть відповідальність за організацію, якість і результати практики студентів. Обов'язки безпосередніх керівників, призначених базами практики, обумовлюються в окремих розділах договорів на проведення практики. Наприклад, база практики може взяти на себе наступні зобов'язання:

- прийняти студентів на практику згідно з календарним планом;
- призначити наказом кваліфікованих спеціалістів для безпосереднього керівництва практикою;
- створити необхідні умови для виконання студентами програм практики, не допускати використання їх на посадах та роботах, що не відповідають програмі практики та майбутній спеціальності;
- забезпечити студентам умови безпечної роботи на кожному робочому місці; проводити обов'язкові інструктажі з охорони праці: ввідний та на робочому місці, у разі потреби навчати студентів–практикантів безпечних методів праці;
- надати студентам–практикантам і керівникам практики від навчального закладу можливість користуватись лабораторіями, кабінетами, майстернями, бібліотеками, технічною та іншою документацією, необхідною для виконання програми практики;
- забезпечити облік виходів на роботу студентів–практикантів; про всі порушення трудової дисципліни, внутрішнього розпорядку та про інші порушення повідомляти навчальний заклад;
- після закінчення практики дати характеристику на кожного студента–практиканта, в котрій відобразити якості підготовленого ним звіту.

За наявності вакантних місць студенти можуть бути зараховані на штатні посади, якщо робота на них відповідає вимогам програми практики. При цьому не менше 50 відсотків часу відводиться на загальнопрофесійну підготовку за програмою практики.

Студенти при проходженні практики зобов'язані:

- до початку практики одержати від керівника практики від випускаючої кафедри учбового закладу консультації щодо оформлення всіх необхідних документів;
- своєчасно прибути на базу практики;
- у повному обсязі виконувати всі завдання, передбачені програмою практики і вказівками її керівників;
- вивчити і суворо дотримуватись правил охорони праці, техніки безпеки і виробничої санітарії;
- нести відповідальність за виконану роботу;

- своєчасно скласти залік з практики.

2.2 Бази практики

Практика студентів вищих навчальних закладів проводиться на базах практики, які мають відповідати вимогам програми.

За наявності у вищих навчальних закладах державних, регіональних замовлень на підготовку фахівців, перелік баз практики надають цим закладам органи, які формували замовлення. При підготовці фахівців вищими навчальними закладами за цільовими договорами з підприємствами, організаціями, установами бази практики передбачаються у цих договорах. У випадку, коли підготовка фахівців вищими навчальними закладами здійснюється за замовленням фізичних осіб, бази практики забезпечують ці особи або вищі навчальні заклади, що визначається умовами договору (контракту) на підготовку фахівців.

Студенти можуть самостійно з дозволу відповідної випускаючої кафедри підбирати для себе місце проходження практики і пропонувати його для використання.

З базами практики (підприємствами, організаціями, установами будь-яких форм власності) вищі навчальні заклади завчасно укладають договори на її проведення (додаток В). Тривалість дії договорів погоджується договірними сторонами. Вона може визначатися на період конкретного виду практики або до п'яти років. При наявності у договорах (контрактах) на навчання студентів питання практики окремі договори можуть не укладатися.

Таким чином, до кінця першого семестру, кожний студент має подати керівнику практики від випускаючої кафедри інформацію про місце проходження практики, що функціонує у сфері його наукових інтересів, за встановленою кафедрою формою, а також гарантійний лист з підприємства (установи, організації) – бази практики з підписом його керівника та печаткою. При відсутності можливості у студента забезпечити себе місцем практики самостійно, він направляє на практику, виходячи з можливостей навчального закладу. Для цього такий студент має звернутися із відповідною заявою на ім'я керівників практики від кафедри та від вузу. При відсутності будь-якої ініціативи з боку окремих студентів щодо місця проходження практики, вони розподіляються керівником практики від вузу на підприємства (в установи, організації), з якими заклад освіти має укладені договори.

2.3 Розподіл часу

Метою практики є поглиблення теоретичних і практичних знань студентів, отриманих під час їх навчання за програмою підготовки бакалавра і студента, набуття навичок практичної роботи з питань організації і ведення обліку суб'єктами підприємництва в умовах ринку.

Основними завданнями практики є розвиток системного економічного мислення; ознайомлення з господарськими відносинами об'єкта практики;

закріплення знань і умінь у сфері економічного аналізу діяльності підприємств (установ, організацій); ознайомлення з організацією і веденням фінансового, податкового, статистичного, управлінського обліку суб'єктами підприємництва; з методами і моделями економічного обґрунтування господарських рішень; ознайомлення з порядком формування вхідних і вихідних первинних документів; збір та опрацювання матеріалів, необхідних для виконання дипломної (випускної кваліфікаційної) роботи студента, підготовки доповідей на науково–практичних конференціях, тез, статей тощо.

Перелік робіт і орієнтовний графік їх виконання студентами під час практики зведені у таблицю 2.1. Якщо місцем практики є бюджетна, банківська, ін. установа (організація), перелік робіт, відповідно, коригується керівником дипломної роботи студента за погодженням з керівником практики від кафедри.

При виконанні завдань практики студенти повинні використовувати знання, набуті під час вивчення дисциплін циклу природничо–наукової, загальноекономічної та фахової підготовки.

Для успішного вирішення поставлених завдань студенту крім обов'язкової роботи з матеріалами бази практики: фінансовою, податковою, статистичною звітністю, первинними документами, реєстрами обліку та ін., доцільно скористатися підручниками, навчальними посібниками, допоміжною літературою, методичними рекомендаціями; ознайомитися з відповідними нормативними документами, державними програмами (стратегіями, концепціями), що стосуються об'єкта практики, матеріалами наукових збірників та публікаціями, вміщеними у періодичних виданнях.

Науково–дослідний характер роботи повинен виявлятися у процесі виконання всіх програмних завдань практики і передбачає набуття навичок виконання наукових досліджень, їх упровадження в практику, реалізацію вміння творчо мислити й аналізувати процеси організації облікової та контрольно–ревізійної роботи на підприємстві.

Тему індивідуального завдання кожному студенту встановлюють з урахуванням теми його випускної роботи і погоджують із тематикою досліджень, що їх студенти виконували протягом навчання в університеті. У результаті цього студент має змогу використати свої наукові розробки при написанні дипломної роботи і водночас значно поглибити свої знання з досліджуваної проблематики.

2.4 Підведення підсумків практики

Після закінчення терміну практики студенти звітують про виконання програми та індивідуального завдання.

Загальна і характерна форма звітності студента за практику – це подання письмового звіту, підписаного і оціненого безпосередньо керівником від бази практики.

Таблиця 2.1 – Орієнтовний календарний графік проходження переддипломної практики (змістове наповнення одного з розділів щоденника практики (див. додаток Б) та звіту про проходження практики)

Найменування робіт	Тижні проходження практики	Кількість днів на вик. завдань	Відмітка про виконання
1. Виявлення факторів властивого ризику підприємства – бази практики:	I		
▪ організаційно–правова форма власності; галузь, в якій отримуються доходи від основної діяльності; підпорядкування, наявність філій;		2	
▪ коло головних постачальників, їх територіальна належність, структура і динаміка поставок;			
▪ коло головних покупців, їх територіальна належність, структура і динаміка збуту;			
▪ тенденції, що характеризують динаміку основних техніко–економічних і фінансових показників.			
Висновок щодо впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на здійснення підприємницької діяльності			
2. Дослідження системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві:	I–III		
▪ форма організації бухгалтерського обліку, основні положення наказу по підприємству про організацію бухгалтерського обліку;		2	
▪ структура контрольно–бухгалтерської служби на підприємстві (або фактично існуючі її елементи), розподіл обов’язків і підпорядкованість працівників, посадові інструкції працівників контрольно–бухгалтерської служби (за наявності);			
▪ робочий план рахунків, що використовується на підприємстві;		1	
▪ основні елементи облікової політики, які використовуються на підприємстві (основні положення наказу про облікову політику);			
▪ класифікація господарських операцій, що здійснюються підприємством;		5	
▪ основні вимоги щодо документального забезпечення бухгалтерського обліку господарських операцій (загальні вимоги та галузеві особливості – за їх наявності) – стислий огляд основних нормативних документів, що регламентують питання організації обліку та контролю на підприємствах;			
▪ відображення та характеристика фактично існуючої схеми документообігу (починаючи з реєстрації факту тієї чи іншої господарської операції і закінчуючи відображенням її наслідків у відповідній статті фінансової звітності);			
▪ система відображення на рахунках бух. обліку наслідків групи господарських операцій, що є предметом дослідження випускної роботи (при цьому необхідно не тільки систематизувати бухгалтерські проведення, а й документальну підставу для здійснення кожного з них на рахунках обліку);		2	
▪ основні контрольні процедури, що фактично застосовуються на всіх етапах облікового ланцюга відповідних господарських операцій (санкціонування, арифметична перевірка, звіряння, порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами, інвентаризація, обмеження фізичного доступу, обмеження прямого доступу до записів, тощо).		3	
Висновок щодо стану системи внутрішнього контролю (з урахуванням точки зору керівника практики від підприємства)			

Закінчення таблиці 2.1

Найменування робіт	Тижні проходження практики	Кількість днів на вик. завдань	Відмітка про виконання
3. Ознайомлення з основними елементами системи управлінського обліку на підприємстві (центрами відповідальності; застосуванням на підприємстві нормативів витрат; політикою ціноутворення на підприємстві та аналіз факторів, які впливають на рівень ціни на основні види продукції, товарів, послуг; методами калькулювання собівартості; видами та змістом бюджетів, які складаються на підприємстві; видами та змістом внутрішньої звітності і т.д.)	IV	5	
Висновок щодо організації управлінського обліку на підприємстві (з урахуванням думки керівника практики від підприємства)			
Виконання виробничих завдань за вказівкою керівника практики від бази практики	Протягом практики		
Виконання індивідуального науково–дослідного завдання, виданого керівником дипломної роботи <i>(бажано)</i>	Протягом практики		
Ведення щоденника і складання звіту за результатами практики	Протягом практики		
Захист практики		1	

Письмовий звіт разом з іншими документами, установленими навчальним закладом (щоденник, характеристика та інше), подається на рецензування керівнику практики від випускаючої кафедри навчального закладу.

Звіт має містити відомості про виконання студентом усіх розділів програми практики та індивідуального завдання, мати висновки і пропозиції, список використаних джерел та додатки. Оформляється звіт за вимогами, які встановлює вищий навчальний заклад, з обов'язковим врахуванням Єдиної системи конструкторської документації. Наприклад, звіт повинен бути оформлений у відповідності зі стандартом щодо оформлення текстових документів ГОСТ 2.105–95, введеним у дію в якості державного стандарту наказом Держстандарту України №259 від 27.06.1996 року, або згідно вимог Державного стандарту України ДСТУ 3008–95 „Документація, звіти у сфері науки і техніки. Структура і правила оформлення”; список використаних джерел оформлюється згідно з ДСТУ ГОСТ 7.1:2006 „Система стандартів з інформації, бібліотечної та видавничої справи. Бібліографічний запис. Бібліографічний опис. Загальні вимоги та правила складання”.

Додатки до звіту з практики обов'язково повинні містити у повному обсязі копії джерел даних з підприємства – бази практики, що використовуватимуться студентом при виконанні дипломної роботи (фінансової (з мокрими печатками), статистичної, податкової звітності, реєстрів обліку, первинних документів і т. п.).

Приклад елементів звіту див. у додатку Е.

Звіт з практики вноситься на розгляд комісії, призначеної завідувачем випускаючої кафедри, і захищається студентом. До складу комісії входять керівники практики від вищого навчального закладу і, за можливості, від баз практики, викладачі кафедри, які викладали практикантам профільні дисципліни.

Комісія приймає залік у студентів у вищому навчальному закладі у час призначений керівником практики від кафедри, безпосередньо, у перші дні після її завершення. Оцінка за практику вноситься в заліково–екзаменаційну відомість і в індивідуальний план роботи (залікову книжку) студента за підписами членів комісії.

Оцінка студента за практику враховується стипендіальною комісією при визначенні розміру стипендії разом з його оцінками за результатом підсумкового контролю.

Студенту, який не виконав програму практики з поважних причин, може бути надано право проходження практики повторно.

Підсумки кожної практики обговорюються на засіданнях кафедри, а загальні підсумки практики підводяться на вчених радах вищих навчальних закладів або на нарадах факультетів протягом навчального року.

3 ЗАСОБИ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

Інформація щодо форм поточного контролю, що здійснюється протягом терміну практики, представлена у таблиці 3.1. Ініціативна науково–дослідна робота студентів під час практики (виокремлення проблемних питань у роботі підприємства та розробка комплексу науково обґрунтованих заходів щодо їх вирішення) оцінюється додатково.

Шкала переведення суми набраних балів у державну оцінку та оцінку ECTS наведена у таблиці 3.2.

Таблиця 3.1 – Форми поточного контролю результатів роботи студентів

Форма контролю	Кількість балів
Своєчасність надання, повнота і адекватність інформації студента при вирішенні організаційних питань практики, участь студента у зборах	0...5
Підготовленість до практики	0...5
Ведення щоденника практики	0...5
Відвідування консультацій керівника практики від кафедри	0...5
Оцінка роботи студента керівником практики від підприємства – бази практики	0...30
Якість звіту про результати проходження практики	0...30
Своєчасність завершення практики і надання керівникам практики звіту про виконання завдань практики	0...5
Захист практики	0..15
Усього за практику	0...100

Таблиця 3.2 – Шкала переведення суми набраних балів у державну семестрову оцінку та оцінку ECTS

Кількість балів, набраних студентом за практику	Оцінка ECTS	Оцінка національна	
		диференційований залік	недиференційований залік
90–100	A – Відмінно	Відмінно	Зараховано
82–89	B – Дуже добре	Добре	
75–81	C – Добре		
66–74	D – Задовільно		
60–65	E – Достатньо (задовольняє мінімальні критерії)	Задовільно	Незараховано
35–59	FX – Незадовільно (з можливістю перескладати)	Незадовільно	
1–34	F – Незадовільно (з обов’язковим повторним курсом)		

Критерії оцінювання відповідей студентів на заліку наступні.

Оцінка „відмінно” (від 12 до 15 балів) виставляється, якщо студент виконав програму практики у повному обсязі, мають місце обґрунтованість та повнота вирішення усіх завдань практики. Можлива присутність деяких недоліків у вигляді описок у звіті. Відповіді студента на запитання членів комісії змістовні, обґрунтовані, повні.

Оцінка „добре” (від 9 до 12 балів) виставляється, якщо студент виконав завдання практики у повному обсязі, але має місце деяка необґрунтованість висвітлення окремих питань. Можлива присутність деяких недоліків у вигляді технічних помилок та описок у звіті. При відповіді на запитання членів комісії студент демонструє високий рівень знань, добре орієнтується у практичних аспектах організації обліку та внутрішнього контролю бази практики.

Оцінка „задовільно” (від 6 до 9 балів) виставляється, якщо студент виконав програму в неповному обсязі, допущені грубі помилки у висвітленні окремих питань. Відповіді студента на запитання членів комісії свідчать про недостатній рівень ознайомлення студента з практикою діяльності реального суб'єкта господарювання і, відповідно, недостатню підготовленість студента до освоєння профільних дисциплін.

Оцінка „незадовільно” (від 0 до 6 балів) виставляється, якщо студент виконав програму практики в неповному обсязі, повністю відсутні відповіді на теоретичні або практичні питання членів комісії. Незадовільна оцінка може бути виставлена, якщо звіт підготований не у відповідності з метою і завданнями практики, не по суті програми практики.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Базова література

1. Артеменко В.Г. Финансовый анализ: Учеб. пособие. – 2-е изд., доп. и перераб. / В.Г. Артеменко, М.В. Беллендер. – М.: Дело и сервис, 1999. – 160 с.
2. Базілінська О. Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О. Я. Базілінська – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 328 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: predator.stu/library/ (у локальній мережі ЧДТУ)
3. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учеб. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 450 с.
4. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособ. / Т.Б. Бердникова. – М.: ИНФРА, 2001. – 215 с.
5. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 705 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 488 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навч. закл./ Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. За редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф.Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 528с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.] ; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
9. Вітлінський В.В., Верчено П.І. Аналіз, моделювання та управління економічним ризиком: Навч.–метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2000. – 292 с.
10. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: predator.stu/library/ (у локальній мережі ЧДТУ)
11. Головач А.В. Статистичне забезпечення управління економікою: прикладна статистика. Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 333 с.
12. Головка Т. Методика аналізу фінансової звітності підприємства. – К.: Компас, 2000. – 32 с.
13. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К: Лібра, 2003. – 704 с.
14. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні: Навч. посібник – Дніпропетровськ.: ТОВ „Баланс-клуб”, 2000. – 766 с.

15. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навч. посібник. – К.: ЦНЛ, 2004. – 292 с.
16. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. Учеб. пособие для студентов вузов / Под ред. Н.В.Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
17. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навч. посібник / Грабовецький Б.Є. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
18. Домбровская Е.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА–М, 2008. – 279 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: predator.stu/library/ (у локальній мережі ЧДТУ)
19. Економіка. Навч. посібник / За ред.. М.П.Бутка. – Ніжин: ТОВ Вид–во „Аспект–поліграф”, 2011. – 612 с.
20. Економічний аналіз: Навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 680 с.
21. Звітність підприємств. Навч. посібник / За ред. проф. Ю.А. Вериги. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.
22. Карасев А.М., Кремер Н.Ш., Савельева Т.И. Математические методы и модели в планировании. – М.: Экономика, 1987. – 240 с.
23. Катренко А.В., Пасічник В.В., Пасько В.П. Теорія прийняття рішень. – К.: Видавнича група ВНУ, 2009. – 448 с.
24. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом выбор инвестиций, анализ отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 400 с.
25. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент. – М.: „Дело”, 2004. – 786 с.
26. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності: 4–те вид., перероб. і доп. / Кононенко О., Маханько О. – Х.: Фактор, 2006. – 200 с.
27. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: навчально–практичний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 526 с.
28. Крейнина М.Н. Финансовый менеджмент: Учеб. – М.: „Дело и сервис”, 1998. – 525 с.
29. Кужельний М.В. Організація обліку: Підручник / Кужельний М.В., Левицька С.О. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
30. Кяран Уолш, Ключові фінансові показники. – К.: „ВсеУвито”, „Наукова думка”, 2001.– 500 с.
31. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в галузях економіки. Навч. посібник. – К.: Знання–Прес, 2005. – 491 с
32. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика. Навч. посібник. – Тернопіль: Вид–во „Богдан”, 2012. – 752 с.
33. Лень В.С., Гливенко В.В. Звітність підприємства. Підручник. – К.: Каравела, 2010. – 672 с.
34. Лень В.С., Нехай В.А. Облік і аудит. Вступ до фаху. Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 240 с.
35. Лень В.С. Облік і аудит у страхових організаціях. Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 408 с.

36. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – К.: Знання–Прес, 2006. – 317 с.
37. Лень В.С. Фінансовий облік. Навч. посібник. – К.: Академія, 2011. – 608 с.
38. Литвин Б. М., Стельмах М. В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. – К.: „Хай Тек Прес”, 2008. – 336 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: predator.stu/library/ (у локальній мережі ЧДТУ)
39. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник: Вид. 2_ге, перероб. та доп. / Мних Є.В. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
40. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті / За ред. Ф.Ф.Бутинця, М.М.Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 352 с.
41. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : Підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
42. Олексюк О.С., Мельничук В.Г., Штабалюк П.І. та ін. Методи і системи прийняття фінансових рішень. Підручник – Тернопіль: ДП ТВПК „Збруч”, 2001. – 360 с.
43. Олексюк О.С. Системи підтримки прийняття фінансових рішень на мікрорівні. – К.: Наукова думка, 1998. – 508 с.
44. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / [Акименко О. Ю., Волот О. В., Гливенко В. В., Гончаренко І. М. та ін..] ; За редакцією В. С. Леня. – К. : Центр учбової літератури, 2006. – 696 с.
45. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир, ЖІТІ, 2001. – 375 с.
46. Організація і методика економічного аналізу: Навч. посібник / Автори і уклад. Г.І. Андрєєва, В.А. Андрєєва. – Суми : ДВНЗ „УАБС НБУ”, 2009. – 353 с.
47. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних господарських операцій на підприємствах і в організаціях: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 304 с.
48. Панасик В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік. — Тернопіль: Карт–Бланш, 2002. — 260 с.
49. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. Управлінський облік. Навч.–метод. посібник. – К.: Знання, 2006. – 235 с.
50. Прокопенко І.Ф. Комп’ютеризація економічного аналізу (теорія, практика). Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 340 с.
51. Пухальська Г. В. Аудит за міжнародними стандартами [Текст] : конспект лекцій / Г. В. Пухальська, В. В. Пухальський. – Хмельницький : ХНУ, 2007. – 124 с.
52. Рядська В. В. Аудит. Навч. пос. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков - К. : Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.
53. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Практикум. Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 416 с.
54. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск: ООО „Новое знание”, 2001. – 688 с.

55. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посібник. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2005. – 662 с.
56. Савицкая Г. В. Экономический анализ: Учеб. / Г.В. Савицкая. – 11-е изд., испр. и доп. – М.: Новое знание, 2005. – 651 с.
57. Сопко В.В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Навч. посібник. – К.: 2000 – 199 с.
58. Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ. Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2003. – 365 с.
59. Томас Ричард. Количественные методы анализа хозяйственной деятельности. Пер. с англ., 1999. – 432 с.
60. Томашевський В.М. Моделювання систем. – К.: Видавнича група ВНУ, 2005. – 352 с.
61. Ульянченко О.В. Дослідження операцій в економіці. – Харків: ВКФ „Гриф”, 2002. – 580 с.
62. Фомин Г.П. Математические методы и модели в коммерческой деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 544 с.
63. Цал–Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: Навч. посібник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: ЦУЛ, 2002. – 360 с.
64. Цал–Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: predator.stu/library/ (у локальній мережі ЧДТУ)
65. Швець В. Т. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посібник. – К.: „Освіта”, 2004. – 467 с.
66. Шкарлет С.М. Діагностика та оцінка кризового стану суб'єктів підприємницької діяльності. Навч. посіб. – Чернігів: РВК „Деснянська правда”, 2005. – 264 с.
67. Шкарлет С.М., Жарій Я.В. Банківські операції. Навч. посібник. – Чернігів: ЧДТУ, 2010. – 381 с.
68. Шкарлет С.М., Кравчук Г.В. Аналіз фінансового стану промислових підприємств. – К.: ТОВ „Дорадо–Друк”, 2009. – 292 с.
69. Concepts in Strategic Management and Business Policy: Toward Global Sustainability (13th ed.) / Thomas L. Wheelen, J. David Hunger. – Upper Saddle River, NJ: Pearson, Prentice Hall, 2012. – 440 p. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pearsonhighered.com/educator/product/Concepts–Strategic–Management–and–Business–Policy–Toward–Global–Sustainability–Plus–NEW–MyManagementLab–Pearson–eText–Ac/9780133052596.page#sthash.4NfIXWYv.dpuf>
70. Interpreting and Analyzing Financial Statements (6th ed.) / Karen P. Schoenebeck, Mark P. Holtzman. – Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2013. – 360 p. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pearsonhighered.com/educator/product/Interpreting–and–Analyzing–Financial–Statements/9780132746243.page>
71. Strategic and Competitive Analysis: Methods and Techniques for Analyzing Business Competition / Craig S. Fleisher, Babette Bensoussan. – Upper Saddle

River, NJ: Pearson, Prentice Hall, 2002. – 457 p. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pearsonhighered.com/educator/product/Strategic-and-Competitive-Analysis-Methods-and-Techniques-for-Analyzing-Business-Competition/9780130888525.page#sthash.NyQm3Lcq.dpuf>

Методичне забезпечення

1. Методичні вказівки до написання випускної кваліфікаційної роботи магістра за спеціальністю 8.03050901 „Облік і аудит” / Укл.: Рядська В.В., Онищенко В.П. – Чернігів: ЧДТУ, 2011. – 33 с.
2. Методичні вказівки з виконання дипломної роботи для студентів спеціальності 7.050106 – „Облік і аудит” всіх форм навчання / Укл.: Рядська В.В. – Чернігів: ЧДТУ, 2006. – 53 с.
3. Організаційно–економічна практика. Методичні вказівки для студентів за напрямком підготовки 6.030509 „Облік і аудит” галузі знань 0305 „Економіка і підприємництво” денної форми навчання / Укл.: Ющенко Н.Л. – Чернігів: ЧДТУ, 2010. – 113 с.
4. Організація обліку. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальності 7.03050901 „Облік і аудит” всіх форм навчання / Укл.: Шкарлет С.М., Акименко О.Ю. – Чернігів: ЧДТУ, 2011. – 134 с.
5. Фінансово–бухгалтерська практика. Методичні вказівки для студентів за напрямком підготовки 6.030509 „Облік і аудит” галузі знань 0305 „Економіка і підприємництво” денної форми навчання/ Укл.: Гончаренко І.М. – Чернігів: ЧДТУ, 2013. – 21 с.

Допоміжні джерела

1. Ачкасов А. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку» [Текст] / А. Є. Ачкасов, А. П. Косяк. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 134 с.
2. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : Навч. посіб. / В. В. Бабіч, С. В. Сагова – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с.
3. Букан Дж., Кенигсберг Э. Научное управление запасами. Пер. с англ. – М.: Наука, 1967. – 424 с.
4. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві / Т. Войтенко, Н. Вороня. – Х. : Фактор, 2005. – 266 с.
5. Воронин В.Г. Математические методы планирования и управления в пищевой промышленности. – М.: Пищевая промышленность, 1977. – 320 с.
6. Внутрішній економічний механізм підприємства: навчальний посібник / [В.М. Гончаров, Н.В. Касьянова, Н.В. Вецепура та ін.] – Донецьк : СПД Купріянов В.С., 2007. – 284 с.
7. Геврик Є. О. Охорона праці : Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Є. О. Геврик. – К. : «Ніка-Центр», 2003. – 280 с.
8. Гетьман О. О. Економіка підприємства: Навч. посіб. / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. – 2-ге видання. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік. / С. Ф. Голов – Х. : Фактор, 2009. – 784 с.

10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV : за станом на 03.02.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
11. Грей Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: Учеб.–метод. пособие / Грей Сидней Дж., Нидлз Белверд Е. Пер. с англ. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
12. Давидович, І. Є. Контролінг [Текст] : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К. : ЦУЛ, 2008. – 552 с.
13. Данілов О.Д. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях. Навч. посіб. / О.Д. Данілов, Т.В. Паєнтко. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 256 с.
14. Дементій Л. В. Охорона праці в галузі / Л. В. Дементій, Г. Л. Юсіна, Г. І. Чижиков. – Краматорськ : ДДМА, 2006. - 296 с.
15. Дерлоу Дес. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень. – К.: Всеуито, Наукова думка. – 2001. – 242 с.
16. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 29.12.2004 року № 336 // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. [Збірник систематизованого законодавства]. – 2010. – 02. – №02.
17. Донець Л. І. Економічні ризики та методи їх вимірювання : Навчальний посібник / Л. І. Донець. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
18. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник / Друри К. Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2002. – 171 с.
19. Економіка підприємств [Текст] : Підручник / [Ф. В. Горбонос, Г. В. Черевко, Н. Ф. Павленчик, А. О. Павленчик]. – К. : Знання, 2010. – 463 с.
20. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV : за станом на 02.12.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII : за станом на 18.05.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
21. Закон України “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 9 липня 2003 року № 1058–IV.
22. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000 р. № 1533–III.
23. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 18 січня 2001 р. № 2240–III.
24. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” від 23.09.99 № 1105–XIV.

25. Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.00 № 1533–III.
26. Закон України “Про запровадження єдиного збору, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України” від 04.11.99 р. № 1212–XIV.
27. Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.97 № 400/97–ВР.
28. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.10 № 2464–VI.
29. Закон України “Про охорону навколишнього природного середовища” від 25.06.91 р. № 1264–XII.
30. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 р. № 2694-XII : за станом на 18.11.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2694-12> Закон України “Про відпустки” від 15.11.96 № 504/96–ВР.
31. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.01 № 2658–III.
32. Закон України “Про плату за землю” від 19.09.96 р. № 378/96–ВР.
3. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 5007-VI : за станом на 05.01.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.
33. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 року № 2768–III
34. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. №69 : за станом на 18.11.2011 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
35. Зеркалов Д. В. Охорона праці в галузі: Загальні вимоги. Наавчальний посібник / Д. В. Зеркалов. – К. : «Основа», 2011. – 551 с.
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : за станом на 16.07.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
37. Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч. Посібник / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.
38. Кваліфікаційні характеристики працівників бухгалтерського обліку затверджені 28 грудня 2001 року Міністерством праці та соціальної політики України за погодженням з Міністерством фінансів України.
39. Керб Л. П. Основи охорони праці : Навч. посібник /Л.П. Керб. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 216 с.

40. Клиновий Д. В. Розміщення продуктивних сил та регіональна економіка України / Д.В. Клиновий, Т.В. Пепа. ; За наук. ред. Л. Г. Чернюк : Навчальний посібник. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 728 с.
41. Коваленко Л. О. Фінансовий менеджмент : Навч. пос. / Л. О. Коваленко, Л. М. Ремньова – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2008. – 483 с.
42. Кононенко О., Маханько О. Аналіз фінансової звітності. – Х.: Фактор, 2006. – 200 с.
43. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.
44. Корецький М. Х. Управлінський облік : Навч. посіб. [Текст] / М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л. В. Пельтек. – К. : ЦУЛ, 2007. – 296 с.
45. Коробов М.Я. Фінансово–економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посібник. – К.: Знання, 2000. – 378 с.
46. Костіна Н.І., Алексєєв А.А., Василик О.Д. Фінанси: система моделей і прогнозів: Навч. посібник. – К.: Четверта хвиля, 1998. – 304 с.
47. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз. Підручник / Г.О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
48. Кримінальний кодекс України від 05.04.01 № 2341–III.
49. Кужельний М.В., Лінник В.Т. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
50. Кулиш С.А., Валовельская С.Н., Рабинович И.А. Математические методы в планировании материально–технического снабжения. – К.: Вища школа, 1974. – 228 с.
51. Левицька С. О. Звітність підприємств: Підручник. / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча – Острог : НУ «Острозька академія», 2012. – 230 с.
52. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – 4-тє вид. – Тернопіль: Навчальна книга-Богдан, 2012. – 752 с.
53. Лень В. С. Управлінський облік : Навч. посібник / В.С. Лень. – 2-ге вид. випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
54. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31–34000–10–5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>.
55. Лишиленко В. І. Розміщення продуктивних сил і регіональна економіка: навч. посібник / В. І. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 325 с.
56. Марченко І. Л. Охорона праці : навчальний посібник / І. Л. Марченко, О. М. Бакланов. – Краматорськ : ДДМА, 2009. – 208 с.
57. Машина Н. І. Економічний ризик та методи його вимірювання : навч. посібник / Н. І. Машина. – К. : Центр навч. літератури, 2003. – 188 с.
58. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.07 № 2.
59. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, затверджені наказом ДКЦПФР від 10.06.03 № 256.

60. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 № 132.
61. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.07 № 373.
62. Методичні рекомендації із бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.03 № 561.
63. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.03 № 422.
64. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.00 № 356.
65. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджені наказом Мінагрополітики України від 17.12.2007 № 921.
66. Міжгалузеві нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства праці та соціальної політики від 26.09.2003 р. № 269 // Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. [Збірник систематизованого законодавства]. – 2010. – 02. – №02.
67. Міжнародні стандарти аудиту: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/IAASB>.
68. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризику суттєвих викривлень через розумінні суб'єкта господарювання і його середовища» [Електронний ресурс] // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 року). Друк за виданням: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2010 Edition Part I. — 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York, New York 10017 USA. International Federation of Accountants. – 806. – Ч. 1. – С. 276-328. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/msa>.
69. Назаренко О.О. Організація ведення бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. О. Назаренко, Т. Журба // Publishing house Education and Science s.r.o. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14_ENXXI_2009/Economics/46145.doc.htm.
70. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку” від 29.12.00 № 356.
71. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування” від 30.11.99 № 291.
72. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу :

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

73. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: Видавництво ТОВ „Юр–Агро–Веста”, 2007. – 326 с.
74. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1591) [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: за станом на на 01.04.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
75. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 : за станом на 06.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
76. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213.
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 : втратив чинність 19.03.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 : втратив чинність 19.03.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>.
79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 : за станом на 25.01.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 : за станом на 25.01.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 : за станом

- на 25.01.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 : за станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 : за станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
84. Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі, затверджений наказом Держжитлокомунгоспу України від 02.02.04 № 20.
85. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” від 22.01.96 № 116.
86. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28 лютого 2000 р. № 419.
87. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: Закон України від 12.05.2011р. №3332–vi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>
88. Проект Закону про внесення змін до деяких законів України з питань бухгалтерського обліку від 03.03.2011 р. № 8194 [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
89. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про складання фінансових планів підприємств” від 13.04.05 № 95–р.
90. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні” від 24.10.2007 №911–р.
91. Саєнко М. Г. Стратегія підприємства Підручник. / М.Г. Саєнко. – Тернопіль : «Економічна думка». – 2006. – 390 с.
92. Сахарцева І. І. Ризики економічної діагностики підприємства. Навчальний посібник / І. І. Сахарцева, О. В. Шляга; За ред. І. І. Сахарцевої. – К. : Кондор, 2007. – 285 с.
93. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411с.
94. Сулим М. В. Економічний ризик та методи його вимірювання : навч. посібник для екон. спец. ВУЗів / М. В. Сулим. – Львів : В-во ЛКА, 2003. – 196 с.
95. Типове положення про службу охорони праці (НПАОП 0.00-4.35-04), затверджене наказом Держнаглядохоронпраці України від 15.11.2004 р. № 255 : за станом на 29.10.2007 р. [Електронний ресурс] / Офіційний портал

Верховної Ради України. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1526-04>.

96. Усач Б. Ф. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – 3-тє вид., переробл. і допов. – К. : Знання, 2004. – 231 с.
97. Фінанси підприємств: Підручник / А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та ін.; Кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – 5-тє вид., перероб. та допов. – К. : КНЕУ, 2005. – 546 с.
98. Цивільний кодекс України від 16.01.03 № 435–IV.
99. Яцишин С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / С. Р. Яцишин // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». [Збірник наукових праць] – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/En_oif/2011_8_4/63.pdf.
- 100.

Інформаційні ресурси

1. www.rada.gov.ua – сайт Верховної Ради України
2. www.kmu.gov.ua – сайт Кабінету Міністрів України
3. www.minfm.gov.ua – Міністерство фінансів України
4. www.sta.gov.ua – Державна податкова адміністрація України
5. www.sau-aru.org.ua – сайт Аудиторської Палати та Співки аудиторів України
6. www.ukrstat.gov.ua – офіційний сайт Державної служби статистики України
7. www.dtk.com.ua – сайт “Дебет–Кредит” від ГК
8. www.buhgalteria.com.ua – сайт “Бухгалтерія” від “Бізнесу”

ДОДАТКИ

Додаток А – Направлення на практику

ЗАТВЕРДЖЕНО
 Наказ Міністерства освіти і науки,
 молоді та спорту України
 29 березня 2012 року № 384
Форма № Н-7.02

Місце кутового штампа
 вищого навчального закладу

КЕРІВНИКУ

НАПРАВЛЕННЯ НА ПРАКТИКУ

/є підставою для зарахування на практику/

Згідно з угодою від „___” _____ 20__ року № ___, яку укладено з

_____ (повне найменування підприємства, організації, установи)
 направляємо на практику студентів _____ курсу, які навчаються за напрямом підготовки (спеціальністю)

Назва практики _____
 Строки практики з „___” _____ 20__ року
 по „___” _____ 20__ року

Керівник практики від кафедри, циклової комісії _____

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)

ПРИЗВИЩА, ІМЕНА ТА ПО БАТЬКОВІ СТУДЕНТІВ

М.П. Керівник виробничої практики ВНЗ _____
 (підпис) (прізвище та ініціали)

Додаток Б – Повідомлення про прибуття студента на базу практики

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства освіти і науки,
молоді та спорту України
29 березня 2012 року № 384
Форма № Н-7.04

Кутовий штамп
(підприємства,
організації, установи)

Надсилається у вищий навчальний заклад
не пізніше як через три дні після прибуття
студента на підприємство (організацію, установу)
/початку практики/

ПОВІДОМЛЕННЯ

студент _____
(повне найменування вищого навчального закладу)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

_____ (курс, інститут, факультет (відділення), напрям підготовки (спеціальність))

прибув „___” _____ 20__ року до _____
(назва підприємства, організації, установи)

і приступив до практики. Наказом по підприємству (організації, установі)
від „___” _____ 20__ року № _____ студент
_____ зарахований на посаду

_____ (штатну, дублером, штатну роботу, практикантом)

_____ (штатні посади назвати конкретно)

Керівником практики від підприємства (організації, установи)
призначено

_____ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Керівник підприємства (організації, установи)

_____ (підпис) _____ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Печатка (підприємства,
організації, установи)

“___” _____ 20__ року

Керівник практики від вищого навчального закладу

_____ (назва кафедри, циклової комісії)

_____ (підпис)

_____ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

“___” _____ 20__ року

Додаток В – Щоденник практики

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства освіти і науки,
молоді та спорту України
29 березня 2012 року № 384
Форма № Н-7.03

_____ (повне найменування вищого навчального закладу)

ЩОДЕННИК ПРАКТИКИ

_____ (вид і назва практики)
студента _____
_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Інститут, факультет, відділення _____
Кафедра, циклова комісія _____
освітньо-кваліфікаційний рівень _____
напрямок підготовки _____
спеціальність _____
_____ (назва)
_____ курс, група _____

Продовження додатку В

Студент _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

прибув на підприємство, організацію, установу

Печатка
підприємства, організації, установи „___” _____ 20__ року

(підпис) (посада, прізвище та ініціали відповідальної особи)

Вибув з підприємства, організації, установи

Печатка
Підприємства, організації, установи “___” _____ 20__ року

(підпис) (посада, прізвище та ініціали відповідальної особи)

Продовження додатку В

Відгук і оцінка роботи студента на практиці

(назва підприємства, організації, установи)

Lined area for writing the response and evaluation.

Керівник практики від підприємства, організації, установи _____

(підпис) _____ (прізвище та ініціали) _____

Печатка

« _____ » _____ 20 __ року

Закінчення додатку В

Відгук осіб, які перевіряли проходження практики

Висновок керівника практики від вищого навчального закладу про проходження практики

Дата складання заліку „____” _____ 20__ року

Оцінка:

за національною шкалою _____
(словами)

кількість балів _____
(цифрами і словами)

за шкалою ECTS _____

Керівник практики від вищого навчального закладу

(підпис) (прізвище та ініціали)

Додаток Д – Типова угода між навчальним закладом та базою практики

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства освіти і науки,
молоді та спорту України
29 березня 2012 року № 384
Форма № Н-7.01

УГОДА № _____

на проведення практики студентів вищих навчальних закладів

місто _____ “ _____ ”

_____ 20__ р.

Ми, що нижче підписалися, з однієї сторони

(повне найменування навчального закладу)

(далі - вищий навчальний заклад), в особі

_____,
(посада, прізвище та ініціали)

що діє на підставі _____,
(статут або доручення)

і, з другої сторони, _____
(назва підприємства, організації, установи)

(далі – база практики), в особі _____
(посада, прізвище та ініціали)

_____, **ЩО**
діє на підставі _____
(статут підприємства, розпорядження, доручення)

уклали між собою цю угоду на проведення практики студентів:

1. База практики зобов'язується:

1.1. Прийняти студентів на практику згідно з календарним планом:

№ з/п	Шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності	Курс	Вид практики	Кількість студентів	Строки практики	
					початок	закінчення

Продовження додатку Д

- 1.2. Надіслати до вищого навчального закладу повідомлення встановленого зразка про прибуття на практику студента (ів).
- 1.3. Призначити наказом кваліфікованих спеціалістів для безпосереднього керівництва практикою.
- 1.4. Створити необхідні умови для використання студентами програм практики, не допускати використання їх на посадах та роботах, що не відповідають програмі практики та майбутній спеціальності.
- 1.5. Забезпечити студентам умови безпечної роботи на кожному робочому місці. Проводити обов'язкові інструктажі з охорони праці: ввідний та на робочому місці. У разі потреби навчати студентів-практикантів безпечних методів праці. Забезпечити спецодягом, запобіжними засобами, лікувально-профілактичним обслуговуванням за нормами, встановленими для штатних працівників.
- 1.6. Надати студентам-практикантам і керівникам практики від навчального закладу можливість користуватись лабораторіями, кабінетами, майстернями, бібліотеками, технічною та іншою документацією, необхідною для виконання програми практики.
- 1.7. Забезпечити облік виходу на роботу студентів-практикантів. Про всі порушення трудової дисципліни, внутрішнього розпорядку та про інші порушення повідомляти вищий навчальний заклад.
- 1.8. Після закінчення практики дати характеристику на кожного студента-практиканта, в котрій відобразити якості підготовленого ним звіту.
- 1.9. Додаткові умови _____

2. Вищий навчальний заклад зобов'язується:

- 2.1. За два місяці до початку практики надати базі практики для погодження програму практики, а не пізніше ніж за тиждень – список студентів, які направляються на практику.
- 2.2. Призначити керівниками практики кваліфікованих викладачів.
- 2.3. Забезпечити додержання студентами трудової дисципліни і правил внутрішнього розпорядку. Брати участь у розслідуванні комісією бази практики нещасних випадків, якщо вони сталися з студентами під час проходження практики.

3. Відповідальність сторін за невиконання угоди.

- 3.1. Сторони відповідають за невиконання покладених на них обов'язків щодо організації і проведення практики згідно з законодавством про працю України.
- 3.2. Всі суперечки, що виникають між сторонами за цією угодою, вирішуються у встановленому порядку.
- 3.3. Угода набуває сили після її підписання сторонами і діє до кінця практики згідно з календарним планом.

Закінчення додатку Д

3.4. Угода складена у двох примірниках: по одному - базі практики і вищому навчальному закладу.

4. Місцезнаходження сторін і розрахункові рахунки:

Навчального закладу _____

Базі практики _____

Підписи та печатки:

Вищий навчальний заклад:

База практики:

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

М.П. “ _____ ” _____ 20____
року

М.П. “ _____ ” _____ 20____
року

Додаток Е – Зразок оформлення титульної сторінки звіту

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра „Облік і аудит”

**З В І Т
ПРО ПРОХОДЖЕННЯ ПЕРЕДДИПЛОМНОЇ ПРАКТИКИ
НА ТОВ „Екран УКВ” (м. Чернігів)**

Предмет дослідження дипломної роботи: сукупність методично-організаційних та практичних аспектів бухгалтерського обліку і контролю виробничої собівартості продукції у галузі електронного та радіотехнічного машинобудування

Виконавець

(місце для підпису і дати)

**Студент гр. ОА–101
Козак І.П.**

**Керівник від підприємства – бази
практики**

**Головний бухгалтер
Наливайко М.С.**

**Керівник практики
від кафедри**

Доцент Ющенко Н.Л.

ЧЕРНІГІВ 2014

Додаток Є – Приклад оформлення основної частини звіту за результатами переддипломної практики¹

1 АНАЛІЗ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ ТОВ «ЕКРАН УКВ»

1.1 Оцінка зовнішніх факторів властивого ризику підприємства

1.1.1 Сучасний стан та перспективи розвитку галузі електронного та радіотехнічного машинобудування

Фінансово-господарська діяльність підприємства в усіх її формах пов'язана з великою кількістю ризиків, ступінь впливу яких на результати цієї діяльності суттєво зростає з переходом до ринкової економіки. В умовах ринкової економіки ризик – ключовий елемент підприємництва.

З огляду на те, що ризик присутній на всіх етапах діяльності господарських суб'єктів по за залежністю від сфери їхнього функціонування і повне його усунення неможливе [55, с. 21], можливості і загрози на шляху розвитку підприємства, а також його стратегічні альтернативи передусім визначаються шляхом аналізу його зовнішнього середовища.

На значимість аналізу зовнішнього середовища вказують й Міжнародні стандарти аудиту. Зокрема, в МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризику суттєвих викривлень через розумінні суб'єкта господарювання і його середовища» [22] йдеться про те, що суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність у контексті галузевих, регуляторних та інших внутрішніх і зовнішніх чинників. При цьому зазначається, що галузь, у якій здійснює діяльність суб'єкт господарювання, може обумовлювати виникнення певних ризиків суттєвого викривлення, які виникають з характеру діяльності або рівня регулювання.

Отже, для оцінки зовнішніх факторів властивого ризику ТОВ «Екран УКВ» необхідно з'ясувати стан та притаманні риси галузі, в якій здійснює діяльність підприємство.

Основним видом діяльності ТОВ «Екран УКВ» є монтаж та тестування друкованих плат, що згідно Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД – 2010) належить до класу 26.12 «Виробництво змонтованих електронних плат» розділу 26 «Виробництво комп'ютерів, електронної та оптичної продукції» секції С «Переробна промисловість», тобто підприємство працює в машинобудуванні, зокрема, в галузі електронного і радіотехнічного машинобудування (виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування).

В Україні найбільшими центрами електронного та радіотехнічного машинобудування є Київ, Харків, Дніпропетровськ, Сімферополь, Одеса, Львів, Вінниця, Чернівці, Київ, Сімферополь, Сміла, Суми (таблиця 1.1).

¹ Використані матеріали дипломної роботи на тему «Бухгалтерський облік і контроль виробничої собівартості продукції підприємства» випускниці ЦПО і ПК ЧНТУ Березан Т.П., виконаної під керівництвом доц. Ющенко Н.Л., що зайняла III місце у Всеукраїнському конкурсі дипломних робіт 2013/14 н.р. серед робіт спеціалістів за спеціальністю 7.03050901 «Облік і аудит»

Таблиця 1.1 – Центри електронної та радіотехнічної промисловості [40]

Найменування промислової продукції	Центри промисловості
Електровимірвальні приладів	Київське ВО «Точелктроприлад», Житомирський завод «Електровимірювач», завод «Львівприлад»
Радіовимірвальні прилади	підприємства в Києві, Львові, Ужгороді
Прилади для механізації та автоматизації	підприємства в Харкові, Умані, Кіровограді
Обчислювальна техніка	Київське ВО «Електронмаш», Северодонецьке НВО «Імпульс», підприємства у Вінниці, Чернівцях, Одесі
Оптичні та оптико-механічні прилади й апаратура	Сумське ВО «Електрон», Ізюмський оптико-механічний завод
Продукція електронної промисловості	Київ (радіозавод, ВО «Маяк»), Львів (ВО «Електрон», «Кінескоп», «Лорта»), Сімферополь (ВО «Фотон»), Миколаїв (ВО «Інгул»), Харків (ВО «Електропобутприлад», «Елітан»), Хмельницький і Рахов (підприємства, які входять до ВО «Катіон»), Сміла (радіоприладний завод) та інші

Галузі електронного і радіотехнічного машинобудування відзначається мінімальною металомісткістю й зорієнтовані на райони високої технічної культури, наявність науково-дослідної бази і висококваліфікованих кадрів. Більшість підприємств цієї галузі займається складанням виробів з деталей і вузлів, що надходять з різних регіонів як України, так і з-за кордону. Підприємства електронного і радіотехнічного машинобудування тільки частково виробляють готову кінцеву продукцію; велику частину їх продукції становлять компоненти інших кінцевих продуктів, а також частини, напівфабрикати й матеріали, і тому її обсяг важко охопити статистичною класифікацією.

В таблиці 1.2 приведена динаміка обсягів реалізованої продукції по машинобудуванню та його базових галузях.

Динаміка діяльності машинобудівних підприємств за 2007-2012 роки свідчить про збільшення обсягу реалізованої продукції, проте частка у структурі продукції промисловості коливається лише в межах 10-14 %, що не досягає рівня розвинених країн світу, де частка машинобудування в промисловості, як правило, складає 30-50% [60, с. 21]. Така ситуація вважається фахівцями однією з основних причин технологічного відставання українських промислових підприємств від підприємств-конкурентів розвинутих країн [77].

З наведених даних видно, що галузь електронного і радіотехнічного машинобудування органічно пов'язана з основними галузями машинобудування і динаміка її показників повторює динаміку показників машинобудування в цілому. Найбільшу частку у машинобудуванні займають виробництво транспортних засобів та устаткування, найменшу – виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування (від 2,5 % до 3%).

Таблиця 1.2 – Обсяги реалізованої продукції підприємствами машинобудування України [87]

Роки	Види промислової діяльності										
	Промисловість		Машинобудування		В тому числі						
	млн. грн.	% до підсумку	млн. грн.	% до підсумку	Виробництво машин і устаткування		Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування		Виробництво транспортних засобів та устаткування		
				млн. грн.	% до підсумку	млн. грн.	% до підсумку	млн. грн.	% до підсумку	млн. грн.	% до підсумку
2007	775388,4	100,0	105872,8	13,7	33466,2	4,3	23966,9	3,1	48439,7	6,3	
2008	989158,5	100,0	130433,0	13,2	45295,5	4,6	26967,0	2,7	58170,5	5,9	
2009	872777,1	100,0	91827,3	10,5	38566,3	4,4	25475,8	2,9	27785,2	3,2	
2010	1159392,3	100,0	125423,9	10,8	47431,6	4,1	29720,8	2,5	48271,5	4,2	
2011	1464155,0	100,0	171142,5	11,7	53103,0	3,6	37364,1	2,6	80675,4	5,5	
2012	1115224,5	100,0	140569,3	12,6	40644,5	3,6	29804,8	2,7	70120,0	6,3	

Досліджуючи динаміку розвитку галузі за 2007-2012 роки, варто звернути увагу на її нестабільний характер (рисунок 1.1).

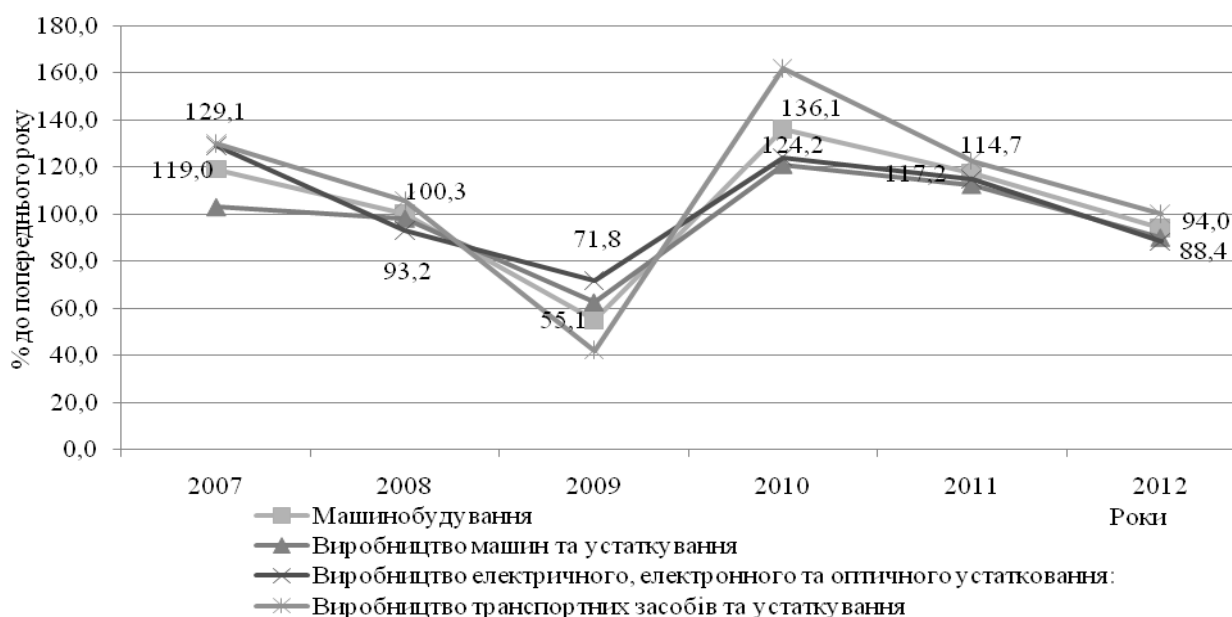


Рисунок 1.1 – Індеси обсягу виробництва продукції підприємств машинобудування в Україні [87]

За даними рисунку 1.2 видно, що до початку кризових явищ 2008 р. розвиток машинобудівного комплексу і його базових галузей відзначався позитивною динамікою. Криза наклала свій відбиток і на галузь електронного і

радіотехнічного машинобудування, індекс обсягу виробництва якої в 2009 році зменшився до 71,8 %. При цьому, серед галузей машинобудівного комплексу, який в цілому є одним з найбільш постраждалих від економічної кризи, галузь електронного і радіотехнічного машинобудування була менш вразливою до кризових явищ.

Після спаду 2008-2009 років виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування продемонструвало у 2010 р. суттєве зростання до 124,2% до попереднього року, проте ця тенденція виявилась не стійкою і починаючи з 2011 р. індекс виробництва підприємств почав знижуватись. За даними експертів основною причиною спаду виробництва вважається несприятлива ситуація в світовій економіці, що стримує попит на український експорт (продукцію металургії, машинобудування, хімічної промисловості) [80].

У таблиці 1.3 наведені основні показники роботи підприємств галузі електронного і радіотехнічного машинобудування за 2010-2011 роки.

Таблиця 1.3 – Динаміка основних показників роботи підприємств галузі електронного і радіотехнічного машинобудування

Найменування показника, одиниці його вимір.	Значення показника		Абсолютне відхилення значення показника	Темпи приросту значення показника, %
	2010 р.	2011р.		
1	2	3	4	5
Обсяги реалізованої продукції в галузі виробництва електричного, електронного та оптичного устаткування, млн. грн.	29720,8	37364,1	7643,3	25,7
Індекс цін/тарифів виробників	106,9	104,3	-2,6	-
Сукупний фінансовий результат підприємств галузі до оподаткування, млн. грн.	1137,7	2182,0	1044,3	91,8
Чистий прибуток підприємств галузі, млн. грн.	612,2	1394,8	782,6	127,8
Частка прибуткових підприємств в галузі, % до загальної кількості	62,7	66,9	4,2	6,7
Операційні витрати, млн. грн.	25770	30782,2	5012,2	19,4
Рентабельність операційної діяльності, %	5,6	7,7	2,1	37,5
Рентабельність усієї діяльності, %	1,4	2,8	1,4	100,0
Середній розмір валюти балансу, тис. грн.	33000,2	35950,1	2949,9	8,9
Середньорічна вартість необоротних активів, млн. грн.	14641,5	14547	-94,5	-
Капітальні інвестиції підприємств, млн. грн.	1471,0	1236,0	-235,0	-
Середньорічна вартість основних засобів підприємств галузі, млн. грн.	9289,25	9700,2	411,0	4,4
Рівень зносу основних засобів, %	0,45	0,47	0,0	3,5
Фондовіддача, тис. грн./грн.	3,20	3,85	0,7	20,4

Продовження додатку Є

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5
Частка основних засобів в активах, %	28,15	26,98	-1,2	-
Середньорічна вартість оборотних активів, млн. грн.	18214,5	21237,0	3022,5	16,6
Середньорічний рівень запасів в товарно-матеріальних цінностях, млн. грн.	5908,6	7184,4	1275,8	21,6
Коефіцієнт оборотності запасів	5,0	5,2	0,2	3,4
Середній період закупки запасів, днів	72	70	-2,0	-
Середньорічні залишки грошових коштів, млн. грн.	1584,25	2160,2	575,9	36,4
Середньорічна вартість власного капіталу, млн. грн.	12688,3	12485,2	-203,1	-
Середньорічна вартість поточних зобов'язань, млн. грн.	13980,3	16951,4	2971,1	21,3
Чиста рентабельність власного капіталу, %	4,82	11,17	6,3	131,5
Середньорічна дебіторська заборгованість, млн. грн.	9692,9	10877,2	1184,3	12,2
Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості	3,1	3,4	0,4	12,0
Середній період погашення дебіторської заборгованості, днів	118	105	-13,0	-
Середньорічна кредиторська заборгованість, млн. грн.	10954,2	13526,6	2572,4	23,5
Коефіцієнт погашення кредиторської заборгованості	2,7	2,8	0,1	1,8
Середній період погашення кредиторської заборгованості, днів	133	131	-2,0	-
Кількість найманих працівників в галузі, тис. осіб	160,5	164,9	4,4	2,7
Середньомісячна зарплата, грн./особу	2013,91	2387,22	373,3	18,5
Продуктивність праці на 1 працівника (виробіток), тис.грн./особу	185,18	226,59	41,4	22,4
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,30	1,25	-0,05	-
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,88	0,83	-0,05	-
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,15	0,16	0,01	5,2

Джерело: розраховано автором за даними [87]

З таблиці 1.3 видно, що за результатами 2011 р. підприємства галузі електронного і радіотехнічного машинобудування покращили показники діяльності порівняно з 2010 р. Чистий прибуток підприємств збільшився до 1394,8 млн. грн., що на 127,8 % більше до 2010 р., при цьому частка прибуткових підприємств також зросла на 4,2 % до 66,9 %. Зросли усі показники рентабельності підприємств галузі, що свідчить про позитивні тенденції їх розвитку у 2011 р.

Поряд зі зростанням обсягів виробництва спостерігається зниження темпів зростання обсягів виробництва та цін на продукцію, що свідчить про

Продовження додатку Є

падіння попиту та платоспроможності покупців.

Зростання обсягу виробництва відбувається одночасно зі збільшенням кількості працюючих та підвищенням середньомісячної заробітної плати до 2387,22 грн. у 2011 р., хоча остання залишається нижчою, ніж у середньому в промисловості (3003,52 грн.) та машинобудівному комплексі (2626,52 грн.). При цьому виробіток на одного працівника у 2011 р. порівняно з 2010 р. збільшився на 22,4%.

Незначними є інвестиції в основний капітал галузі, незважаючи на те, що рівень зносу основних засобів у середньому складає 47 % і спостерігається тенденція до його збільшення. Це свідчить про повільність вирішення проблем оновлення виробничого потенціалу, неможливість формування раціональної структури товарного виробництва, спрямованої на випуск конкурентоспроможної продукції з високою доданою вартістю. В результаті середньорічна вартість основних засобів підприємств галузі у 2011 р. збільшилась лише на 4,4 % і становила 9700,2 млн. грн.

Частка основних засобів в активах підприємства є незначною та спостерігається тенденція до її зменшення, що при збільшенні обсягів виробництва позитивно характеризує діяльність підприємств галузі.

Структура оборотних активів підприємств галузі електронного і радіотехнічного машинобудування наведена на рисунку 1.2. В складі оборотних активів підприємств досить незначну частку займають поточні фінансові інвестиції та грошові кошти. Більше половини оборотних активів, а саме 51,2% загального їх обсягу, відволікається на кредитування споживачів продукції. Це дещо менше, ніж у середньому по промисловості, де за 2011 р. частка дебіторської заборгованості зросла і складає 64,4%, проте вище за аналогічний показник по машинобудівному комплексу в цілому (50,5%) [87].

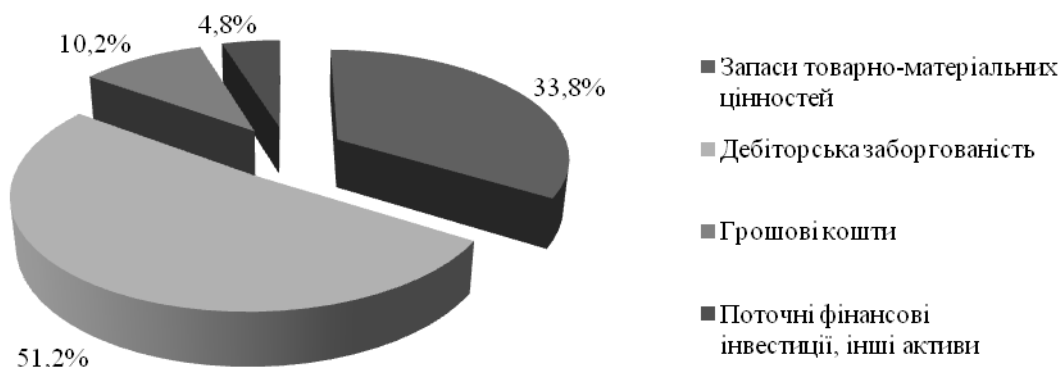


Рисунок 1.2 – Структура оборотних активів підприємств галузі у середньому в 2011 р.

Джерело: розроблено автором за даними [87]

Продовження додатку Є

Даний факт свідчить про збільшення обсягу товарного кредиту покупцям, і, в свою чергу, призводить до зростання власної кредиторської заборгованості. При цьому середній період погашення дебіторської заборгованості у 2011 р. зменшився, однак залишається значним (105 днів).

Зростання в динаміці залишків нереалізованої готової продукції свідчить про зменшення попиту на продукцію галузі. Це зумовлено передусім зменшенням зовнішнього попиту, в результаті чого відбулося зниження експорту продукції електронного і радіотехнічного машинобудування, входженням на ринок більш дешевої та якісної імпоротної продукції, втратою платоспроможних ринків збуту.

За останні роки в структурі поточних зобов'язань намітилася тенденція до збільшення кредиторської заборгованості. У 2011 р. середньорічна кредиторська заборгованість підприємств галузі зросла на 23,5% або на 2572,4 млн. грн. Аналіз динаміки співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованостей свідчить про перевищення обсягу останньої, що є ознакою нестабільного фінансового стану.

Підприємства галузі електронного і радіотехнічного машинобудування відзначаються невисоким рівнем ліквідності та його зниженням (у 2010 р. коефіцієнт загальної ліквідності склав 1,3, у 2011 р. – 1,25), високим рівнем операційних витрат (у 2011 р. операційні витрати підприємств галузі зросли на 19,4%), тривалим періодом повернення інвестицій [79, с. 78].

У 2012 р. спостерігається подальше зниження темпів зростання машинобудівної галузі: порівняно з 2011 р. промислове виробництво на підприємствах машинобудування скоротилося на 6,0%; зменшено обсяги продукції у виробництві апаратури для радіо, телебачення та зв'язку – на 23,6%, електричних машин та устаткування – на 13,8%, контрольно-вимірюваних приладів – на 10,8% [88]. Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування в цілому скоротилось на 11,6%. При цьому, обсяги реалізації промислової продукції підприємствами в галузі електронного і радіотехнічного машинобудування у 2012 р. становили 29804,8 млн. грн., що на 26% або 7559,3 млн. грн. менше до попереднього року [87].

На сучасному етапі головною метою розвитку машинобудування та її базових галузей є задоволення внутрішнього попиту на продукцію та розширення присутності на зовнішніх ринках.

Для цього необхідно вжити заходів за наступними напрямками: модернізація діючих підприємств на інноваційній основі; створення нових високопродуктивних виробництв, у тому числі з іноземною участю; упровадження нових технологій; розроблення технічних регламентів та інших нормативних документів у сфері технічного регулювання, гармонізованих з прогресивними міжнародними стандартами; розвиток внутрішнього ринку машинобудівної продукції; технічне переозброєння на основі використання устаткування вітчизняного виробництва; забезпечення державної підтримки експорту продукції галузі; прискорення процесів структурної перебудови

Продовження додатку Є

машинобудування в напрямку створення корпоративних науково-технічних комплексів, здатних до ефективного розвитку в умовах нестабільного ринку.

1.1.2 Ринок і конкуренція у галузі електронного і радіотехнічного машинобудування

Зростання обсягів виробництва продукції галузі електронного і радіотехнічного машинобудування є нестабільним, мінливим та залежним від багатьох факторів зовнішнього середовища, таких як: політична, макроекономічна, соціальна, інвестиційна політика в державі, а також світові зміни на ринках сировини, матеріалів та готової продукції. Дані фактори знижують конкурентоспроможність вітчизняних підприємств галузі.

Для більшості вітчизняних підприємств характерним є зниження росту попиту, зростання конкуренції як на вітчизняному ринку так і на міжнародному, зниження привабливості з боку інвесторів, чутливість споживачів до цін [71].

Проблеми розвитку галузі наочно відображають результати SWOT-аналізу, проведеного Інститутом економічних досліджень та політичних консультацій розвитку (таблиця 1.4).

Для діяльності ТОВ «Екран УКВ», як і для значної частки підприємств галузі, характерним є вузькоспеціалізоване виробництво, обмеженість номенклатури продукції, виготовлення продукції на замовлення. Діяльність підприємства є циклічною.

ТОВ «Екран УКВ» працює на ринку України і за оцінками менеджменту основними його конкурентами є компанії, які мають SMT технологію та відповідне обладнання для монтажу друкованих плат методом поверхневого монтажу (таблиця 1.5).

Обладнання конкурентів є здебільшого новим, проте деякі з них мають неповну SMD технологію.

Конкурентними перевагами ТОВ «Екран УКВ» менеджмент вважає комплектність SMD обладнання, значний досвід роботи в даній сфері та наявність сертифіката якості на відповідність міжнародному стандарту ISO 9001-2000.

Дослідження сильних та слабких сторін ТОВ «Екран УКВ» на ринку проведемо за допомогою SWOT-аналізу (таблиця 1.6).

Продовження додатку Є

Таблиця 1.4 – SWOT-аналіз галузі електронного і радіотехнічного машинобудування [79]

Сильні сторони	Слабкі сторони
1	2
<p>Наявність висококваліфікованих кадрів. Відносно низька ціна продукції. Наявність двосторонніх налагоджених стосунків у сфері міжнародної торгівлі та технологічного співробітництва в галузі машинобудування з країнами СНД. Запатентоване право на деякі унікальні технології. Наявність сировинної бази. Достатньо різноманітний асортимент продукції. Близькість до містких ринків Європи і Росії. Значний обсяг внутрішнього ринку.</p>	<p>Застарілі виробничі технології. Велика зношеність основних засобів. Низька ефективність виробництва. Низькі споживчі характеристики продукції. Висока технологічна залежність від інших частин виробничого ланцюга, що територіально розташовані поза Україною, зокрема на території СНД. Тривалий виробничий цикл, що призводить до браку обігових коштів. Істотна присутність держави в секторі як власника, у якого нема стратегічного бачення. Слабкий маркетинг на всіх рівнях (корпоративному, державному)</p>
Можливості	Загрози
<p>Використання потенціалу галузі з погляду впровадження нових технологій. Збільшення доходів у країнах, що розвиваються (Африки та Азії). Розвиток венчурного капіталу. Використання можливостей технопарків та великих університетів.</p>	<p>Зменшення зовнішнього попиту на вітчизняну продукцію внаслідок змін світової кон'юнктури. Подорожчання сировини та енергоресурсів. Розвиток секторів машинобудування в країнах, що розвиваються. Втрат людського капіталу в галузі. Відсутність комплексного підходу з боку держави щодо просування продукції на міжнародному ринку. Негативні зміни регуляторного режиму. Ускладнений доступ до фінансування. Проблеми захисту прав інтелектуальної власності, що гальмує винаходи та патентування</p>

Продовження додатку Є

Таблиця 1.5 – Перелік основних конкурентів ТОВ «Екран УКВ»

Найменування конкурента	Територіальна належність	Обладнання, що використовується				
		Принтер	Установник SMD	Установка групової пайки SMD	Установка хвильової пайки	Тест
Фарлеп	м. Одеса	н/д	Quard 1030, продукт-ть 8000к/ч	Конвекційна, 4 зони	немає	немає
Teletec	м. Одеса	н/д	н/д	н/д	немає	немає
Електронні системи	м. Хмельницький	VMPS20 автомат	QSA30, продукт-ть 13000 к/ч	Конвекційна, 4зони, QRS531	немає	немає
МКМ телеком	м. Вишгород	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Крокус-ком	м. Миколаїв	DEK248	Philips Topaz, 2 шт., продукт-ть 12500к/ч	Ersa Hoflow, 5зон	мають	немає
КРЗ	м. Київ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Алай	м. Київ	н/д	Philips автомат	Конвекційна	н/д	немає
ТОВ Теміс	м. Київ	автомат	Universal Advantice	Конвекційна, 7 зон	немає	немає
Київ-Прилад	м. Київ	н/д, інвестовано в обладнання SMD монтажу 180 тис.дол.				
VD Mais	м. Київ	н/д	Samsung CP20CV	н/д	немає	немає
Орех	м. Київ	н/д	н/д	н/д	н/д	н/д
Росток Спаркс	м. Київ	SMD лінія Siemens			н/д	н/д
Хартрон	м. Харків	SMD лінія Siemens			н/д	н/д
ITV SMT	м. Чернігів	DEK-Horizon03 автомат	Advantis AC-72, продукт-ть 14500к/ч	SoltecXPM (Vitronics), 7зон	Soltec DeltaC (Vitronics)	н/д
Квазар-Мікро	м. Київ	н/д, сумарна продуктивність 2500 к/ч				
Віаком	м. Київ	полуавтомат	н/д	Sigmaflow 4 зони	немає	немає

Джерело: за даними підприємства

Продовження додатку Є

Таблиця 1.6 – SWOT-аналіз ТОВ «Екран УКВ»

Сильні сторони	Слабкі сторони
<ol style="list-style-type: none"> 1. Комплектність SMD обладнання. 2. Значний досвід роботи в сфері виробництва друкованих плат 3. Наявність сертифіката якості на відповідність міжнародному стандарту ISO 9001-2000 4. Гарна репутація та дотримання договірних зобов'язань для всіх замовників. 5. Відносно низька ціна продукції. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Повільне оновлення обладнання. 2. Недостатнє фінансування маркетингу. 3. Висока технологічна залежність від інших частин виробничого ланцюга, що територіально розташовані як на території України, так і поза її межами. 4. Недостатня завантаженість виробничих потужностей.
Можливості	Загрози
<ol style="list-style-type: none"> 1. Завоювання та зміцнення позицій на іноземних ринках. 2. Збільшення обсягу виробництва та завоювання нових ринків збуту на території України. 3. Використання потенціалу галузі з поглядом впровадження нових технологій. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Політична нестабільність та фінансова криза в країні. 2. Зменшення зовнішнього попиту на вітчизняну продукцію внаслідок змін світової кон'юнктури. 3. Подорожчання сировини, комплектуючих виробів та енергоресурсів. 4. Відсутність комплексного підходу з боку держави щодо просування продукції на міжнародному ринку. 5. Негативні зміни регуляторного режиму. 6. Ускладнений доступ до фінансування.

Джерело: розроблено автором

Одним з головних завдань підприємства є забезпечення високої якості продукції. Дотриманню високої якості сприяють дисципліна, кваліфікація робітників, потужний інженерно-технічний потенціал, контроль на всіх етапах виробництва. Не менш важлива увага приділяється зміцненню партнерських зв'язків, удосконаленню виробничих процесів.

1.1.3 Державне регулювання діяльності підприємств галузі електронного і радіотехнічного машинобудування

Державні і муніципальні організації, органи влади впливають на підприємство шляхом здійснення регуляторної діяльності, зокрема через нормативно-правове регулювання діяльності суб'єктів господарювання та шляхом визначення і реалізації пріоритетних напрямків розвитку галузі.

У сучасних умовах в Україні в цілому розроблений і законодавчо закріплений господарсько-правовий інструментарій державного регулювання господарської діяльності, який міститься в Господарському кодексі України, що визначає основні положення правового регулювання господарських відносин. Господарський кодекс є стрижневим кодифікованим актом у системі господарського законодавства, що забезпечує державне регулювання

Продовження додатку Є

підприємницької діяльності. У цій сфері в останні роки створений цілий блок господарського законодавства України (таблиця 1.7).

Таблиця 1.7 – Нормативно-правове регулювання діяльності суб'єктів господарювання

Нормативно-правовий акт	Коротка характеристика
1	2
Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР; Господарський кодекс України, від 16.01.2003 р. № 436-IV; Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV	Містять загальні положення, що регламентують правові засади та порядок діяльності підприємства, укладення та виконання договорів, порядок розрахунків тощо.
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI	Визначені ставки податку; правила ведення податкового обліку та подання податкової звітності; склад витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств; об'єкти і методи нарахування амортизації; відповідальність платників податку, тощо.
Закони України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII, «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI	Визначають порядок створення, діяльності, припинення, виділу господарських товариств, акціонерних товариств, їх правовий статус, права та обов'язки учасників (акціонерів).
Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-IV	Регулює відносини, що виникають під час розміщення, обігу цінних паперів і провадження професійної діяльності на фондовому ринку
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-XII	Здійснюється правове регулювання всіх видів зовнішньоекономічної діяльності, визначає основні засади, статус суб'єктів та порядок ведення зовнішньоекономічної діяльності
Закон України «Про ціни та ціноутворення» від 21.06.2012 р. №5007-VI	Визначає основні принципи встановлення і застосування цін і тарифів та організацію контролю за їх дотриманням
Закони України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-III, «Про захист від недобросовісної конкуренції» від 07.06.1996 р. № 236/96-ВР, тощо	Визначають правові засади підтримки та захисту економічної конкуренції, обмеження монополізму в господарській діяльності, захисту суб'єктів господарювання і споживачів від недобросовісної конкуренції

При здійсненні регулюючого впливу на підприємницьку діяльність за допомогою норм господарського права задається певний напрямок розвитку і встановлюються її межі. В основному, правові обмеження в державному регулюванні підприємницької діяльності виражаються у встановленні різних правових обтяжень суб'єктів підприємництва. Це, зокрема, необхідність легітимації суб'єктів підприємницької діяльності (обов'язок суб'єктів підприємництва здійснити державну реєстрацію відповідно до Закону України

Продовження додатку Є

«Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV), ліцензування (обов'язок одержати ліцензію на здійснення видів діяльності, зазначених у Законі України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III), дотримання правил про забезпечення безпеки і якості товарів, робіт і послуг (обов'язок одержати відповідний сертифікат згідно Закону України «Про підтвердження відповідності» від 17.05.2001 р. № 2406-III) тощо.

Перелік основних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність підприємств галузі наведений у Додатку Б.

Необхідно зазначити, що урядом України у 2006 р. було затверджено Державну програму розвитку машинобудування на 2006-2011 роки (постанова Кабінету міністрів України від 18 квітня 2006 р. №516), яка спрямована на створення конкурентоспроможного машинобудівного комплексу, здатного в умовах інтеграції та глобалізації розв'язувати завдання щодо забезпечення основних секторів реальної економіки інноваційно-ефективною продукцією власного виробництва, а також збільшення обсягу її експорту. Програмою передбачалось здійснити: освоєння нових видів конкурентоспроможної продукції, у тому числі: удосконалення структури виробництва, розвиток потужностей, зокрема впровадження систем управління якістю, екологією та безпекою згідно з міжнародними стандартами ISO-9000, ISO-14000, OHSAS-18000; розвиток внутрішнього і зовнішнього ринку та його інфраструктури; прискорення інноваційного розвитку галузі машинобудування.

Проте, за даними уряду на фінансування інвестиційних проектів на підприємствах авіабудування, оборонно-промислового комплексу, машинобудування, які необхідно спрямувати на фінансування загальнодержавних програм, в тому числі Державної програми розвитку машинобудування, не вистачає обігових коштів. До того ж розроблена Міністерством промислової політики Концепції Державної цільової науково-технічної програми розвитку машинобудування на 2012-2017 роки на сьогоднішній день залишається не затвердженою [89].

1.1.4 Особливості технології виробництва друкованих плат методом поверхневого монтажу

Технологія поверхневого монтажу – це технологія виготовлення електронних приладів на друкованих платах, а також пов'язані з даною технологією методи конструювання друкованих вузлів. Технологію поверхневого монтажу друкованих плат також називають ТМП (технологія монтажу на поверхню), SMT (surface mount technology) і smd-технологія (від surface mounted device – прилад, що вмонтовується на поверхню) [76].

Для забезпечення процесу поверхневого монтажу виконується ряд основних етапів, серед яких необхідно перш за все виділити наступні:

Продовження додатку Є

1) проектування друкованих плат. На даному етапі відбувається проектування електричних ланцюгів, контактних майданчиків, вибір чіп-компонентів їх розташування, вибір діелектрика друкарської плати тощо.

2) виготовлення друкарських плат. Відповідно до проекту друкарської плати виконується виготовлення друкарських плат методом друку.

3) нанесення паяльної пасти на друкарські плати. Паяльна паста слугує фіксатором для чіп-компонентів.

4) установка чіп-компонентів. Чіп-компоненти встановлюються на контактні майданчики і фіксуються там паяльною пастою.

5) паяння друкарської плати. Даний етап в технології поверхневого монтажу виконуються методом групового оплавлення паяльної пасти.

З приведених етапів безпосереднє відношення до технології поверхневого монтажу мають останні три, а саме: нанесення паяльної пасти, установка чіп-компонентів і паяння паяльної пасти.

Паяльна паста в технології поверхневого монтажу є дуже важливим компонентом, а сама процедура нанесення і якість її виконання багато в чому визначають якість кінцевого електронного виробу. Для правильного, дозованого нанесення паяльної пасти використовуються трафаретні принтери.

Всі SMD-компоненти повинні бути встановлені суворо у відповідності з спроектованою електронною схемою друкованої плати, що виготовляється, у зв'язку з чим та з метою усунення людського фактору установка чіп-компонентів здійснюється за допомогою автоматизованого програмованого обладнання, що дозволяє усунути ризик неправильного їх встановлення.

Коли на друковану плату нанесена паяльна паста, встановлені і зафіксовані SMD-компоненти, виконується етап оплавлення припойною пастою.

На рисунку 1.3 наведені основні переваги і недоліки поверхневого монтажу. Поверхневий монтаж дозволяє досягти істотного збільшення обсягів виробництва електронних виробів при збереженні і навіть зменшенні собівартості. Це досягається за рахунок автоматизації, зменшення розмірів SMD-компонентів, уніфікації процесів і зниження трудомісткості.

1.1.5 Вплив електронного та радіотехнічного машинобудування на довкілля: вимоги і проблеми, пов'язані з охороною довкілля

Значна частина промислових підприємств здійснює інтенсивний вплив на ресурсно-екологічну систему країни, що призводить до надмірного використання природно-ресурсного потенціалу, який на сьогоднішній день має значні обмеження. Поступово зменшується кількість і якість окремих природних ресурсів, погіршується стан екологічного середовища.

Частка підприємств машинобудування в загальному обсязі викидів шкідливих речовин в атмосферу за даними [87] не перевищує 3 %. Серед галузей машинобудування найменший рівень впливу на навколишнє середовище має галузь електронного і радіотехнічного машинобудування,

Продовження додатку Є

найбільший – важке машинобудування.

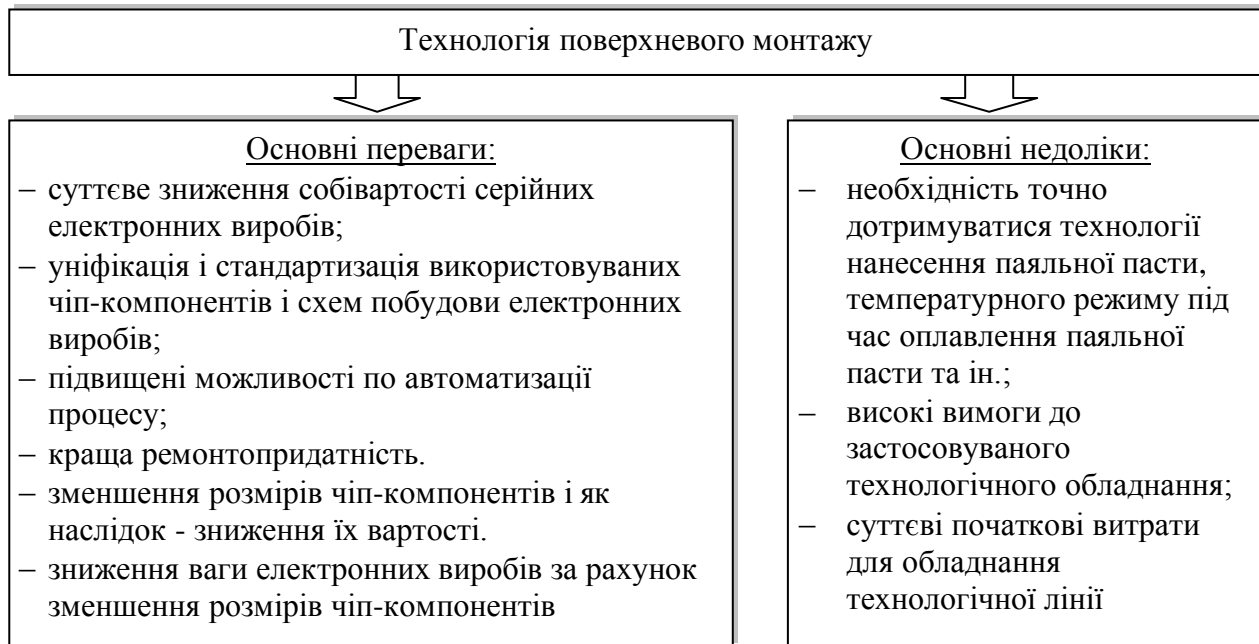


Рисунок 1.3 – Переваги та недоліки технології поверхневого монтажу

Джерело: розроблено автором за даними [76]

Джерелами викидів шкідливих речовин в атмосферу в галузі машинобудування є технологічне обладнання і агрегати, які застосовуються у виробництві заготовок, ковальсько-пресових, гальванічних, зварювальних, лакофарбових і ливарних цехах. На підприємствах машинобудування накопичується значна кількість твердих відходів.

При використанні підприємствами машинобудівної промисловості повітряних ресурсів відбувається хімічне та теплове забруднення атмосфери шляхом викидів шкідливих речовин у повітря. Найбільш шкідливими речовинами, що потрапляють у повітря внаслідок діяльності підприємств, є діоксид сірки та вуглецю, оксиди азоту і вуглецю, вуглеводні (викиди метану) та леткі органічні сполуки, сажа та інші.

Причинами забруднень атмосфери є використання застарілих технологій, що мають низький коефіцієнт корисної дії, водних ресурсів – недостатнє очищення стічних вод перед їх скиданням у річки чи каналізаційні системи.

При цьому підприємства галузі мають значні потенційні можливості економії природних ресурсів та охорони навколишнього середовища від забруднення за рахунок впровадження сучасних технологій та вжиття природоохоронних заходів.

Важливого значення, особливо в сучасних умовах, набуває ресурсозбереження, адже від його активізації в значній мірі залежить конкурентоспроможність вітчизняного товаровиробника та енергетична і

Продовження додатку Є

екологічна безпека країни. Вирішення проблем збереження та раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів також допомагає вирішувати питання охорони навколишнього середовища.

Сучасна екологічна ситуація зумовлює потребу розробки спільних програм у галузі використання природних ресурсів. Впровадження досягнень науково-технічного прогресу повинно бути спрямованим на зменшення негативних наслідків від господарської діяльності підприємств для навколишнього середовища.

1.2 Оцінка внутрішніх факторів властивого ризику підприємства

1.2.1 Організаційно-майнова характеристика ТОВ «Екран УКВ»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Екран УКВ» було засноване у 2008 році та зареєстроване Виконавчим комітетом Чернігівської міської ради 11.03.2008 р. за №10641010000006429 (свідоцтво про державну реєстрацію № 582690 від 11.03.2008 р.). Засновниками підприємства, які є одночасно його учасниками, виступають фізичні особи – громадяни України.

У відповідності до ст. 82 Господарського кодексу України [1] ТОВ «Екран УКВ» діє на підставі Статуту, затвердженого загальними зборами учасників підприємства (протокол № 3 від 05.12.2008 р.) і зареєстрованого Виконавчим комітетом Чернігівської міської ради 16.12.2008 р. за № 10641050001006429 (зі змінами, зареєстрованими 16.02.2010 р. за №16041050003006429), який визначає загальні правові та економічні основи організації та діяльності підприємства, зокрема його правовий статус, порядок створення і діяльності органів управління та контролю, їх компетенцію та інші питання діяльності підприємства.

Підприємство створене на невизначений строк, є юридичною особою за законодавством України, є власником майна, має право від свого імені укладати угоди, мати та набувати майнові і особисті немайнові права і нести обов'язки. ТОВ «Екран УКВ» має самостійний баланс, поточні та інші рахунки в банках, печатку, штампи та інше, несе відповідальність за своїми зобов'язаннями усім своїм майном. Підприємство не входить до сфери управління інших юридичних осіб і відокремлених підрозділів не має.

Ідентифікаційні відомості про підприємство згідно установчих та державних реєстраційних документів наведені у таблиці 1.8.

Для забезпечення діяльності підприємства за рахунок вкладів його учасників створено статутний капітал в розмірі 51500,00 грн. Розмір статутного капіталу відповідає мінімальному розміру статутного капіталу, встановленому чинним законодавством на момент створення підприємства (ст. 52 Закону України «Про господарські товариства» [4] в редакції, чинній на момент створення підприємства).

Згідно статті 3 Статуту підприємство здійснює свою діяльність з метою задоволення суспільних потреб у наданні фізичним і юридичним особам послуг

Продовження додатку Є

виробничої, науково-дослідної, комерційної, посередницької та інших видів підприємницької діяльності, що не суперечить чинному законодавству України та Статуту підприємства, також з метою отримання прибутку від діяльності підприємства.

Таблиця 1.8 – Ідентифікаційні реквізити та місцезнаходження ТОВ «Екран УКВ»

Ідентифікатор	Ідентифікаційні реквізити	Підстава
Повне найменування	Товариство з обмеженою відповідальністю «Екран УКВ»	Статут, Свідоцтво про державну реєстрацію №582690 від 11.03.2008 р. Довідка з ЄДРПОУ АА № 680684 від 26.09.2012 р.
Скорочене найменування	ТОВ «Екран УКВ»	Статут
Місцезнаходження (юридична адреса)	14030, м. Чернігів, Деснянський район, вул. Одинцова, буд. 25	Довідка з ЄДРПОУ АА № 680684 від 26.09.2012 р.
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	35779784	Довідка з ЄДРПОУ АА № 680684 від 26.09.2012 р.
Організаційно-правова форма господарювання	код 240: Товариство з обмеженою відповідальністю	Довідка з ЄДРПОУ АА № 680684 від 26.09.2012 р.
Види діяльності	26.12. Виробництво змонтованих електронних плат 26.30. Виробництво обладнання зв'язку 33.13. Ремонт і технічне обслуговування електронного й оптичного устаткування 46.90. Неспеціалізована оптова торгівля	Довідка з ЄДРПОУ АА № 680684 від 26.09.2012 р.
Індивідуальний податковий номер	357797825265	Свідоцтво № 100274058 про реєстрацію платника податку на додану вартість від 15.03.2010 р.
Статус платника податків	На загальних підставах	Згідно ст.ст. 133, 151 Податкового кодексу України [2]

Статутом ТОВ «Екран УКВ» передбачено, що підприємство здійснює різноманітні, не заборонені чинним законодавством, види господарської діяльності, включаючи наступні їх види:

- розробка та виробництво сучасної електронної апаратури, включаючи монтаж, тестування друкованих плат і блоків та аксесуарів до них;
- виготовлення електронної апаратури на замовлення з давальницької сировини чи матеріалів замовника;
- ремонт та пуско-налагодження електронної апаратури;
- розробка та впровадження програмного забезпечення;

Продовження додатку Є

- оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі, комерційна, торгівельно-закупівельна, посередницька і зовнішньоекономічна діяльність;
- маркетингові, консультаційні, інформаційні та інші послуги;
- інші види господарської діяльності, не заборонені чинним законодавством України.

Фактично, протягом 2010-2012 років основними видами діяльності ТОВ «Екран УКВ» є виробництво та надання послуг по монтажу та тестуванню друкованих плат методом поверхневого монтажу.

ТОВ «Екран УКВ» виготовляє такі основні види продукції: модулі регуляторів, таймери, плати клавіатури та інші. Крім того, підприємство здійснює неспеціалізовану оптову торгівлю аналогічною електронною апаратурою.

Згідно ст. 9 Статуту вищим органом управління є загальні збори учасників. Виконавчий орган – дирекція на чолі з генеральним директором, орган контролю – ревізійна комісія.

На підприємстві відсутні схема його організаційної структури. Фактично організаційна структура управління підприємства побудована за лінійно-функціональними ознаками (рисунок 1.4). Така організаційна структура притаманна для виробництв з виготовленням обмеженої номенклатури продукції за стабільних зовнішніх умов (постачальники і споживачі) [30, с. 101].

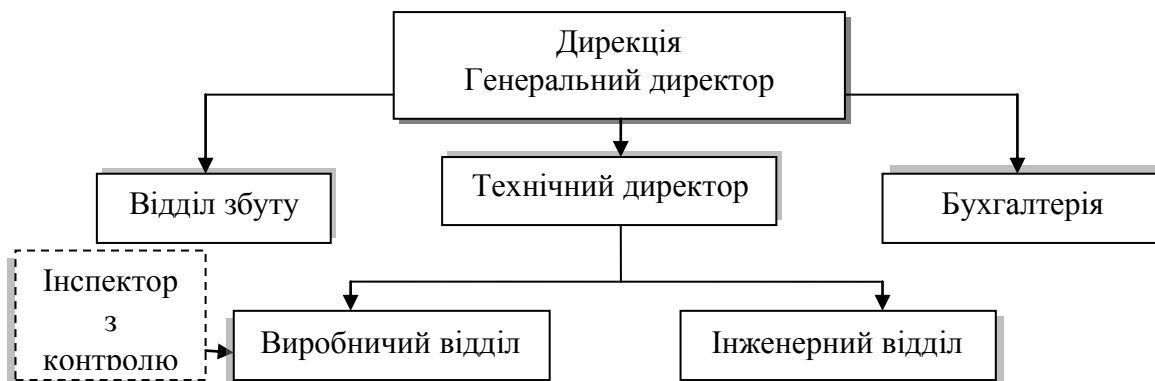


Рисунок 1.4 – Організаційна структура ТОВ «Екран УКВ»

У таблиці 1.9 наведена середньорічна кількість працівників відділів ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р.

Генеральний директор очолює підприємство і здійснює загальне керівництво його діяльністю. Питання виробничого характеру належать до компетенції технічного директора, який безпосередньо виконує функції заступника директора, керує інженерним відділом та координує діяльність виробничого відділу.

Продовження додатку Є

Таблиця 1.9 – Середня кількість працівників структурних підрозділів ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р.

Найменування підрозділу	Середньооблікова кількість працівників, осіб	У тому числі, осіб	
		Керівники	Робітники (службовці)
Виробничий відділ	21	1	20
Інженерний відділ	4	-	4
Відділ збуту	3	1	2
Бухгалтерія	3	1	2
Інші працівники	4	2	2
Всього:	35	5	30

Виробничий відділ є основною виробничою ланкою підприємства і забезпечує безпосереднє виконання планів підприємства з виробництва продукції (надання послуг). До складу відділу входить інспектор з контролю якості, який виконує функції контролю якості продукції, запобігання браку, розробки та впровадження систем управління якістю.

Інженерний відділ забезпечує наладку, обслуговування та програмування виробничого обладнання для виробництва продукції.

Основним завданням відділу збуту є адміністрування, формування і контроль планів реалізації товарів, надання послуг клієнтам, укладання договорів на поставку товарів, планування комплектації продукції.

Бухгалтерія займається веденням управлінського, податкового і бухгалтерського обліку, приймає та контролює первинну документацію.

Функціональні обов'язки та виробничі зв'язки працівників ТОВ «Екран УКВ» визначаються положеннями про відділи та посадовими інструкціями, які затверджує генеральний директор підприємства.

Отже, адміністративний контроль на ТОВ «Екран УКВ» передбачає розподіл повноважень між працівниками підприємства таким чином, щоб жоден працівник підприємства не мав змоги зосередити у своїх руках усі необхідні для повної операції повноваження. Такими повноваженнями наділений лише генеральний директор.

Оплата праці та соціальне забезпечення працівників здійснюється у відповідності з діючими на підприємстві інструкціями, положеннями та колективним договором з дотриманням вимог чинного законодавства України.

Середньомісячна заробітна плата одного штатного працівника ТОВ «Екран УКВ» у 2011 р. складала 2470,30 грн., що перевищує середньогалузевий показник в аналогічному періоді на 83,08 грн. У 2012 р. середньомісячна заробітна плата одного працівника підвищилась і склала 2495,70 грн. На підприємстві діє система матеріальних заохочень та компенсацій.

Продовження додатку Є

1.2.2 Характеристика статутної діяльності ТОВ «Екран УКВ»

1.2.2.1 Характеристика сировинної бази та аналіз сфери постачання

Технологічний процес виготовлення радіоелектронних приладів, у тому числі монтажу друкованих плат, передбачає використання широкого спектру комплектуючих матеріалів, вузлів та деталей. Для виготовлення окремих виробів підприємство використовує до 40 найменувань компонентів.

Перелік основних постачальників ТОВ «Екран УКВ» та загальні відомості про обсяги закупівлі наведені у таблиці 1.10.

Приналежність ТОВ «Екран УКВ» до галузі точного машинобудування обумовлює досить значний вплив на нього постачальників, адже неможливість забезпечити постачання матеріальних ресурсів в необхідних обсягах може мати наслідком простої виробництва.

Постачальниками вітчизняних покупних комплектуючих виробів є підприємства-виробники та їх дилери, постачальниками імпортованих покупних комплектуючих виробів – підприємства-посередники. Це зумовлено меншими транспортно-заготівельними витратами та відсутністю витрат на оформлення митних процедур.

Як видно з таблиці 1.10, протягом 2011-2012 років обсяг поставок комплектуючих матеріалів, що забезпечує основну виробничу діяльність ТОВ «Екран УКВ», складав 2471,1 тис. грн. та 1506,0 тис. грн., відповідно. Поставка близько 90% комплектуючих виробів здійснюється 12 підприємствами, що переважно розташовані у м. Києві.

Основну питому вагу у річному обсязі закупок протягом 2011 р. становили замовлення у ТОВ «Гранд Технолоджіс» (20,1%), ТОВ «СЕА Електронікс» (13,2%), ТОВ «Євроком Компонентс» (12,2%), ТОВ КП «Техпрогрес» (11,6%). У 2012 р. структура постачальників та обсяги замовлень зазнали певних змін: скорочено обсяги замовлень у ТОВ «Гранд Технолоджіс» і ТОВ «СЕА Електронікс» з одночасним залученням нових постачальників. В цілому обсяг закупівлі зменшився на 965,1 тис. грн. Зазначені зміни зумовлені скороченням підприємством обсягів виробництва продукції та пошуком альтернативних каналів постачання.

Перелік постачальників матеріальних цінностей та послуг, які забезпечують діяльність ТОВ «Екран УКВ», наведений у таблиці 1.11.

Основні постачальники співпрацюють з ТОВ «Екран УКВ» протягом тривалого часу на підставі двосторонніх договорів, які укладені як правило терміном на один рік з щорічною автоматичною пролонгацією на наступний річний термін. Умовами договорів на постачання передбачається застосування безготівкової форми розрахунків за поставлені товари, надані послуги та виконані роботи з відстроченням платежу (у більшості випадків) або на умовах передоплати.

Застосування форми розрахунків на умовах відстрочення платежу зумовлює наявність у джерелах фінансування значного розміру кредиторської заборгованості за товари, роботи послуги (таблиця 1.12).

Продовження додатку Є

Таблиця 1.10 – Динаміка і структура сфери постачання комплектуючих виробів ТОВ «Екран УКВ»

Найменування постачальників	Територіальна належність	Умови поставки	Основні об'єкти поставки	Річний обсяг закупок, тис. грн.		Питома вага у загальному обсязі закупок, %		Абсолютне відхилення у обсязі закупок, тис. грн.
				2011 р.	2012 р.	2011 р.	2012 р.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ПАТ «ЧеЗаРа»	м. Чернігів	довгостроковий договір, післяплата (5 днів), самовивіз (транспортна компанія)	плати	186,7	87,6	7,6	5,8	-99,1
ПП «НВФ «VD MAIS»	м. Київ	довгостроковий договір, передоплата, само вивіз (транспортна компанія)	дріт, припой, паяльна паста	51,3	77,6	2,1	5,2	26,3
ПрАТ «Вентс»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (30 днів), самовивіз (транспортна компанія)	датчики вологості	231,3	200,3	9,4	13,3	-31,0
ТОВ «Гранд Технолоджіс»	м. Київ	довгостроковий договір, передоплата (50%) або післяплата (10 днів), (транспортна компанія)	діоди, мікросхеми, транзистори	497,8	212,5	20,1	14,1	-285,3
ТОВ «Український НДІКТ»	м. Чернігів	довгостроковий договір, післяплата (до 30 днів), самовивіз (транспортна компанія)	трафарети	-	104,3	-	6,9	104,3
ТОВ КП «Техпрогрес»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (30 днів), самовивіз (транспортна компанія)	діоди, стабілітрон, резистори конденсатори	287,7	135,9	11,6	9,0	-151,8
ТОВ «Євроком Компонентс»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (30 днів), самовивіз (транспортна компанія)	конденсатори термінал блок, тиристори	302,7	239,7	12,2	15,9	-63,0
ТОВ «Мегапром Комплект»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (30 днів), самовивіз (транспортна компанія)	клемники	71,6	7,7	2,9	0,5	-63,9
ТОВ «НДІКТ»	м. Чернігів	довгостроковий договір, післяплата (30 днів), самовивіз (транспортна компанія)	трафарети	189,8	90,8	7,7	6,0	-99,0
ТОВ «СЕА Електронікс»	м. Київ	довгостроковий договір, передоплата або післяплата (10 днів), самовивіз (транспортна компанія)	резистори	325,8	91,7	13,2	6,1	-234,1
Інші	Україна	разові, довгострокові договори на умовах післяплати або передоплати, самовивіз (транспортна компанія)	різне	326,4	257,9	13,2	17,2	-68,5
Усього	-	-	-	2471,1	1506,0	100,0	100,0	-965,1

Продовження додатку Є

Таблиця 1.11 – Перелік постачальників, які забезпечують діяльність ТОВ «Екран УКВ»

Найменування постачальників	Об'єкти та умови поставки	Річний обсяг закупок, тис. грн.		Питома вага у загальному обсязі закупок, %		Абсолютне відхилення у обсязі закупок, тис. грн.
		2011 р.	2012 р.	2011 р.	2012 р.	
1	2	3	4	5	6	7
ПАТ «ЧеЗаРа»	Оренда обладнання, приміщення 747 кв.м., комунальні послуги, ін. Довгостроковий договір, післяплата (5 днів)	205,4	389,7	64,1	76,1	184,3
ПАТ «МТС Україна»	Послуги зв'язку. Довгостроковий договір, післяплата (20 днів)	8,6	9,0	2,7	1,8	0,4
ПАТ «Укртелеком»	Послуги зв'язку. Довгостроковий договір, післяплата (20 днів)	10,3	9,6	3,2	1,9	-0,7
ПП Фірма «Інтек»	Програмне забезпечення. Довгостроковий договір, післяплата (5 днів)	7,2	7,2	2,2	1,4	0,0
ПП «Окко-Бізнес»	Бензин. Довгостроковий договір, передоплата.	26,2	24,4	8,2	4,8	-1,8
ФОП Лишафай Д.Ф.	Обслуговування обладнання. Довгостроковий договір, післяплата (15 днів).	30,0	36,0	9,4	7,0	6,0
Інші	Різне	58,7	60,7	18,3	11,9	2,0
Усього	х	320,2	512,2	100,0	100,0	192,0

При цьому суттєве зростання заборгованості спостерігається лише у 4 кварталі 2012 р. у зв'язку з виникненням разового зобов'язання з оплати вартості придбаного виробничого обладнання – автоматизованої машини «Vents» в сумі 199,9 тис. грн. В цілому середньорічна вартість кредиторської заборгованості ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р. збільшилась на 27,5 тис. грн.

Продовження додатку Є

Таблиця 1.12 – Кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги ТОВ «Екран УКВ»

Найменування показника, од. вимір.	Значення показника		Абсолютне відхилення значення показника
	2011 р.	2012 р.	
Кредиторська заборгованість на початок року, тис. грн.	169,0	107,2	-61,8
Кредиторська заборгованість (тис. грн.) на кінець кварталу:			
I	224,0	326,5	102,5
II	354,1	235,8	-118,3
III	371,5	262,6	-108,9
Кредиторська заборгованість на кінець року, тис. грн.	107,2	431,3	324,1
Усього поточні зобов'язання на кінець року, тис. грн.	373,1	591,2	218,1
Баланс пасиву, тис. грн.	708,8	1060,5	351,7
Середньорічна вартість кредиторської заборгованості, тис. грн.	245,2	272,7	27,5
Питома вага кредитор. заборгованості, %:			
- у поточних зобов'язаннях	28,7	73,0	44,3
- у пасиві балансу	15,1	40,7	25,6

Потягом всього періоду діяльності до ТОВ «Екран УКВ» вимоги про стягнення заборгованості та сплату штрафних санкцій постачальниками не пред'являлися і судових справ по зазначених спорах не було, що свідчить про дотримання підприємством зобов'язань. Отже, ТОВ «Екран УКВ» має стійкі ділові відносини з основними постачальниками товарів, робіт та послуг і ймовірність виникнення ризику, пов'язаного з непередбачуваними змінами у взаємовідносинах, є невисокою.

1.2.2.2 Характеристика сфери збуту

Сфера збуту визначається основними видами діяльності підприємства. На рисунку 1.5 наведена узагальнена інформація про обсяги випуску продукції за видами економічної діяльності ТОВ «Екран УКВ».

Продовження додатку Є



Рисунок 1.5 – Обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) за видами економічної діяльності ТОВ «Екран УКВ»

Виходячи з наведених на рисунку 1.5 даних, основним видом діяльності підприємства, що забезпечує переважну частину обсягу реалізації, є виробництво змонтованих електронних плат, в тому числі на давальницьких умовах, які не призначені для кінцевого споживання, а є компонентами інших кінцевих радіоелектронних продуктів.

Найбільшу питому вагу в структурі доходу від реалізації за 2010-2012 роки (рисунок 1.6) займає виготовлення продукції на замовлення з давальницької сировини (в середньому 53,4 %) та власне виробництво електронних плат і блоків та аксесуарів до них (в середньому 38,3%). При цьому спостерігається тенденція до зменшення частки продукції власного виробництва в загальному обсязі реалізації.

Основними споживачами продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ», що забезпечують надходження більше 50 % виручки від реалізації є ПрАТ «Вентс», ДП «Оризон-Навігація», ТОВ «РКС».

Продовження додатку Є

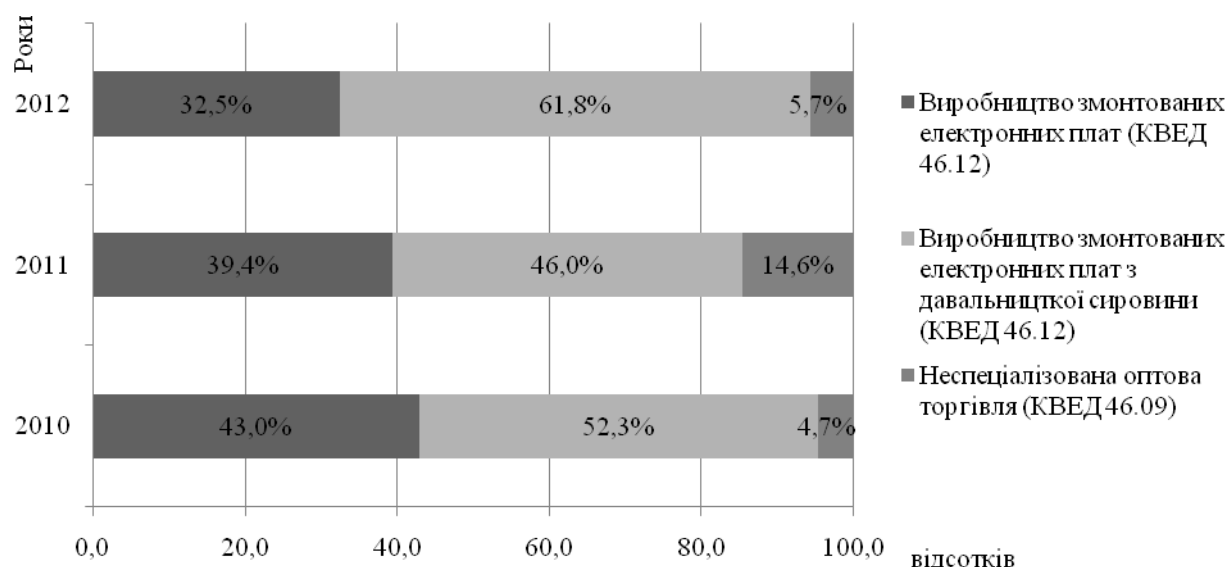


Рисунок 1.6 – Структура доходу від реалізації за видами товарів, послуг ТОВ «Екран УКВ»

Перелік основних замовників та загальні відомості про обсяги і умови поставок наведені у таблиці 1.13.

Як видно з таблиці 1.13, ТОВ «Екран УКВ» здійснює реалізацію продукції (послуг) на замовлення на підставі договорів, що укладаються як правило терміном на один рік з щорічною автоматичною пролонгацією на наступний річний термін. Поставка здійснюється силами та за рахунок замовників. В основному умовами договорів передбачена оплата вартості замовлення протягом трьох днів з моменту відвантаження продукції, проте існують окремі випадки часткової або повної передоплати, а також відстрочення платежу терміном до 30 днів з моменту поставки.

Динаміка дебіторської заборгованості підприємства за 2011-2012 роки свідчить про покращення стану розрахунків з покупцями та іншими дебіторами та покращення структури активів підприємства (таблиця 1.14).

Зокрема, якщо на кінець 2011 р. дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги ТОВ «Екран УКВ» складала 211,8 тис. грн. (або 32,7% оборотних активів), то на кінець 2012 р. вона зменшилась на 124,9 тис. грн. і складає 86,9 тис. грн. (або 10,7 % оборотних активів). Вся заборгованість є поточною, резерву сумнівних боргів ТОВ «Екран УКВ» не має.

Продовження додатку Є

Таблиця 1.13 – Динаміка і структура сфери збуту ТОВ «Екран УКВ»

Найменування замовника	Територіальна належність	Умови поставки	Річний обсяг поставок, тис. грн.		Питома вага у загальному обсязі поставок, %		Абсолютне відхилення у обсязі поставок, тис. грн.
			2011 р.	2012 р.	2011 р.	2012 р.	
ДП «Оризон-Навігація»	м. Сміла	довгостроковий договір, післяплата (3 дні), самовивіз	278,4	434,8	7,5	13,0	156,3
ПП «НВПІІ Спаринг-Віст Центр»	м. Львів	довгостроковий договір, післяплата (3 дні), самовивіз	440,5	34,9	11,9	1,0	-405,6
ПП «ВКБ Інтеграл»	м. Євпаторія	довгостроковий договір, післяплата (3 дні), самовивіз	115,3	303,7	3,1	9,1	188,3
ПрАТ «Вентс»	м. Київ	довгостроковий договір, передплата, самовивіз	1453,3	1083,8	39,3	32,5	-369,5
ТОВ «Компанія «Ютас»»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (3 дні), самовивіз	221,3	256,2	6,0	7,7	34,9
ТОВ «РКС»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (3 дні), самовивіз	257,4	303,8	7,0	9,1	46,3
ТОВ «РКС-Навіація»	м. Київ	довгостроковий договір, післяплата (3 дні), самовивіз	-	197,0	-	5,9	197,0
ТОВ «Розумні машини»	м. Київ	довгостроковий договір, передплата, самовивіз	259,4	70,6	7,0	2,1	-188,8
Інші	Україна	разові, довгострокові договори післяплата або передплата, самовивіз	672,2	650,5	18,2	19,5	-21,7
Усього	-	-	3697,8	3335,2	100,0	100,0	-362,7

Продовження додатку Є

Таблиця 1.14 – Динаміка і структура дебіторської заборгованості ТОВ «Екран УКВ»

Найменування показника	Значення показника на кінець року, тис. грн.		Питома вага показника, %				Абсолютне відхилення значення показника, тис. грн.
	2011 р.	2012 р.	в оборотних активах		в активі балансу		
			2011р.	2012р.	2011р.	2012р.	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги (чиста реалізаційна вартість)	211,8	86,9	32,7	10,7	29,9	8,2	-124,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,0	13,7	0,0	1,7	0,0	1,3	13,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	8,9	86,9	1,4	10,7	1,3	8,2	78,0
Усього дебіторська заборгованість	220,7	187,5	34,0	23,0	31,1	17,7	-33,2
Усього оборотні активи	648,3	814,6	x	x	91,5	76,8	166,3
Баланс активу	708,8	1060,5	x	x	x	x	351,7

Зменшення в динаміці розміру дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги пов'язане як із покращенням стану розрахунків з дебіторами, так і зі зменшенням обсягів замовлень на продукцію (послуги) підприємства, на що вказують дані таблиці 1.13.

Зростання іншої поточної дебіторської заборгованості обумовлено наявністю невиконаних на кінець 2012 р. зобов'язань контрагентів ТОВ «Екран УКВ» з поставки матеріалів та комплектуючих виробів, придбаних за передоплатою.

Про високий рівень надійності покупців (замовників) підприємства свідчать тривалі ділові стосунки (наявність довгострокових договорів), зменшення рівня дебіторської заборгованості при переважному застосуванні підприємством у розрахунках умов відстрочення платежу та відсутність з боку замовників вимог до ТОВ «Екран УКВ» щодо неналежного виконання ним своїх зобов'язань і судових справ по зазначених спорах.

1.3 Аналіз основних техніко-економічних та фінансових показників ТОВ «Екран УКВ»

1.3.1 Характеристика фінансово-майнового стану ТОВ «Екран УКВ»

Фінансовий стан підприємства – це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність,

Продовження додатку Є

розміщення і використання фінансових ресурсів [59, с. 283]. Фінансовий стан підприємства залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Тому на нього впливають усі ці види діяльності підприємства. Метою оцінки фінансового стану підприємства є пошук резервів підвищення рентабельності виробництва.

Проаналізуємо динаміку складу і структури майна та джерел фінансування діяльності ТОВ «Екран УКВ» за допомогою порівняльного аналітичного балансу шляхом ущільнення окремих статей та доповнення його показниками структури (таблиця 1.15). Такий аналіз має попередній характер, оскільки в результаті його проведення дається узагальнена оцінка фінансового стану підприємства [43, с. 124].

Як видно з таблиці 1.15 порівняно з 2010 р. валюта балансу ТОВ «Екран УКВ» на кінець 2011 р. зросла на 28,2% або 156,1 тис. грн. переважно за рахунок збільшення на 103,5 тис. грн. залишків запасів матеріалів, сировини та комплектуючих виробів, придбаних підприємством для виготовлення продукції за отриманими замовленнями, що пов'язане з особливостями постачання комплектації для монтажу продукції та збільшенням обсягів виробництва; збільшення залишків грошових коштів на 214,5 тис. грн. та зменшення іншої поточної дебіторської заборгованості на 198,8 тис. грн., що обумовлено отриманням виконання поточних зобов'язань контрагентів з поставки матеріалів та комплектуючих виробів, придбаних за передплатою.

На кінець 2012 р. спостерігається подальша позитивна тенденція до збільшення активів ТОВ «Екран УКВ», вартість яких в цілому за 2011-2012 роки зросла майже вдвічі до 1060,5 тис. грн. (темп зростання 192 %).

В результаті придбання підприємством нового виробничого обладнання – автоматизованої машини «Vents» для виготовлення друкованих плат методом поверхневого монтажу – вартість основних засобів підприємства на кінець 2012 р. збільшилась на 184,7 тис. грн.

Залишки запасів зростають – на кінець 2012 р. вартість виробничих запасів збільшились на 76,2 тис. грн. порівняно з 2011 р.. ТОВ «Екран УКВ» не має незавершеного виробництва у зв'язку з нетривалим операційним циклом (до 54 днів) та не має залишків готової продукції, оскільки працює виключно на замовлення, що дозволяє не відволікати кошти в запаси готової продукції.

Залишки запасів ТОВ «Екран УКВ» як і у 2011 р. включають вартість матеріалів та комплектуючих, придбаних підприємством для виготовлення продукції за отриманими замовленнями.

Зменшення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з 211,8 тис. грн. на кінець 2011 р. до 86,9 тис. грн. на кінець 2012 р., тобто на 59 %, вказує на поліпшення розрахунків з покупцями (замовниками). Це підтверджується зростанням залишків грошових коштів ТОВ «Екран УКВ» на 181,9 тис. грн. на кінець 2012 р. В цілому залишки грошових коштів підприємства порівняно з 2010 р. збільшились в 23 рази, що є позитивним.

Продовження додатку Є

Таблиця 1.15 – Динаміка складу майна та зобов'язань ТОВ «Екран УКВ»

Найменування показників (статей)	Код рядка форми №1-м	Значення показника на кінець року, тис. грн.			Питома вага, % у валюті балансу на кінець року			Щорічні абсолютні прирости				Темпи зростання значення показника порівн. з 2010 р., %	
		2010 р.	2011 р.	2012 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	значення показника, тис. грн.		питомої ваги, %			
								на кінець 2011 р.	на кінець 2012 р.	на кінець 2011 р.	на кінець 2012 р.	на кінець 2011 р.	на кінець 2012 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Актив													
1. Необоротні активи													
Основні засоби: залишкова вартість	030	66,8	59,4	244,1	12,1	8,4	23,0	-7,4	184,7	-3,7	14,6	88,9	365,4
Основні засоби: первісна вартість	031	107,7	87,5	299,4	-	-	-	-20,2	211,9	-	-	81,2	278,0
Основні засоби: знос	032	-40,9	-28,1	-55,3	-	-	-	-12,8	27,2	-	-	68,7	135,2
Усього за розділом 1	080	66,8	59,4	244,1	12,1	8,4	23,0	-7,4	184,7	-3,7	14,6	88,9	365,4
2. Оборотні активи													
Виробничі запаси	100	77,4	180,9	257,1	14,0	25,5	24,2	103,5	76,2	11,5	-1,3	233,7	332,2
Дебіторська заборг. за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	160	155,9	211,8	86,9	28,2	29,9	8,2	55,9	-124,9	1,7	-21,7	135,9	55,7
Дебітор. заборг. за розрахун. з бюджетом	170	-	-	13,7	-	-	1,3	-	13,7	-	1,3	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	207,7	8,9	30,9	37,7	1,3	2,9	-198,8	22,0	-26,4	1,6	4,3	14,9
Грошові кошти та їх еквіваленти:													
в національній валюті	230	17,9	232,4	414,3	3,2	32,8	39,0	214,5	181,9	29,6	6,2	1298,3	2314,5
у тому числі в касі	231	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0
Інші оборотні активи	250	25,7	14,3	12,6	4,6	2,0	1,2	-11,4	-1,7	-2,6	-0,8	55,6	49,0

Продовження додатку Є

Продовження таблиці 1.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Усього за розділом 2	260	484,6	648,3	814,6	87,7	91,5	76,8	163,7	166,3	3,8	-14,7	133,8	168,1
3. Витрати майбутніх періодів	270	1,3	1,1	1,8	0,2	0,1	0,2	-0,2	0,7	-0,1	0,1	84,6	138,5
БАЛАНС	280	552,7	708,8	1060,5	100,0	100,0	100,0	156,1	351,7	0,0	0,0	128,2	191,9
Пасив													
1. Власний капітал													
Статутний капітал	300	51,5	51,5	51,5	9,3	7,3	4,9	0,0	0,0	-2,0	-2,4	100,0	100,0
Резервний капітал	340	-	-	12,3	-	-	1,1	-	12,3	-	1,1	-	-
Нерозподілений прибуток (непок. збиток)	350	48,8	244,4	381,7	8,8	34,5	36,0	195,6	137,3	25,7	1,5	500,8	782,2
Неоплачений капітал	360	-	-	-10,3	-	-	-1,0	-	10,3	-	1,0	-	-
Усього за розділом 1	380	100,3	295,9	435,2	18,1	41,8	41,0	195,6	139,3	23,7	-0,8	295,0	433,9
2. Забезп. наст. витрат і цільове фінансув.	430	26,7	39,8	34,1	4,8	5,6	3,2	13,1	-5,7	0,8	-2,4	149,1	127,7
3. Довгострокові зобов'язання	480	2,2	-	-	0,4	-	-	-2,2	-	-0,4	-	-	-
4. Поточні зобов'язання													
Кред. заборг. за товари, роботи, послуги	530	169,0	107,2	431,3	30,6	15,1	40,7	-61,8	324,1	-15,5	25,6	63,4	255,2
Поточні зобов'язання за розрахунками:													
з бюджетом	550	20,5	56,6	34,7	3,7	8,0	3,3	36,1	-21,9	4,3	-4,7	276,1	169,3
зі страхування	570	13,7	22,0	13,3	2,5	3,1	1,3	8,3	-8,7	0,6	-1,8	160,6	97,1
з оплати праці	580	32,1	49,5	32,1	5,8	7,0	3,0	17,4	-17,4	1,2	-4,0	154,2	100,0
Інші поточні зобов'язання	610	188,2	137,8	79,8	34,1	19,4	7,5	-50,4	-58,0	-14,7	-11,9	73,2	42,4
Усього за розділом 4	620	423,5	373,1	591,2	76,7	52,6	55,8	-50,4	218,1	-24,1	3,2	88,1	139,6
БАЛАНС	640	552,7	708,8	1060,5	100,0	100,0	100,0	156,1	351,7	0,0	0,0	128,2	191,9

Продовження додатку Є

До складу витрат майбутніх періодів ТОВ «Екран УКВ» відносить передплату за періодичні видання (газети, журнали), пов'язані з виробничою діяльністю підприємства.

ТОВ «Екран УКВ» фінансується переважно за рахунок власного капіталу та поточних зобов'язань, зокрема кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Фінансування діяльності за рахунок кредитів банків підприємством не здійснюється у зв'язку з високою вартістю кредитних ресурсів та ускладненим доступом до них, що пов'язане з нестабільною економічною ситуацією в країні.

Власний капітал підприємства на кінець 2012 р. порівняно з даними на кінець 2010 р. збільшився на 334 % з 100,3 тис. грн. до 435,2 тис. грн. за рахунок зростання нерозподіленого прибутку у 2011 р. на 195,6 тис. грн., у 2012 р. на 137,3 тис. грн., що позитивно характеризує діяльність підприємства у цей період.

У 2012 р. ТОВ «Екран УКВ» створено резервний капітал у розмірі 12,3 тис. грн., за рахунок якого можливе забезпечення покриття непередбачених витрат, збитків на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації.

Виникнення у 2012 р. неоплаченого капіталу у розмірі 10,3 тис. грн., пов'язане з виходом зі складу учасників одного із засновників і придбанням підприємством його частки для наступного перепродажу.

Спостерігаються суттєві зміни у структурі та розмірі поточних зобов'язань ТОВ «Екран УКВ». Зокрема, частка інших поточних зобов'язань скоротилась з 34,1 % в загальній структурі пасиву у 2010 р. до 7,5 % у 2012 р. Загальна сума заборгованості за вказаними зобов'язаннями на кінець 2012 р. становила 19,4 тис. грн. Одночасно спостерігається значне зростання кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги з 169,0 тис. грн. на кінець 2010 р. до 431,3 тис. грн. на кінець 2012 р., тобто в 2,5 рази або на 155,2 %. Це зумовлене зростанням обсягів закупівлі комплектуючих виробів для виготовлення замовлень (обсяг яких теж збільшився) і застосуванням підприємством розрахунків з постачальниками на умовах відстрочення платежу, що дозволяє залучати їх кошти в фінансування активів підприємства без сплати відсотків.

Крім того, на кінець 2012 р. ТОВ «Екран УКВ» мало зобов'язання з оплати вартості придбаного виробничого обладнання – автоматизованої машини «Vents» для виготовлення друкованих плат методом поверхневого монтажу. В цілому ж за даними таблиці 1.12 середньорічна вартість кредиторської заборгованості ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р. збільшилась лише на 27,5 тис. грн. Фінансування підприємства в більшій мірі за рахунок залучених коштів кредиторів негативно впливає на його фінансову стійкість і незалежність.

Зміни в структурі активів підприємства та джерелах їх утворення наочно відображені на рисунку 1.7.

В структурі сукупних активів ТОВ «Екран УКВ» найбільшу питому вагу

Продовження додатку Є

займають оборотні активи (76,8%), що свідчить про мобільність майна підприємства. Така структура активів характерна в цілому для підприємств галузі, де частка основних засобів в активах коливається в межах 25-30%.

Структура оборотних коштів на кінець 2012 р. порівняно з аналогічним показником на кінець 2010 р. покращилась за рахунок зменшення дебіторської заборгованості та збільшення частки найбільш ліквідних оборотних активів – грошових коштів.

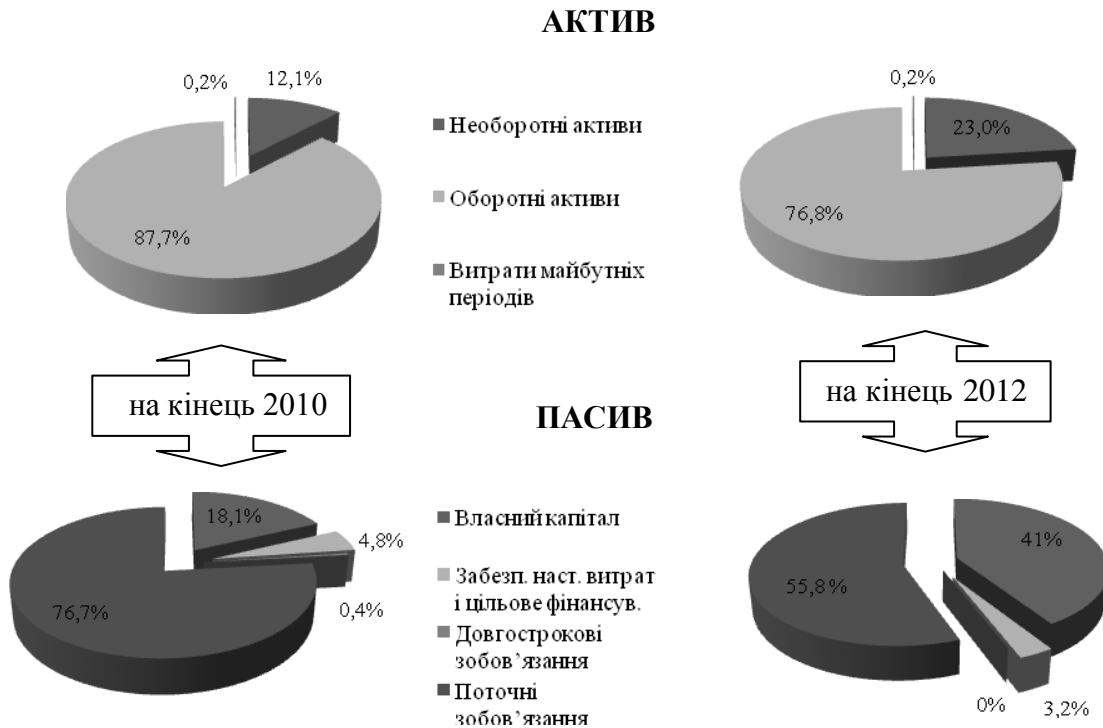


Рисунок 1.7 – Динаміка структури балансу ТОВ «Екран УКВ»

Структура пасиву змінилась за рахунок зростання частки власного капіталу, зокрема нерозподіленого прибутку (з 8,8 % у 2010 р. до 36 % у 2012 р.) та збільшення частки поточних зобов'язань за рахунок зростання кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги у 2012 р. і скорочення питомої ваги інших поточних зобов'язань.

Для узагальнюючої оцінки руху необоротних активів, необхідно розглянути показники стану основних виробничих засобів (таблиця 1.16).

Дані таблиці 1.16 вказують на поліпшення складу основних засобів у 2012 р. та його хороший стан, який не вимагає значного фінансування. Проте за вказаними даними неможливо зробити реальну оцінку стану основних засобів підприємства, що забезпечують його виробничу діяльність, оскільки значна частка використовуваних основних засобів (64,7%) перебуває в оперативній оренді ТОВ «Екран УКВ» (рисунок 1.8).

Продовження додатку Є

Таблиця 1.16 – Показники стану основних засобів ТОВ «Екран УКВ»

Найменування показника	Значення показника на кінець року			Середній показник підприємств галузі
	2010 р.	2011 р.	2012 р.	
Частка основних засобів в активах	0,12	0,08	0,23	0,25-0,30
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,38	0,32	0,18	0,45-0,47
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,62	0,68	0,82	0,53-0,55
Коефіцієнт введення основних засобів	0,09	0,27	0,67	0,06
Коефіцієнт вибуття основних засобів	-	0,20	-	...

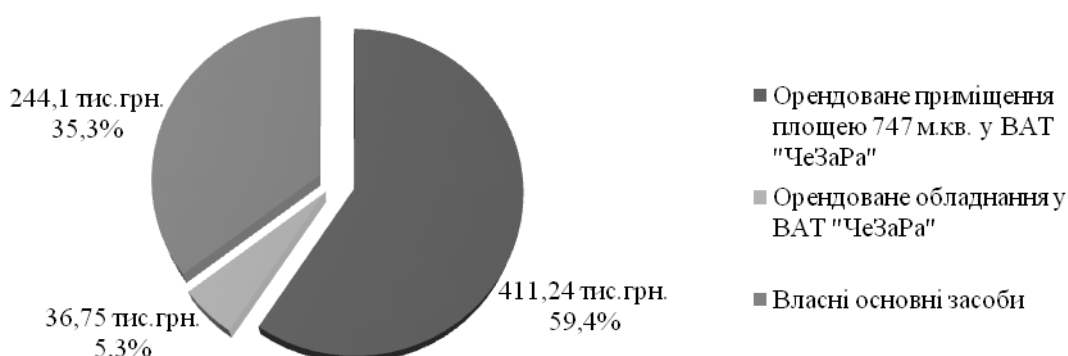


Рисунок 1.8 – Структура основних виробничих засобів ТОВ «Екран УКВ» на кінець 2012 р.

Фінансовий стан підприємства з позиції короткострокової перспективи оцінюється показниками ліквідності та платоспроможності, які в загальному виді характеризують його спроможність своєчасно і в повному обсязі здійснювати розрахунки за короткостроковими зобов'язаннями.

Для оцінки ліквідності балансу визначають ступінь покриття зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких у грошові кошти відповідає строку погашення зобов'язань. Для цього необхідно згрупувати баланс (таблиця 1.17).

Підтвердженням ліквідності балансу є виконання таких співвідношень: $A1 \geq P1$; $A2 \geq P2$; $A3 \geq P3$; $A4 \leq P4$. Отже, за даними таблиці 1.17 можна зазначити, що баланс ТОВ «Екран УКВ» за 2010-2012 роки не є абсолютно ліквідним, оскільки не виконується перша умова: сума найбільш ліквідних активів значно менша суми поточної кредиторської заборгованості; платіжна нестача на кінець 2012 р. склала 212 тис. грн. або 151,2 %, тобто термінові зобов'язання підприємства не покриваються найбільш ліквідними активами.

Продовження додатку Є

Таблиця 1.17 – Групування активів і пасивів підприємства для оцінки ліквідності балансу ТОВ «Екран УКВ»

Активи				Пасиви				Платіжний надлишок (+) або нестача (-) на кінець		
Позначення, найменування	тис. грн. на кінець року			Позначення, найменування	тис. грн. на кінець року			2010 р. 2011 р. 2012 р.		
	2010 р.	2011 р.	2012 р.		2010 р.	2011 р.	2012 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
А ₁ – першокласні ліквідні кошти, що знаходяться в миттєвій готовності (грошові кошти, поточні фін. інвестиції)	18	232	414	П ₁ – зобов'язання, які необхідно виконати в першу чергу (кредиторська заборгованість)	451	412	626	-433	-180	-212
А ₂ – ліквідні кошти другого класу, тобто активи, які можна швидко перетворити у гроші (дебіторська заборгованість, векселі)	391	237	146	П ₂ – короткострокові зобов'язання: кредити, позикові кошти, векселі)	-	-	-	+391	+237	+146
А ₃ – Ліквідні активи третього класу, які можуть бути поступово перетворені у готівку (запаси, незавершене виробництво, готова продукція)	77	181	257	П ₃ – довгострокові зобов'язання	2	-	-	+75	+181	+257
А ₄ – Ліквідні активи четвертого класу, які важко реалізувати (основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи)	67	59	244	П ₄ – постійні пасиви, втілені у власному капіталі за вирахуванням заборгованості по неоплаченому вилученому капіталу	100	296	435	+33	+237	+376
Баланс	553	709	1061	Баланс	553	708	1061	0	0	0

Продовження додатку Є

Нестача коштів у першій групі активів частково перекривається надлишком в другій групі активів. Проте, лише на кінець 2011 р. загальна сума цих коштів більше величини короткострокових зобов'язань на 57 тис. грн. або на 13,8 %. Станом на кінець 2012 р. платіжна нестача становить 66 тис. грн..

Разом з тим, параметри $A3 \geq P3$ та $A4 \leq P4$ дотримувалися. Так, платіжний надлишок повільнореалізуємих активів зріс з 75 тис. грн. на кінець 2010 р. до 257 тис. грн. на кінець 2012 р. (у 3,4 рази). Перевага постійних пасивів над важкореалізовуваними активами протягом досліджуваного періоду зросла і на кінець 2012 р. становила 376 тис. грн., що свідчить про самофінансування підприємством оборотних активів.

Таким чином, позитивні зміни у структурі балансу сприяли поліпшенню перспективної ліквідності, а поточна ліквідність балансу залишилася недостатньою, що вимагає вжиття заходів з оздоровлення фінансів. Стабілізуючими методами за такої ситуації можуть бути: збільшення обігових коштів, поточних фінансових інвестицій, додаткове залучення довгострокових і короткострокових позикових засобів.

Для одержання більш повної інформації про фінансовий стан підприємства застосовують також аналіз коефіцієнтів, які досліджують взаємозв'язок між компонентами фінансових звітів.

Результати розрахунків фінансових коефіцієнтів для ТОВ «Екран УКВ» наведені в таблиці 1.18, з якої видно, що на кожну 1 грн. поточних зобов'язань підприємство мало у 2010 р. – 1,14 грн., у 2011 р. – 1,74 грн. та у 2012 р. – 1,38 грн. поточних активів. Рівень даного показника не критичний, оскільки більший за 1, але і недостатній для того, щоб зробити висновок про можливість підприємства погасити поточні зобов'язання. Розрахунок коефіцієнту швидкої ліквідності, який враховує якість оборотних активів (не включає запаси), показує, що ліквідних активів ТОВ «Екран УКВ» недостатньо для погашення за їх рахунок наявної поточної заборгованості. Це свідчить про недостатню фінансову стійкість підприємства, що пов'язане з переважанням в джерелах фінансування діяльності ТОВ «Екран УКВ» частки поточних зобов'язань, зокрема кредиторської заборгованості за товари, роботи послуги. При цьому у випадку підтримання підприємством залишків грошових коштів на поточному рівні та за умови збереження стійких ділових відносин з партнерами, наявна короткострокова заборгованість може бути погашена без наслідків неплатоспроможності.

Недостатню фінансову стійкість стабільність та залежність ТОВ «Екран УКВ» від зовнішніх кредиторів (крім банків) характеризують розраховані в таблиці 1.18 коефіцієнти капіталізації. У 2012 р. коефіцієнт автономії становить 0,41 (при рекомендованому значенні $>0,5$), коефіцієнт фінансового ризику - 1,44 (при рекомендованому значенні <1). Тобто значення даних коефіцієнтів критичні. Така ситуація характерна в цілому для підприємств галузі електронного і радіотехнічного машинобудування, в яких середнє значення відповідних показників є гіршим.

Продовження додатку Є

За даними 2012 р. коефіцієнт фінансової залежності підприємства становив 2,44, тобто на кожні 2,44 грн. коштів, вкладених в активи підприємства, 1,44 грн. були залученими. Тобто, ТОВ «Екран УКВ» фінансується переважно за рахунок запозичених, а не власних коштів, що зумовлює існування ризику неплатоспроможності.

Таблиця 1.18 – Зведена таблиця фінансових показників діяльності ТОВ «Екран УКВ»

Найменування показника, одиниці вимірювання	Нормативне значення показника	Середньогалузеве значення показника	Фактичне значення показника		
			2010 р.	2011 р.	2012 р.
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнти ліквідності на кінець року					
Коефіцієнт поточної ліквідності	>1	1,25-1,30	1,14	1,74	1,38
Коефіцієнт термінової ліквідності	0,6-0,8	0,83-0,88	0,96	1,25	0,94
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0, збільш.	0,15-0,16	0,04	0,62	0,70
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	>0, збільш.	...	61,1	275,2	223,4
Коефіцієнти платоспроможності (фінансової стійкості) на кінець року					
Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	>0,5	0,35-0,38	0,18	0,42	0,41
Коефіцієнт фінансової залежності	-	2,60-2,88	5,51	2,40	2,44
Коефіцієнт фінансового ризику	<1, зменш.	1,63-1,85	4,51	1,4	1,44
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0, збільш.	0,20-0,23	0,61	0,93	0,45
Коефіцієнти ділової активності					
Коефіцієнт оборотності активів	збільш.	0,90-1,04	5,37	1,46	3,77
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	збільш.	3,1-3,4	9,10	12,58	18,94
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	збільш.	2,7-2,8	14,15	15,62	8,93
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	зменш.	102-118	40	29	19
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	зменш.	131-133	26	24	41
Коефіцієнт оборотності запасів	збільш.	5,0-5,2	27,87	20,98	10,41
Тривалість обороту запасів	зменш.	70-72	13	18	35
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	збільш.	2,34-2,99	19,23	18,55	9,12
Тривалість операційного циклу, днів	зменш.	175-190	53	47	54
Рентабельність підприємства					
Рентабельність активів, %	>0, збільш.	2-4	7	31	21
Рентабельність власного капіталу, %	>0, збільш.	5-11	25	98	52
Рентабельність діяльності, %	>0, збільш.	2-4	1	7	5

Продовження додатку Є

Значення коефіцієнту маневреності власного капіталу ТОВ «Екран УКВ» у 2010-2012 роках є суттєво більшим за середньогалузеве. У 2011 р. 93% власного капіталу використовувались підприємством для фінансування поточної діяльності, тобто були вкладені в оборотні кошти. Середньогалузеве значення цього показника у 2010 р. складало лише 23%. У 2012 р. співвідношення використання власного капіталу на ТОВ «Екран УКВ» дещо вирівнялось: 45% спрямовано на фінансування поточної діяльності, іншу частину капіталізовано, що є позитивним.

Показники ділової активності підприємства дозволяють проаналізувати ефективність основної діяльності, що характеризується швидкістю обертання ресурсів підприємства.

Значення коефіцієнтів оборотності активів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості та власного капіталу ТОВ «Екран УКВ» залишаються на високому рівні порівняно з показниками галузі, тобто можна говорити про ефективність використання підприємством наявних ресурсів. Проте у динаміці ці показники знижуються.

ТОВ «Екран УКВ» посилено контроль за розрахунками з дебіторами: коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості зростає і у 2012 р. становить 18,94 обертів на рік (у 2010 р. кількість обертів становила 9,1). При цьому період оборотності дебіторської заборгованості скоротився з 40 днів у 2010 р. до 19 днів у 2012 р., тобто в 2 рази, що вказує на покращення розрахунків з дебіторами. В результаті скорочення строку погашення дебіторської заборгованості на 21 день та зростання тривалості обертання запасів на 22 дні, тривалість операційного циклу у 2012 р. порівняно з 2010 р. суттєво не змінилась.

Оборотність кредиторської заборгованості ТОВ «Екран УКВ» мала циклічний характер, проте у динаміці спостерігається зниження даного показника до 8,93 обертів на рік у 2012 р., при цьому кількість днів для оплати рахунків кредиторів збільшилась до 41 дня (на 71% до 2011 р.), що дозволяє підприємству залучати ці кошти для фінансування поточної діяльності.

Рентабельність активів, власного капіталу та діяльності підприємства в цілому зростає, що вказує на ефективність господарської діяльності ТОВ «Екран УКВ» навіть в умовах зниження ділової активності.

1.3.2 Аналіз узагальнюючих техніко-економічних показників ТОВ «Екран УКВ»

З метою оцінки матеріально-виробничої бази підприємства, використання ним знарядь і предметів праці, організації виробництва та затрат на виробництво продукції проведемо аналіз узагальнюючих техніко-економічних показників діяльності ТОВ «Екран УКВ» на підставі розрахунків, наведених у таблиці 1.19.

Продовження додатку Є

Таблиця 1.19 – Техніко-економічні показники діяльності ТОВ «Екран УКВ»

Найменування показника, одиниці вимірювання	Значення показника			Щорічні абсолютні відхилення значення показника		Щорічні темпи зростання значення показника, %	
	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2011 р.	2012 р.	2011 р.	2012 р.
Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг), тис. грн., у тому числі:	1714,0	3674,9	3335,2	1960,9	-339,7	214,4	90,8
- продукція	736,7	1448,7	1083,9	712,0	-364,8	196,6	74,8
- послуги	896,6	1690,8	2061,0	794,2	370,2	188,6	121,9
- товари	80,7	535,4	190,3	454,7	-345,1	663,4	35,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг), тис. грн., у тому числі:	1134,4	2709,3	2279,9	1574,9	-429,4	238,8	84,2
- собівартість продукції	678,9	1406,0	1071,5	727,1	-334,5	207,1	76,2
- собівартість послуг	380,8	786,9	1024,4	406,1	237,5	206,6	130,2
- собівартість товарів	74,7	516,4	184,5	441,7	-331,9	691,3	35,7
Інші операційні витрати, тис. грн.	541,3	725,5	806,4	184,2	80,9	134,0	111,2
Витрати на 1 гривню реалізованої продукції (товарів, послуг), грн.	0,661	0,737	0,684	0,076	-0,053	111,4	92,8
Валовий прибуток, тис. грн.	579,6	965,6	1055,3	386,0	89,7	166,6	109,3
Фінансові результати від операційної діяльності, тис. грн.	38,8	263,0	248,9	224,2	-14,1	677,8	94,6
Чистий прибуток, тис. грн.	22,4	193,4	189,6	171,0	-3,8	863,4	98,0
Рентабельність продажу, %:							
- валова	63,5	35,8	30,1	-27,6	-5,7	56,5	84,0
- операційна	4,2	9,8	7,1	5,5	-2,7	229,7	72,8
- чиста	2,5	7,2	5,4	4,7	-1,8	292,6	75,4
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	101,9	97,6	193,5	-4,3	95,9	95,8	198,3
Фондовіддача основних засобів, грн./грн.	16,8	37,7	17,2	20,9	-20,5	224,4	45,6
Середня чисельність штатних працівників, осіб	29	30	35	1	5	103,4	116,7
Фондоозброєність праці, тис. грн. / особу	3,5	3,3	5,5	-0,2	2,2	94,3	166,7
Виробіток продукції і послуг на одного штатного працівника, тис. грн.	56,3	104,7	89,9	48,3	-14,8	185,8	85,9
Фонд оплати праці, тис. грн.	554,5	889,3	1048,2	334,8	158,9	160,4	117,9
Середньомісячна зар. плата штатного працівника, грн.	1593,4	2470,3	2495,7	876,9	25,4	155,0	101,0

Продовження додатку Є

Дані таблиці 1.9 також підтверджують висновки про сповільнення темпів зростання виробничо-господарської діяльності ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) у 2012 р. порівняно з 2011 р. знизився на 9,2 % і становив 3335,2 тис. грн. Таке зменшення відбулось за рахунок зменшення обсягу реалізації продукції на 364,8 тис. грн. та зменшення обсягу реалізації товарів на 345,1 тис. грн., що обумовлене зниженням попиту на продукції підприємства. Відповідно до зменшення обсягів реалізації у 2012 р. зменшилась і собівартість реалізованої продукції (товарів). Обсяг реалізації послуг з виготовлення продукції з давальницької сировини у 2012 р. збільшився на 370,2 тис. грн.

За рахунок підвищення в 2011 р. розміру заробітної плати працівників ТОВ «Екран УКВ» в середньому на 13% та збільшення чисельності персоналу має місце ріст витрат на оплату праці у 2011 р. на 334,8 тис. грн. (60,4%) та у 2012 р. на 158,9 тис. грн. (17,9%).

За 2012 р. ТОВ «Екран УКВ» сплатило податкові зобов'язання з податку на прибуток в більшому розмірі внаслідок відмінностей податкового та фінансового обліку поточних ремонтів основних засобів, фактичні витрати на які протягом 2012 р. склали 40,9 тис. грн.

За результатами 2010 р. чистий прибуток підприємства становив 22,4 тис. грн., у 2011 р. він збільшився на 171 тис. грн. або у 8,6 разів, що вказує на ефективність діяльності ТОВ «Екран УКВ» у цей період і нарощування обсягів виробництва. На кінець 2012 р. чистий прибуток незначно зменшився (на 3,8 тис. грн. або на 2 %) і становив 189,6 тис. грн.

Визначимо вплив факторів на зміну чистого прибутку ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р. порівняно з попереднім (таблиця 1.20) за даними звіту про фінансові результати за формою №2-м. Знаючи середній індекс цін, можна визначити вплив змін цін, обсягу реалізованої та обсягу випущеної продукції на розмір чистого прибутку. За даними Держстату України у 2012 р. проти 2011 р. (грудень до грудня) індекс цін в галузі виробництва електричного, електронного та оптичного устаткування, становив 101,7 %.

Отже, чистий прибуток у 2012 р. порівняно з 2011 р. зменшився на 3,8 тис. грн., при цьому суттєвий вплив мали зменшення обсягу реалізації та зростання собівартості виробленої продукції (послуг).

Усі показники рентабельності ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р. значно зменшилась, тобто підприємство почало працювати менш ефективно.

У 2012 р. порівняно з 2011 р. у підприємства збільшилась на 95,9 тис. грн. середньорічна вартість основних засобів у зв'язку з придбанням автоматизованої машини «Vents» для виготовлення друкованих плат методом поверхневого монтажу. Фондовіддача знизилась: якщо у 2011 р. на 1 грн. вартості основних засобів припадало близько 38 грн. реалізованої продукції, то у 2012 р. – близько 17 грн. Зниження ефективності використання наявних основних засобів пов'язане зі зменшенням обсягів замовлення, внаслідок чого наявні та введені в експлуатацію основні засоби не були завантажені на

Продовження додатку Є

Таблиця 1.20 – Зведена таблиця впливу факторів на чистий прибуток ТОВ «Екран УКВ» у 2012 р. порівняно з 2011 р.

Найменування показника (фактору)	Абсолютна зміна фінансового результату, тис. грн.
Зміна цін	55,8
Об'єм реалізованої продукції	-395,5
Об'єм виробленої продукції (собівартість продукції)	429,4
Інші операційні доходи	-22,9
Інші операційні витрати	-80,9
Інші доходи	-31,1
Інші витрати	19,0
Податок на прибуток	22,4
Усього	-3,8

планову потужність.

Зниження продуктивності праці у 2012 р. на 22,2 % (виробіток на одного працівника склав 95,3 тис. грн./чол.) зумовлене збільшенням середньої чисельності працівників на 5 чоловік (за рахунок збільшення чисельності основного виробничого персоналу) та відповідного зростання фонду оплати праці на 158,9 тис. грн. при скороченні обсягів виробництва.

1.4 Висновок щодо впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на діяльність ТОВ «Екран УКВ»

ТОВ «Екран УКВ» працює в галузі електронного і радіотехнічного машинобудування. Продукція галузі складає від 2,5 % до 3% загального обсягу продукції машинобудівного комплексу. Значну частину продукції становлять компоненти інших кінцевих продуктів.

Починаючи з 2011 р. в Україні спостерігається зниження темпів зростання галузі електронного і радіотехнічного машинобудування. У 2012 р. промислове виробництво в галузі скоротилося на 11,6 %. За даними експертів основною причиною спаду виробництва вважається несприятлива ситуація в світовій економіці, що стримує попит на український експорт.

Зростання обсягів виробництва продукції галузі електронного і радіотехнічного машинобудування залежить від багатьох факторів зовнішнього середовища, таких як: політична, макроекономічна, соціальна, інвестиційна політика в державі, а також світові зміни на ринках сировини, матеріалів та готової продукції. Дані фактори знижують конкурентоспроможність вітчизняних підприємств галузі.

Зазначені зовнішні фактори ризику спричиняють суттєвий вплив й на діяльність ТОВ «Екран УКВ», зокрема:

Продовження додатку Є

– внаслідок скорочення попиту на продукцію у 2012 р. сукупний дохід підприємства зменшився на 9 % або 339,7 тис. грн.;

– вузька спеціалізація виробництва поряд з недостатньою розвиненістю внутрішніх ринків не дозволяє ТОВ «Екран УКВ» розширювати сферу збуту, основні покупці (замовники) якого протягом 2010-2012 років залишаються незмінними;

– подорожчання сировини, комплектуючих виробів та енергоресурсів, зростання розміру заробітної плати зумовлюють зростання собівартості виробленої продукції та інших операційних витрат ТОВ «Екран УКВ» при цьому скорочення попиту стримує ріст цін на продукцію підприємства;

– ускладнений доступ та висока вартість фінансових ресурсів не дозволяє ТОВ «Екран УКВ» залучати коротко- або довгострокові банківські кредити для фінансування діяльності, у зв'язку з чим підвищується ризик неплатоспроможності та інше.

У цілому діяльність ТОВ «Екран УКВ» протягом 2010-2012 років була ефективною, про що свідчить отримання підприємством чистого прибутку у 2011 р. в сумі 193,4 тис. грн. (темп росту 863,4% до 2010 р.) та у 2012 р. у сумі 189,6 тис. грн. (темп росту 98%). Техніко-економічні показники та показники ділової активності ТОВ «Екран УКВ» є значно вищими за середньогалузеве значення, що є позитивним.

Суттєвим економічним ризиком для ТОВ «Екран УКВ» є фінансування його діяльності в більшій мірі за рахунок залучених коштів кредиторів (кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги) та недостатній для покриття поточних зобов'язань рівень найбільш ліквідних активів, що негативно впливає на його фінансову стійкість і незалежність.

Така ситуація потребує активізації зусиль менеджменту до покращення фінансового стану підприємства шляхом пошуку нових ринків збуту для збільшення або підтримання на існуючому рівні обсягів виробництва, пошуку додаткових джерел фінансування (залучення інвесторів, отримання короткострокових або довгострокових позик банків) та оптимізації витратного механізму.

2 АНАЛІЗ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТОВ «ЕКРАН УКВ»

2.1 Характеристика системи бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ»

2.1.1 Форма організації бухгалтерського обліку. Характеристика Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку

Згідно зі ст. 19 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-VI [1] усі суб'єкти господарювання зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, а також вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством (ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [3]).

Організація бухгалтерського обліку – це сукупність заходів власника (керівника) підприємства, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу на підприємстві.

Організація бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у роботі підприємства і передбачає визначення структури бухгалтерії, системи оброблення даних, розробку робочих інструкцій для працівників бухгалтерії, графіків документообороту, внутрішніх стандартів, способів ведення обліку, встановлення комунікаційних зв'язків бухгалтерії з іншими відділами і службами апарату управління та інші грані функціонування бухгалтерії.

У відповідності до ч. ч. 4, 5 ст. 8 Закону № 996 [3], який визначає фундаментальні засади та принципи організації бухгалтерського обліку, підприємство самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку та визначає облікову політику. Відповідно до цього порядок організації бухгалтерського обліку та облікова політика ТОВ «Екран УКВ» визначається Положенням про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку, на 2012 рік, що затверджене Наказом по підприємству № 4 від 03.01.2012 р. (Додаток Ж).

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку щороку переглядається (у випадку внесення змін в організації обліку та облікову політику коригується) та затверджується генеральним директором підприємства Наказом про облікову політику ТОВ «Екран УКВ».

Відповідальним за підготовку та подання на затвердження керівнику Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку є головний бухгалтер підприємства. Дане положення є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками ТОВ «Екран УКВ».

Продовження додатку Є

Загальний контроль за виконанням його вимог здійснює керівник підприємства, безпосередній контроль – головний бухгалтер.

Згідно розділу 8 Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку на підприємстві встановлено автоматизовану форму ведення обліку із застосуванням бухгалтерської програми «1С: Бухгалтерія».

Основними перевагами автоматизованої (комп'ютерної) форми ведення бухгалтерського обліку, порівняно з паперовою, є:

- комп'ютеризація складових систем бухгалтерського обліку (склад і обробка первинної документації, формування реєстрів, їх аналітична обробка, складання звітності);

- у програму закладено правила формування тих чи інших бухгалтерських проводок за господарськими операціями;

- забезпечення отримання необхідної внутрішньої і зовнішньої звітності за вимогою управлінського персоналу (використання комп'ютерної техніки дозволяє отримувати інформацію з бажаним ступенем деталізації у будь-який момент часу).

Ведення облікових записів із використанням автоматизованої форми бухгалтерського обліку наведено на рисунку 2.1.

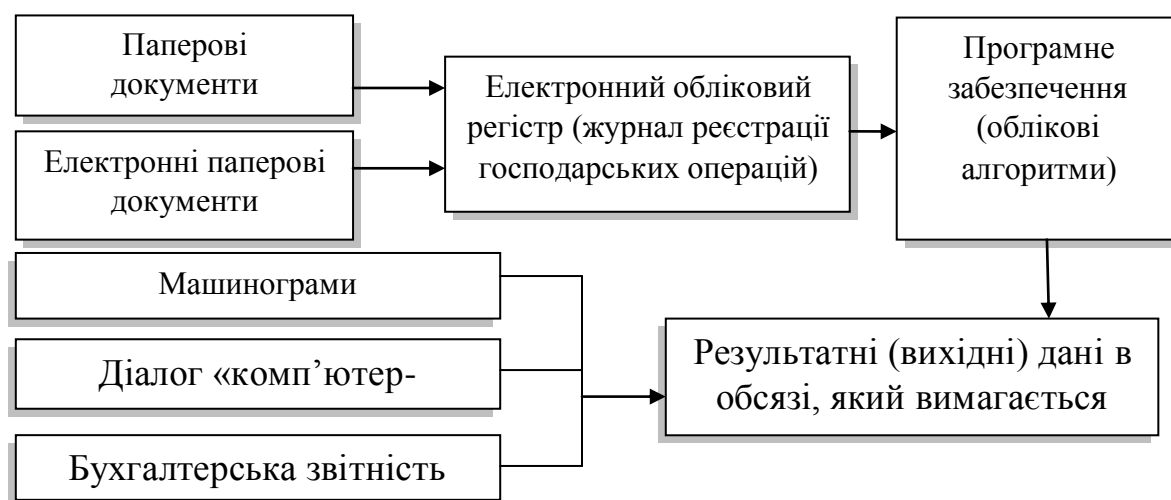


Рисунок 2.1 – Автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку [23, с. 41]

Обробка даних відбувається в три етапи: збір реєстрація і обробка облікових даних; формування даних обліку на електронних носіях та виведення на запит користувача результатів (таблиця 2.1).

При веденні автоматизованого обліку бухгалтерська служба має можливість оперативно обробляти потрібну інформацію та одержувати проміжні результати діяльності, необхідні для потреб управління. При цьому ведення автоматизованого обліку здебільшого само собою запобігає неправильному рознесенню первинних даних, оскільки коректність бухгалтерських записів контролюється програмою при введенні первинної документації.

Таблиця 2.1 – Процес обробки даних з використанням автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку

Етап	Зміст етапу	Вид робіт
I	Збір, реєстрація і обробка на комп'ютері облікових даних	Початкові дані з документів заносяться до пам'яті комп'ютера. За допомогою комп'ютерної програми здійснюється їх групування і узагальнення.
II	Формування даних обліку на електронних носіях	Відбувається формування бухгалтерських проводок у журналі реєстрації господарських операцій, структурі синтетичних і аналітичних рахунків, довідниках аналітичних об'єктів. Одночасно здійснюється контроль процесу та обробки даних, занесених у масиви облікових даних.
III	Виведення на запит користувача результатів за звітний період	Отримують результати у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок за даними рахунків бухгалтерського обліку або відображенням на екрані монітору необхідної інформації.

Недоліками цієї форми ведення бухгалтерського обліку є висока вартість програмного та технічного забезпечення; відсутність досконалого володіння комп'ютером бухгалтерів підприємства; ненадійність ПЕОМ (виведення з ладу, збій у програмному забезпеченні, віруси можуть спричинити втрату цінної інформації).

2.1.2 Структура контрольно-бухгалтерської служби ТОВ «Екран УКВ»

У відповідності до п. 1.1 Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером.

Згідно штатного розпису ТОВ «Екран УКВ» бухгалтерія складається з трьох працівників: головного бухгалтера, бухгалтера-економіста та бухгалтера.

Необхідно зазначити, що створення бухгалтерської служби на підприємстві на сьогодні залишається найпоширенішим способом організації облікового апарату, оскільки вона має значні переваги. Бухгалтер, який працює безпосередньо на підприємстві, як правило, зацікавлений у результатах діяльності підприємства в цілому, він добре знає специфіку діяльності та особливості організації виробництва. Власники або керівництво підприємства, у свою чергу, мають можливість постійно контролювати діяльність бухгалтера або бухгалтерської служби. Разом з тим, дана форма організації облікового апарату не позбавлена ряду недоліків (таблиця 2.2).

Фактично ТОВ «Екран УКВ» має централізовану форму побудови бухгалтерії: процес бухгалтерського обліку здійснюється одним підрозділом, апарат якого як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівнику – головному бухгалтеру. В окремих виробничих підрозділах підприємства оформляють тільки первинну документацію (облікові листи, накладні та ін.). Такий підхід забезпечує високий рівень контролю з боку

Таблиця 2.2 – Переваги та недоліки ведення обліку бухгалтерською службою

Переваги	Недоліки
1. Кожен з працівників має чітко визначене коло обов'язків і завдань	1. Внаслідок збільшення штатної чисельності працівників (бухгалтерів) можливі адміністративно-господарські санкції до фонду соціального захисту інвалідів (якщо кількість працівників більш ніж 8 осіб) або необхідність створення робочого місця для інваліда
2. Кількість працівників визначається і контролюється керівником	2. У разі потреби підприємству потрібно терміново залучати сторонніх спеціалістів
3. Підвищується рівень конфіденційності облікової інформації	3. Витрати підприємства збільшуються на суму витрат на оплату праці бухгалтерів, нарахувань та утримань до фондів соціального страхування
4. Забезпечується оперативність формування бухгалтерських документів, надання облікової інформації користувачам	4. Підприємство несе додаткові витрати на утримання системи бухгалтерського обліку (витрати на придбання та експлуатацію програмного забезпечення, засобів технічного забезпечення, тощо)

Джерело: розроблено автором за даними [69, 73]

облікового апарату за роботою виробничих підрозділів.

На нашу думку, обрана підприємством організаційна побудова бухгалтерської служби відповідає:

– галузевій специфіці діяльності (враховує складність виробничого процесу, що обумовлено використанням значної кількості комплектуючих виробів при виготовленні продукції);

– загальній чисельності персоналу (згідно [10] для підприємств із загальною чисельністю працюючих 35 осіб (саме таку середню чисельність штатних працівників ТОВ «Екран УКВ» мало у 2012 р.) норматив чисельності працівників бухгалтерської служби залежно від кількості самостійних структурних підрозділів становить 2,0 – 2,6 чол.).

Положенням про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку встановлено, що головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівником підприємства, відповідно до переліку питань, перерахованих у посадових інструкціях і в Положенні про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку. Відповідальність та посадові обов'язки інших працівників бухгалтерії регулюються посадовими інструкціями, що затверджуються керівником (Додаток К). Перелік посадових обов'язків працівників та структуру бухгалтерії наведено на рисунку 2.2.

Слід звернути увагу на те, що фактично на працівників бухгалтерії підприємства окрім обов'язків, передбачених посадовими інструкціями, покладене також виконання не типових для бухгалтерської служби обов'язків, зокрема, таких як ведення загального діловодства, договірна робота, кадрове забезпечення та інше. Такий стан організації роботи бухгалтерії не сприяє

покращенню її роботи, відволікаючи працівників від виконання основних функціональних обов'язків.



Рисунок 2.2 – Перелік посадових обов'язків працівників бухгалтерії ТОВ «Екран УКВ»

Недоліком організації роботи контрольно-бухгалтерської служби на підприємстві також можна вважати відсутність таких організаційно-розпорядчих документів як Положення про бухгалтерію та Посадової інструкції головного бухгалтера, що послаблює систему внутрішнього контролю на підприємстві.

У Положенні про бухгалтерію має бути наведена її структура, завдання, функції, права і відповідальність, взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами, порядок стимулювання, розширення, реорганізації або ліквідації бухгалтерії.

Посадова інструкція головного бухгалтера має визначати безпосередні функціональні обов'язки, права та відповідальність головного бухгалтера підприємства.

Посадові інструкції працівників бухгалтерії ТОВ «Екран УКВ» потребують доопрацювання, оскільки вони не відповідають вимогам п. 6 Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці і соціальної політики України від 29.12.2004 року № 336 [11], зокрема, не містять обов'язкових положень про права та відповідальність працівників за посадою.

У зв'язку з цим нами були розроблені проекти зазначених посадових інструкцій та надані керівництву підприємства для прийняття рішення про їх погодження (Додаток Л).

2.1.3 Робочий план рахунків ТОВ «Екран УКВ»

Для обліку господарських операцій у ТОВ «Екран УКВ» використовується план рахунків, розроблений у програмному забезпеченні «1С:Бухгалтерія» відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1591) [7]. Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ» не застосовує.

Відповідно до цього на підприємстві в складі Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку розроблений з урахуванням власних потреб підприємства та затверджений робочий план рахунків (Додаток Ж), зокрема у робочому плані рахунків:

1) Субрахунок 23 «Виробництво» не деталізований. Аналітичний облік за рахунком ведеться за видами діяльності (виробами) та за статтями витрат.

2) Введено субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» з відкриттям рахунків третього порядку відповідно до видів виробничих запасів (для субрахунків 201-207, 281), у зв'язку з придбанням яких здійснюються ці витрати (субрахунки 2891-2898).

3) Введено субрахунок 319 «Очікувані платежі по спеціальному рахунку ПДВ». Субрахунки 351 «Еквіваленти грошових коштів», 371 «Розрахунки за виданими авансами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами» деталізовані за валютою відповідних операцій (в національній та іноземній валюті). Введення таких додаткових субрахунків та їх деталізація пов'язане з наміром підприємства здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, реалізація якого на період кризових явищ в економіці була призупинена. У зв'язку з цим рахунки операцій в іноземній валюті підприємством фактично не використовуються.

4) Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» має шість субрахунків за видами дебіторської заборгованості, проте фактично ці рахунки не використовуються, оскільки підприємство не має сумнівних боргів.

5) Рахунок 65 «Розрахунки зі страхування» деталізований субрахунком 656 «За страхуванням від нещасних випадків», до субрахунку 655 «За страхуванням майна» введено рахунки третього порядку щодо страхування майна персоналу та майна підприємства. Введення зазначених рахунків зумовлено активним використанням ТОВ «Екран УКВ» інструментів страхування майнових та немайнових ризиків підприємства та його працівників.

б) Субрахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не деталізований. Аналітичний облік за рахунком ведеться за видами діяльності (виробами) та за статтями витрат.

Щодо інших рахунків робочого плану рахунків ТОВ «Екран УКВ», то вони відповідають Плану рахунків [7] та Інструкції про його застосування затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [8], а також загальній практиці ведення бухгалтерського обліку на промислових підприємствах.

Дослідження робочого плану рахунків показало, що на ТОВ «Екран УКВ» не деталізовано основних рахунків обліку витрат на виробництво (рахунків 23 та 91), що знижує оперативність отримання інформації про виробничі витрати, у тому числі про прямі витрати, змінні та постійні загальновиробничі витрати, в розрізі здійснюваних підприємством основних видів діяльності: виготовлення продукції власного виробництва та виготовлення продукції з давальницької сировини.

Це ускладнює аналіз впливу виробничих витрат за окремими напрямками діяльності на результати діяльності ТОВ «Екран УКВ» .

2.1.4 Основні елементи облікової політики ТОВ «Екран УКВ»

Згідно ст. 1 Закону № 669 [3] облікова політика підприємства являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання звітності. Основні елементи облікової політики ТОВ «Екран УКВ» визначаються Положенням про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку (Додаток Ж), яке включає правила, способи, методи, схеми та процедури, якими керуються працівники бухгалтерської служби і інші виконавці в процесі ведення обліку поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства і складання звітності.

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку складається з 18 розділів та містить 8 додатків. Загальна характеристика положень облікової політики ТОВ «Екран УКВ» наочно представлена на рисунку 2.3.

Облікова політика застосовується таким чином, щоб фінансові звіти повністю узгоджувались з вимогами Закону № 669 [3] та кожного конкретного П(С)БО. Застосовуються перед усім ті підходи та методи для ведення бухгалтерського обліку і надання інформації в фінансових звітах, які передбачені П(С)БО і найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ»	
Розділ 1 «Організація бухгалтерського обліку»	Встановлена форма організації облікового апарату – облік здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером, визначено відповідальність працівників бухгалтерії.
Розділ 2 «Повноваження на підпис документів»	Регламентує повноваження на підписання розпорядчих документів: право першого підпису має генеральний директор, а за його відсутності – технічний директор, право другого підпису - головний бухгалтер, за його відсутності – бухгалтер-економіст.
Розділ 3 «Первинний облік»	Містить положення про порядок складання та роботи з первинними та зведеними обліковими документами підприємства.
Розділ 4 «Інвентаризація»	Визначено, що інвентаризація активів і зобов'язань підприємства, основних засобів проводиться 1 раз на рік, каси – не рідше 1 разу на рік. Склад інвентаризаційної комісії встановлюється окремим наказом.
Розділ 5 «Оцінка»	Для оцінки окремих активів передбачено залучення спеціалізованої оціночної фірми.
Розділ 6 «Податковий облік»	Здійснюється згідно із законодавством України.
Розділ 7 «Управлінський облік»	Системи і форми управлінського обліку і контролю розробляються головним бухгалтером та оперативно змінюються в залежності від потреб користувачів.
Розділ 8 «Бухгалтерський облік»	Містить принципи ведення обліку, які відповідають Закону, та положення щодо застосування облікової політики для складання фінансової звітності. Встановлює автоматизовану форму ведення обліку із застосуванням програми «1С: Бухгалтерія». Визначено величину суттєвості при складанні фінансових звітів в розмірі 1 тис.грн.
Розділ 9 «Основні засоби»	Встановлюють класифікацію основних засобів та нематеріальних активів за групами, порядок визнання, нарахування амортизації (за прямолінійним методом), а також переоцінки основних засобів та інших необоротних активів, нематеріальних активів.
Розділ 10 «Нематеріальні активи»	
Розділ 11 «Запаси»	Передбачено, що обліковою одиницею є найменування запасів, облік вибуття запасів здійснюється за методом ФІФО, встановлено порядок обліку ТЗВ, МШП, спецодягу. Межу суттєвості встановлено у розмірі 100 грн.
Розділ 12 «Дебіторська заборгованість»	Встановлює порядок формування резерву сумнівних боргів та відображення в обліку поточної та довгострокової дебіторської заборгованості.
Розділ 13 «Зобов'язання»	Містять положення про умови їх визнання та порядок відображення в обліку.
Розділ 14 «Інші активи та зобов'язання»	Передбачена можливість створення підприємством забезпечення для відшкодування майбутніх витрат на відпустки та інші види витрат.
Розділ 15 «Доходи»	Відображаються в обліку у порядку, передбаченому П(С)БО 15 «Доходи».
Розділ 16 «Витрати»	Витрати відображаються згідно П(С)БО 16 «Витрати» з використанням рахунків класу 9. Встановлено перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості і загальнопромислових витрат, визначено базу розподілу останніх, порядок обліку інших витрат. Встановлено тривалість операційного циклу – до підписання актів виконаних робіт але не більше одного календарного року; граничні норми добових витрат на службові відрядження та граничну величину розрахунків готівкою – на рівні, передбаченому чинним законодавством.
Розділ 17 «Оплата праці»	Затверджена система оплати праці на підприємстві - за штатним розкладом.
Розділ 18 «Заключні положення»	Загальний контроль за виконанням вимог Положення здійснює керівник підприємства, безпосередній контроль – головний бухгалтер. Регламентує порядок внесення змін до положення.

Рисунок 2.3 – Зміст облікової політики ТОВ «Екран УКВ»

Продовження додатку Є

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів підприємством проводиться згідно принципу нарахування так, щоб результати операцій та інших подій відображались в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце.

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ» достатньо повно відображає основні засади організації бухгалтерського обліку та прийнятої на підприємстві облікової політики. Разом з тим, деякі її елементи потребують подальшого удосконалення, зокрема, підприємству пропонується відобразити у Положенні про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку нижченаведені її елементи:

1) перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей;

2) графік документообігу, в тому числі щодо операцій з формування виробничої собівартості;

3) деталізацію рахунків 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати» з метою забезпечення своєчасного та належного контролю та аналізу впливу витрат, що формують виробничу собівартість продукції, на результати діяльності підприємства.

Удосконалення підприємством облікової політики за вказаними напрямками сприятиме поліпшенню бухгалтерського обліку і звітності, що в кінцевому підсумку забезпечить ефективність прийнятих рішень і діяльності підприємства.

2.2 Організація контролю та обліку виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

2.2.1 Основні засади організаційного обліку виробничої собівартості продукції

Під терміном «виробнича собівартість продукції» розуміють виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги [33, с. 103].

З позиції вітчизняного законодавства, зокрема згідно з П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [18], витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

На організацію обліку виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ» впливають різноманітні фактори, до яких можна віднести наступні:

– підприємство є суб'єктом малого підприємництва, що впливає на організацію складання та зміст фінансової звітності;

Продовження додатку Є

– підприємство займається переважно виробничою діяльністю, що обумовлює обрання відповідної моделі організації обліку, що відрізняється від, наприклад, обліку в торгівлі або фінансово-кредитних установах;

– облік витрат виробництва за видами економічної діяльності не диференційований, оскільки вся продукція підприємства виготовляється в межах одного виду економічної діяльності за КВЕД – 26.12 «Виробництво змонтованих електронних плат»;

– організаційно-технічною особливістю підприємства є наявність безцехової структури та відсутність допоміжних виробництв. Загальновиробничі витрати обліковують на одному рахунку;

– технологія виготовлення продукції підприємства є однопредільною, при якій виготовлення продукції по усіх стадіях здійснюється одним виробничим підрозділом, у зв'язку з чим відсутня необхідність організації ведення обліку витрат за окремими цехами (переділами) та виробничими процесами. Виробництво є безнапівфабрикатним та автоматизованим;

– підприємство має дрібносерійне виробництво, що характеризується періодичним випуском відповідних партій продукції на замовлення. Номенклатура продукції обмежена. Це обумовлює врахування в обліку витрат окремо за партіями та видами продукції.

Наведені чинники визначають побудову бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ», тобто систему рахунків, облікових реєстрів, методику їх ведення та складання бухгалтерського балансу та фінансового звіту і водночас є вихідними для побудови внутрішньогосподарського обліку, зокрема, для визначення складу і структури калькуляційних статей затрат.

Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю витрат, то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість – це витрати які ідентифікуються з конкретним продуктом праці або сегментом діяльності [62, с. 157]. Залежно від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат. З огляду на це, важливого значення для ефективної організації обліку набуває економічно обґрунтована класифікація витрат.

Як зазначає [45, с. 542], класифікація виробничих витрат – це розподіл витрат, що становлять собівартість продукції на економічно однорідні групи з метою планування, обліку і аналізу собівартості. Витрати поділяються за такими ознаками: щодо обсягу виробництва - на змінні і постійні; за ступенем усереднення - на загальні і середні (затрати на одиницю продукції, на одного робітника, на годину та ін.), щодо періоду генерування прибутку - витрати на продукт і витрати на період; за способом врахування у собівартість окремих видів продукції - на прямі і непрямі; за функцією управління - на виробничі, комерційні і адміністративні; щодо дійсності - на фактичні і прогнозні (планові). Класифікують витрати також за іншими ознаками (відповідно до їх економічного змісту за економічними елементами кошторису, за статтями калькуляції тощо) (Додаток М).

Продовження додатку Є

Організація обліку виробничих витрат на ТОВ «Екран УКВ» побудована на класифікації витрат за ознакою їх включення до собівартості окремих видів продукції на основі П(С)БО 16 «Витрати» [18].

Згідно п. 10 П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості продукції підприємством включаються прямі витрати. Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо у відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами [51, с. 829].

Перелік витрат, які включаються до складу прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат регламентований п.п. 12-14 П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до цього та на підставі проведеного аналізу операцій з бухгалтерського обліку виробничої собівартості продукції за період протягом 2012 р., можемо навести перелік основних прямих витрат ТОВ «Екран УКВ» (таблиця 2.3).

Виробнича собівартість продукції включає не тільки витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, але і витрати, пов'язані з управлінням виробництвом, тобто загальновиробничі витрати.

З огляду на п. 4 П(С)БО 16 «Витрати» [18] та чинний план рахунків [7] загальновиробничими витратами мають визнаватися витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Згідно з цим такі витрати повинні розподілятися, тобто відноситися до цих об'єктів не безпосередньо, а опосередковано, із застосуванням розрахунків, що мають базуватися на певній базі розподілу.

Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт.

Загальновиробничі витрати, які беруть участь у формуванні сукупної виробничої собівартості, поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. Постійні загальновиробничі витрати – це витрати, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва [24, с. 244]. Аналіз підстав для їх розмежування та методологічні засади розподілу наведені у Додатку Н.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно визначають перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

На виконання зазначених вимог у додатках № № 2, 3 до Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ» визначено перелік загальновиробничих витрат, в тому числі склад змінних та постійних загальновиробничі витрати (таблиця 2.4).

Продовження додатку Є

Таблиця 2.3 – Склад прямих витрат виробництва ТОВ «Екран УКВ»

Види витрат	Склад прямих витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати»	Склад основних прямих витрат підприємства
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.	Сировина та матеріали: дріт для паяння, паяльна паста, флюс, промивочна рідина, олов'яний припій, стрічка для малярних робіт, клей, рушник паперовий та інші. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі: мікросхеми, конденсатори, резистори різні, діоди, семістори, транзистори, проводи різнокольорові, датчики вологості, дошки плат, стабілітрони, клемники та інші. Зворотних відходів підприємство не мало.
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.	Заробітна плата, в тому числі основна і додаткова: включає оплату праці робітників (працівників виробничого відділу, крім начальника), в тому числі: посадові оклади згідно штатного розкладу, преміювання за результатами роботи за квартал (у розмірі 15% посадового окладу за фактично відпрацьований час), доплати з метою освоєння суміжних професій, виконання робіт меншою чисельністю, підвищення продуктивності праці (у розмірі до 100 % посадового окладу); оплата праці робітників, що залучаються за договорами підряду (у випадку значного збільшення обсягів виробництва).
Інші прямі витрати	Інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація	Відрахування на заробітну плату: відрахування єдиного соціального внеску у порядку та розмірах згідно вимог чинного законодавства. Амортизація: немає Інші витрати: витрати на охорону праці робітників (проведення навчання і перевірки знань з питання охорони праці, забезпечення спеціальним одягом та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм, проведення обов'язкового медичного огляду, придбання засобів медичної допомоги (формування аптечки первинної допомоги «Універсальна»))

Продовження додатку Є

Як видно з таблиці 2.4 у складі загальновиробничих витрат підприємства переважають постійні витрати.

Узагальнюючи дані таблиць 2.3 та 2.4 можна побудувати концептуальну модель організації обліку виробничої собівартості на ТОВ «Екран УКВ» (рисунок 2.4).

Таблиця 2.4 – Склад загальновиробничих витрат ТОВ «Екран УКВ»

Види витрат	Статті витрат	Найменування основних витрат
Змінні загально-виробничі витрати	<ol style="list-style-type: none"> 1) експлуатація обладнання 2) ремонт обладнання 	<p>Придбання запасних частин для обладнання, зокрема витрати на: гайки, гвинти, насадки, хомути, підшипники, датчики, компресори, розподільники, клапани, фітинги, конвектори, двигуни, реле, форсунки, втулки, ущільнене кільце та інше.</p>
Постійні загальновиробничі витрати	<ol style="list-style-type: none"> 1) амортизація обладнання і транспортних засобів; 2) знос малоцінних швидкозношуваних інструментів та пристроїв; 3) інші витрати; утримання апарата управління цеха та іншого апарата управління; 4) утримання іншого цехового персоналу та іншого загальновиробничого персоналу; 5) амортизація будівель, споруд, інвентаря; 6) ремонт будівель, споруд; 7) випробування, дослідження, раціоналізація та винахідництво; 8) охорона праці. 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Амортизація обладнання: машини Вантіс, компресорів, машини ультразвукової очистки та сушки, ультразвукової ванни, SMD монтажного автомату, паяльних станцій, комп'ютерів, мікроскопів та інше. 2) Амортизація МШП (бокори, браслети, антистатик, коло заточне, лампи люмінесцентні, метчики, лезо, напилек плоский, плашка та інше). 3) Інші витрати: перевірка обладнання; плата за орендовані приміщення, в тому числі оплата вартості спожитої води, електроенергії, плата за землю; плата за оренду обладнання. 4) Оплата праці загальновиробничого персоналу (працівників інженерного відділу, начальника виробничого відділу, інженера з контролю якості, прибиральниці) включаючи основну та додаткову заробітну плату згідно штатного розкладу та колективного договору підприємства; відрахування на заробітну плату загальновиробничого персоналу. 5) Витрат на амортизацію і ремонт будівель і споруд, а також на випробування, дослідження, раціоналізацію та винахідництво підприємство не мало. 6) Охорона праці: витрати на охорону праці загальновиробничого персоналу (проведення навчання і перевірки знань з питання охорони праці, забезпечення спеціальним одягом та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм, проведення обов'язкового медичного огляду та інше).

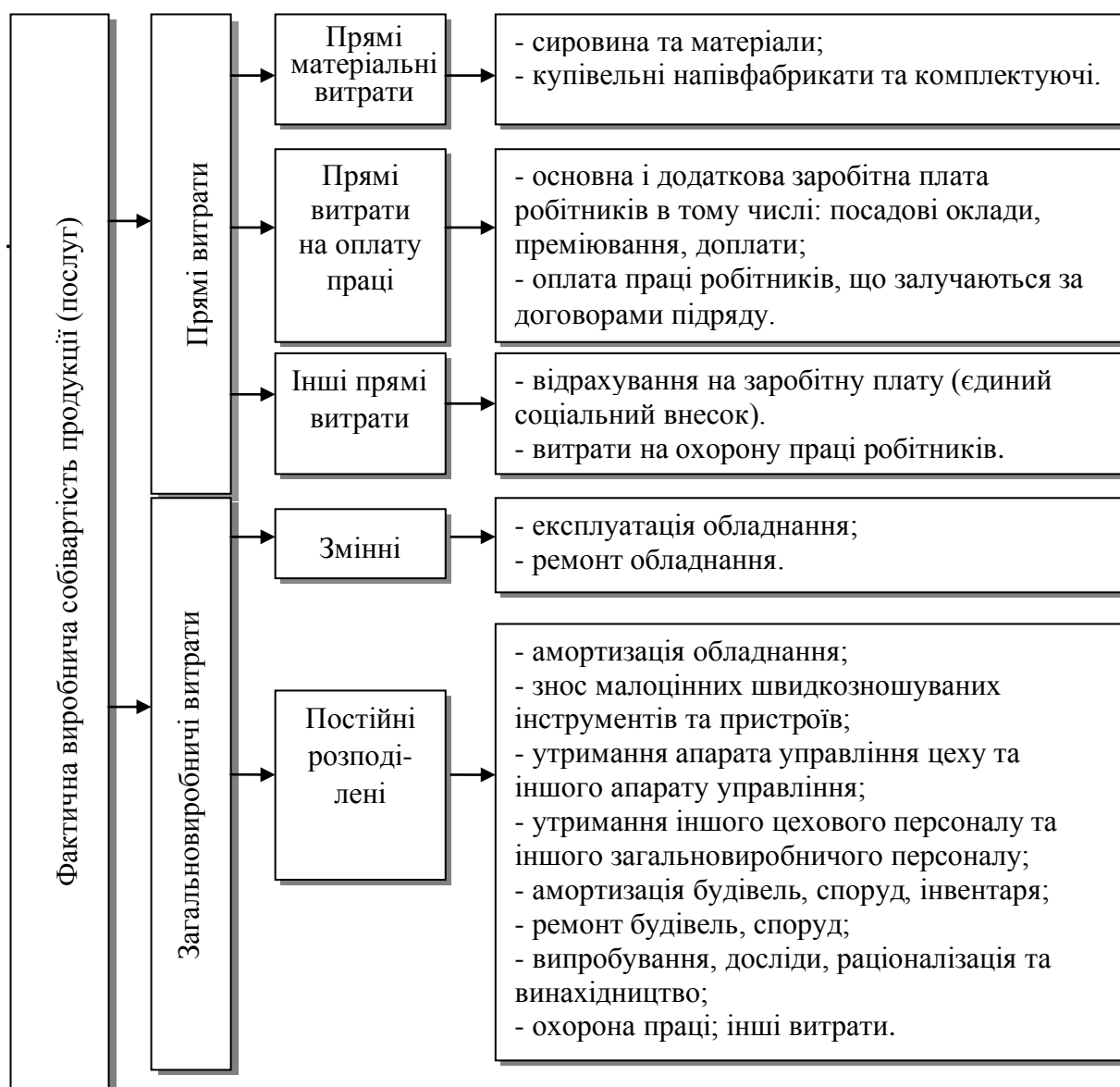


Рисунок 2.4 – Формування фактичної виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ»

Джерело: розроблено автором

Таким чином, організація обліку виробничої собівартості продукції (послуг) на ТОВ «Екран УКВ» у цілому забезпечує відображення господарських операцій щодо витрат виробництва, визначення собівартості продукції, отримання необхідної інформації для потреб управління.

2.2.2 Огляд нормативних документів, які регулюють питання організації обліку та контролю виробничої собівартості

На сьогоднішній день в Україні сформована чотирьохрівнева система

Продовження додатку Є

нормативного регулювання організації обліку і контролю бухгалтерського обліку витрат та формування виробничої собівартості продукції (рисунок 2.5).

Закон № 996 [3] містить основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вимоги до організації бухгалтерського обліку на підприємстві, первинних облікових документів та реєстрів бухгалтерського обліку, загальні вимоги до фінансової звітності, регламентує організацію обліку витрат і відображення результатів обліку у фінансовій звітності та інше.

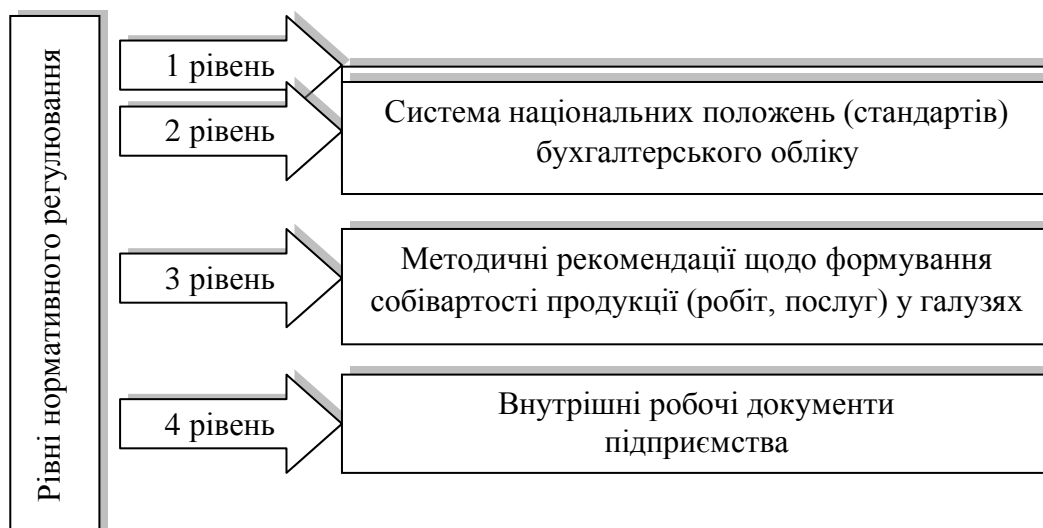


Рисунок 2.5 – Система нормативного регулювання організації обліку і контролю собівартості продукції в Україні [27, 45]

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності регламентовані П(С)БО 16 «Витрати» [18], норми якого застосовуються підприємствами, організаціями і іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Окремі питання організації обліку та контролю виробничої собівартості розкриваються у інших нормативно-правових актах та локальних (внутрішніх) організаційно-правових документах підприємства, коротка характеристика яких наведена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Нормативні документи з питань обліку і контролю собівартості продукції

Нормативно-правовий акт	Коротка характеристика
1	2
Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР; Господарський кодекс України, від 16.01.2003 р. № 436-IV; Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV	Загальні положення, що регламентують правові засади та порядок діяльності підприємства, укладення та виконання договорів, порядок розрахунків тощо.
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI	Визначені ставки податку; правила ведення податкового обліку та подання податкової звітності; склад витрат (в тому числі прямих і загальновиробничих витрат), що

Продовження додатку Є

Продовження таблиці 2.5

1	2
	враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств; об'єкти і методи нарахування амортизації; відповідальність платників податку, тощо.
Закон України «Про оплату праці», від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР; Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII; інші нормативні акти з питань оплати праці	Встановлені засади оплати праці працівників підприємств, в тому числі склад основної та додаткової заробітної плати, мінімальні гарантії оплати праці, оплата відпусток, простоїв, порядок виплати заробітної плати та інше.
Закон України «Про ціни та ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 5007-XII	Визначає основні принципи встановлення і застосування цін і тарифів та організацію контролю за їх дотриманням на території України.
Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	Визначаються основні засади, якими повинні керуватись аудитори при здійсненні процедур дослідження системи внутрішнього контролю підприємства. Містить положення щодо виявлення зовнішніх і внутрішніх ризиків підприємства, розкриває питання організації внутрішньогосподарського контролю.
Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України. зокрема: НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73; П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. №92; П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. №246; П(С)БО 15 «Доходи» від 29.11.1999 р. №290; П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318; П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39 та інші.	Встановлюють загальні правила формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, запаси, доходи та витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Є методологічною основою для організації обліку та контролю формування виробничої собівартості продукції.
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством промислової політики України від 09.07.2007 р. №373.	Визначає загальні вимоги, основні принципи та порядок формування собівартості продукції окремих об'єктів витрат промислових підприємств, склад окремих статей калькуляції, порядок планування, обліку та калькулювання виробничої собівартості.
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування плану рахунків, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р.№291	Встановлюють призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств.
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами.
Накази центрального органу виконавчої влади зі статистики: Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці від 05.12.2008 р.№489; Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів від 22.05.1996р. № 145 та інші.	Впроваджено типові форми первинного обліку для правильності оформлення первинних документів, в тому числі щодо відображення витрат виробництва.
Локальні документи підприємства: статут, колективний договір, положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку, положення про відділи, посадові інструкції працівників, положення про преміювання, та інші.	Встановлюють загальні засади організації та діяльності підприємства, порядок створення і діяльності органів управління та контролю; форми і системи оплати праці, тривалість робочого часу та відпочинку, умови охорони праці; визначають організацію бухгалтерського обліку на підприємстві; посадові обов'язки та функціональні зв'язки між працівниками підрозділів підприємства, тощо.

Система чинного законодавства містить й інші нормативно-правові акти, що прямо чи опосередковано регулюють питання організації обліку та контролю виробничої собівартості продукції підприємства.

2.2.3 Класифікація господарських операцій, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

Під процесом виробництва розуміють сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням продукції (виконанням робіт і послуг). Це зумовлює відповідні затрати підприємства на виробництво продукції: вартість матеріалів, витрачених на виготовлення продукції; заробітної плати, нарахованої робітникам, тощо. Окрім цього, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням. Всі ці витрати в сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції.

Визначальними для обліку виробничої собівартості є операції, які за способом врахування витрат у собівартості окремих видів продукції та економічним змістом можна віднести до таких груп (рисунок 2.6).

Зазначені господарські операції є основою для побудови системи документообігу на підприємстві та відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ».

2.2.4 Документообіг при здійсненні обліку виробничої собівартості на ТОВ «Екран УКВ»

Фактично існуючий на підприємстві документообіг, пов'язаний з наведеними вище операціями, можна узагальнити у вигляді схеми (рисунок 2.7).

Важливим моментом організації обліку є правильне заповнення первинних документів [51, с. 242]. Положенням про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку передбачено, що первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Для обліку операцій, пов'язаних з формування виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ» використовує переважно самостійно розроблені форми первинних документів.

Первинні та зведені облікові документи підприємства можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми), дату і місце його складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

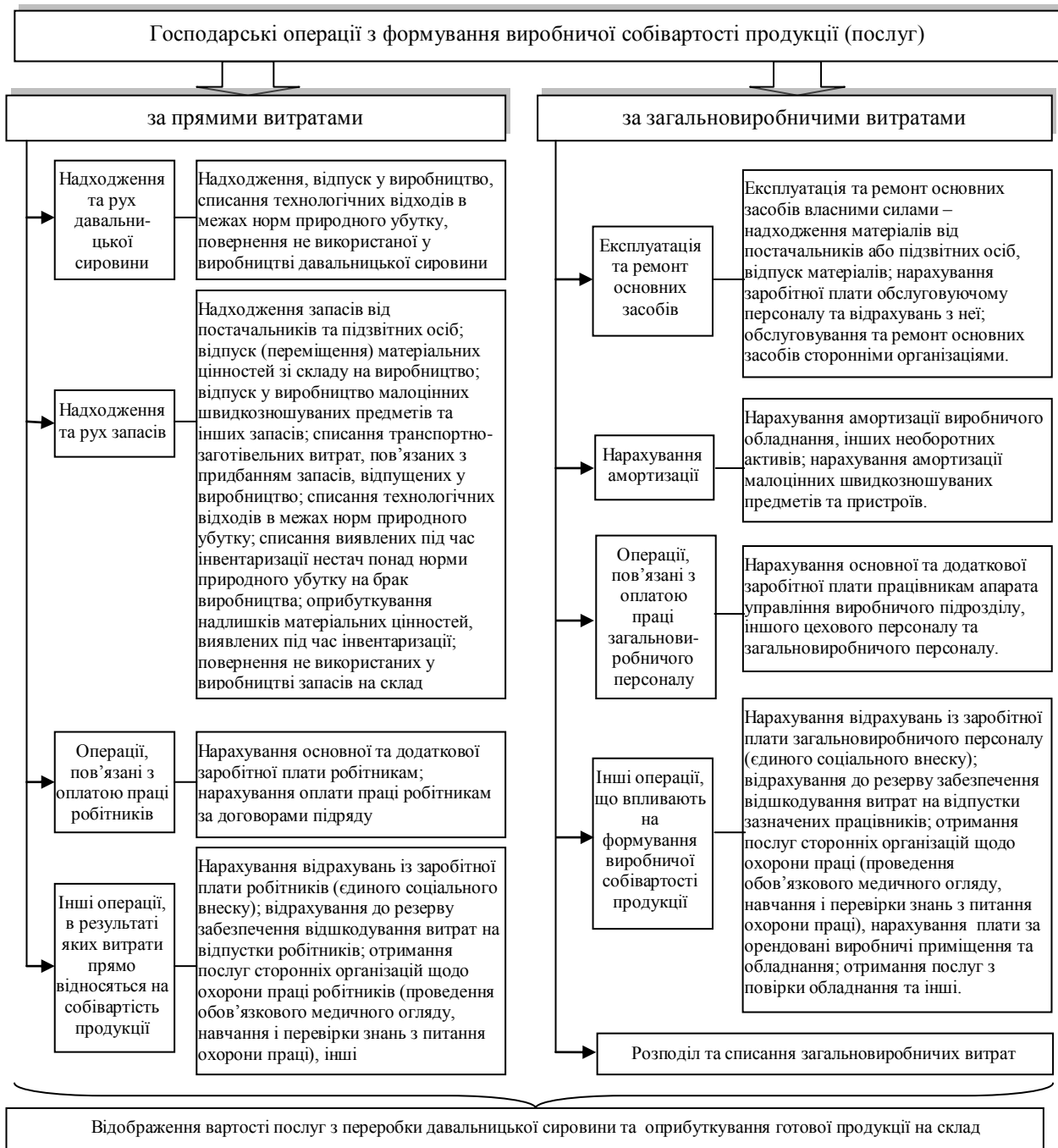


Рисунок 2.6 – Групи операцій з формування виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ». Джерело: розроблено автором

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства має встановлюватись графік документообороту (п. 5.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мініфіну України від 24.05.1995р. №88 [9]).

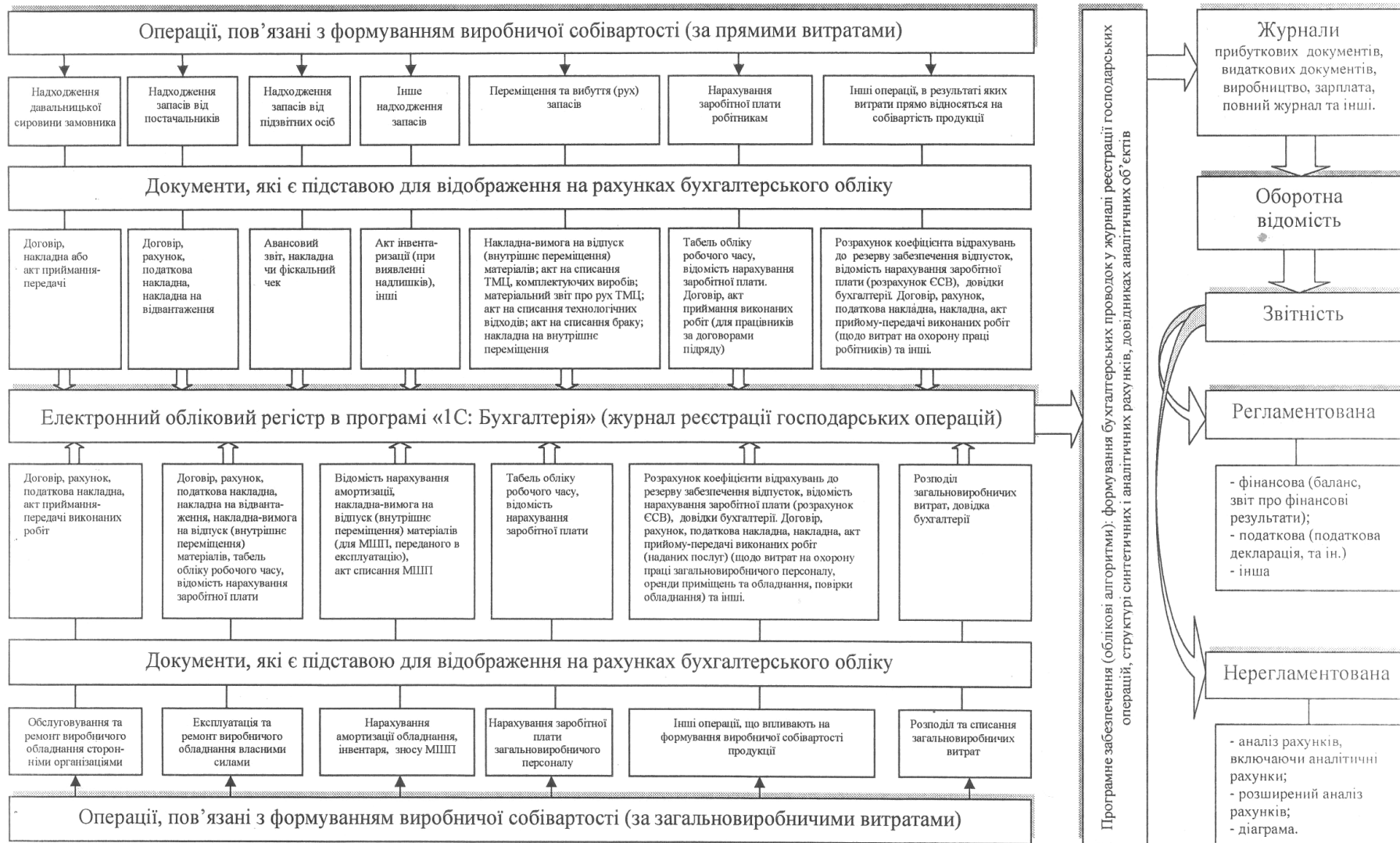


Рисунок 2.7 – Схема документообігу з обліку виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ»

Графік документообігу – це документ, що містить перелік робіт із складання, перевірки і обробки документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями з зазначенням строків виконання і знаходження документів на робочому місці і взаємозв’язку відповідних робіт [38, с. 50].

Послаблюючим фактором системи внутрішнього контролю ТОВ «Екран УКВ» є відсутність затвердженого графіку документообігу щодо операцій з формування виробничої собівартості. Це може призвести до таких порушень як: втрата документів; відсутність потрібних документів; невчасна реєстрація документації; різні зловживання з документами. Все це послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку і може призвести до невчасного складання фінансової звітності.

Фактично існуюча на підприємстві технологія створення та оброблення первинних документів, представлена на рисунку 2.8.

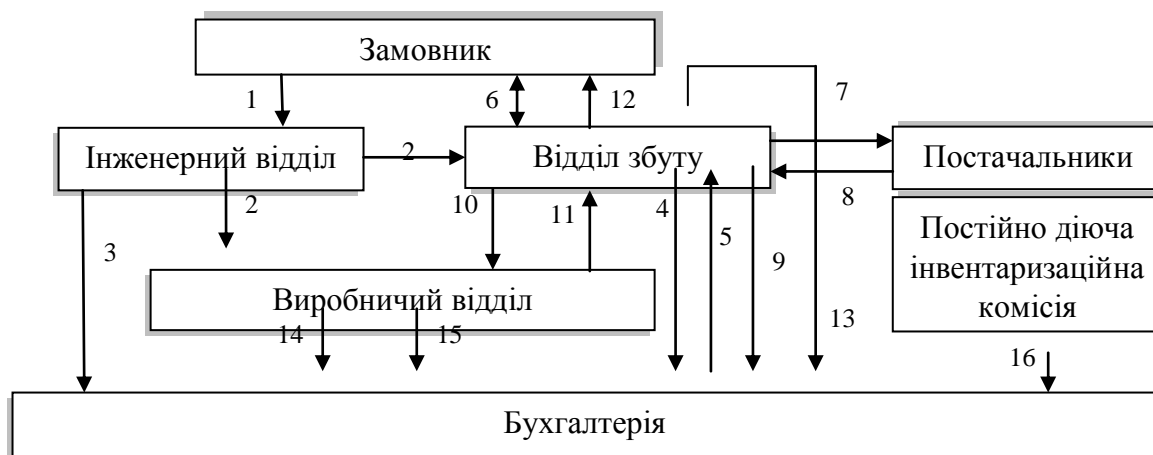


Рисунок 2.8 – Схема руху первинних документів на ТОВ «Екран УКВ»

Джерело: розроблено автором

Охарактеризуємо зазначену схему. При надходженні замовлення від змовника інженерний відділ на підставі власної технічної документації на виріб або технічної документації, наданої замовником (у випадку виготовлення виробів з давальницької сировини) (1) готує перелік та кількість необхідних для виконання замовлення матеріалів та комплектуючих виробів з урахуванням норм технічного убутку (2) та визначає обсяг затрат праці на виконання замовлення (3) (кількісні показники). Ці дані передаються до відділу збуту, виробничого відділу та бухгалтерії відповідно.

Відділ збуту, використовуючи розраховані інженерним відділом дані та інформацію щодо поточних цін на відповідні матеріали та комплектуючі вироби у постачальників, визначає попередній розрахунок вмісту комплектуючих у кількісно-вартісних показниках та передає його бухгалтерії

(4). Якщо підприємство працює із давальницькою сировиною, то відділ збуту розраховує вміст лише матеріалів та сировини.

Після цього бухгалтерія підприємства розраховує попередню (планову) калькуляцію вартості одиниці замовлення (5).

Відділ збуту забезпечує підготовку договору та погодження його умов із замовником (6). Після цього робиться замовлення та постачання відповідних матеріалів та комплектуючих виробів від постачальників (7, 8). Первинні документи (накладні), пов'язані з надходженням запасів, передаються до бухгалтерії (9).

Виконання замовлення здійснюється виробничим відділом. Матеріали та комплектуючі вироби, необхідні для виготовлення замовлення, матеріально-відповідальні працівники виробничого відділу отримують зі складу від старшого комірника (комірника) відділу збуту (10).

Закінчена виробництвом продукція, яка відповідає критеріям визнання готової продукції, передбачена П(С)БО 9 «Запаси» [17], передається матеріально-відповідальними особами на склад (11). Якість виготовлених виробів контролюється інспектором з контролю якості виробничого відділу.

Готова продукція зі складу відвантажується замовнику на умовах вивезення власними силами та за власний рахунок замовника (12). Первинні документи з приймання-передачі передаються до бухгалтерії (13).

Керівник виробничого відділу за наслідками використання матеріалів та комплектуючих виробів складає витратні документи (акт на списання товарно-матеріальних цінностей, комплектуючих виробів згідно специфікації) та передає їх разом з матеріальним звітом про рух товарно-матеріальних цінностей до бухгалтерії (14).

Фактичне використання матеріалів та комплектуючих виробів встановлюється під час проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. Під час інвентаризації встановлюється фактична наявність у запасів на складі та у виробництві та причини виявлених відхилень. Відхилення фактичної наявності запасів в межах норм технічного убутку списуються бухгалтерією на витрати виробництва на підставі акту, складеного керівником виробничого відділу (15) згідно розроблених інженерним відділом норм технічного убутку. Відхилення понад норми технічного убутку списуються за актом інвентаризаційної комісії на брак виробництва (16), що обумовлено автоматизованим та безвідходним процесом виробництва, перевитрата матеріальних ресурсів фактично зумовлена збоями у роботі обладнання.

Формування виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ» завершується розподілом бухгалтерією загальновиробничих витрат на підставі даних відомостей нарахування заробітної плати, амортизації, тощо та списанням розподілених постійних та змінних загальновиробничих витрат на виробництво. Виходячи з існуючої на підприємстві технології створення та оброблення документів можемо запропонувати впровадити графік документообігу, наведений у таблиці 2.6.

Продовження додатку Є

Таблиця 2.6 – Проект графіку документообігу щодо операцій з формування виробничої собівартості продукції

Найменування документа	Створення документа		Перевірка та оброблення документа	
	Відповідальний підрозділ / особа	Строк виконання	Контроль	Підрозділ–отримувачі
1.Технічна документація (замовника чи власна)	замовник	за домовленістю сторін	-	інженерний відділ, відділ збуту
	інженерний відділ	одноразово	технічний директор	
2.Специфікація на вироби	інженерний відділ	до 3 днів після одержання технічної документації	технічний директор	виробничий відділ, відділ збуту
3.Норми витрат допоміжних матеріалів на виріб	інженерний відділ	до 3 днів після одержання технічної документації	технічний директор	виробничий відділ, бухгалтерія
4.Розрахунок вмісту комплектуючих виробів (попередній) *	відділ збуту	до 2 днів після одержання специфікації	начальник відділу збуту	бухгалтерія
5.Норми технічного убутку (відходу) комплектуючих виробів*	інженерний відділ	до 3 днів після одержання технічної документації	технічний директор	виробничий відділ, бухгалтерія
6.Розрахунок нормо-годин на виконання замовлення (розрахунок трудоемності)	інженерний відділ	до 3 днів після одержання технічної документації	технічний директор	бухгалтерія
7.Планова калькуляція	бухгалтер-економіст	1 день з дня отримання норм (п.3-6)	головний бухгалтер	відділ збуту
8.Договір або додаткова угода до договору	відділ збуту	після погодження ціни договору	начальник відділу збуту	бухгалтерія
9.Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, ф. М-11	старший комірник відділу збуту	по факту видачі ТМЦ	керівник виробничого відділу	бухгалтерія
10.Акт на списання ТМЦ	керівник виробничого відділу	по факту використання	бухгалтерія	бухгалтерія
11.Акт на списання комплектуючих виробів згідно специфікації	керівник виробничого відділу	по факту використання	бухгалтерія	бухгалтерія
12.Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, ф. №М-21	інвентаризаційна комісія	в кінці кожного кварталу	голова інвентаризаційної комісії	бухгалтерія
13.Акт на списання технологічних відходів згідно норм	керівник виробничого відділу	в кінці кожного кварталу	бухгалтерія	бухгалтерія
14.Акт на списання браку	інвентариз. комісія	в кінці кожного кварталу	бухгалтерія	бухгалтерія
15.Накладна на внутрішнє переміщення	керівник виробничого відділу	по факту закінчення виробництва	старший комірник відділу збуту	бухгалтерія
16.Табель обліку робочого часу	начальники відділів	2, 18 числа кожного місяця	бухгалтерія	бухгалтерія
17.Відомість нарахування заробітної плати	Бухгалтер	5, 20 числа кожного місяця	головний бухгалтер	бухгалтерія
18.Відомість нарахування амортизації	бухгалтер-економіст	в кінці кожного місяця	головний бухгалтер	бухгалтерія
19.Розрахунок розподілу загально-виробничих витрат	головний бухгалтер	в кінці кожного місяця	-	бухгалтерія
20.Довідка бухгалтерії	бухгалтерія	по мірі потреби	головний бухгалтер	бухгалтерія

* - не складається для замовлень з переробки давальницької сировини

Продовження додатку Є

Затвердження вказаного графіку документообігу сприятиме поліпшенню роботи бухгалтерської служби, зниженню випадків несвоєчасної обробки документів, скороченню строків складання звітності, підвищенню відповідальності працівників усіх рівнів за своєчасність їх складання, використання та опрацювання.

2.2.5 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з формування виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

У відповідності до ст. 17.1 Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ» відображає в бухгалтерському обліку витрати згідно вимог П(С)БО 16 «Витрати» [18] з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

Групи господарських операцій, пов'язані з надходженням та рухом запасів на підприємстві, відображаються підприємством в обліку згідно П(С)БО 9 «Запаси» [17].

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є найменування запасів. Визнання первісної оцінки запасів (матеріалів, сировини, комплектуючих виробів, товарів) здійснюються підприємством відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [17].

Одержані від постачальників та підзвітних осіб запаси (сировина, матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби) на підставі первинних документів оприбутковуються на склад і відображаються за дебетом субрахунків рахунку обліку запасів 20 «Виробничі запаси» та кредитом рахунків 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» та 372 «Розрахунки з підзвітними особами» відповідно.

Сума транспортно-заготівельних витрат підприємством узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів – 289 «Транспортно-заготівельні витрати» і щомісячно розподіляється у порядку, передбаченому П(С)БО 9 «Запаси» [17], між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць.

При відпуску запасів у виробництво та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Облік вибуття незавершеного виробництва та готової продукції ведеться за фактичними цінами.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу із нарахуванням зносу в розмірі 100% при передачі їх в експлуатацію) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними матеріально-відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання (до моменту їх повної ліквідації).

Аналітичний облік запасів ведеться підприємством за місцями зберігання, найменуванням запасів та їх партіями.

Продовження додатку Є

Давальницькою сировиною у ТОВ «Екран УКВ» виступають напівфабрикати, що комплектують вироби, наприклад: мікросхеми, конденсатори, резистори, діоди, транзистори, датчики вологості, дошки плат, стабілітрони, тощо.

Оскільки давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для переробки виконавцю право власності на цю сировину до виконавця не переходить, тому відповідно до плану рахунків [7] та Інструкції про його застосування [8], і з урахуванням П(С)БО 9 «Запаси» [17] сировина, прийнята на переробку, враховується підприємством на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті в переробку» за цінами, зазначеними в акті приймання.

Витрати, понесені ТОВ «Екран УКВ» у зв'язку з переробкою давальницької сировини, узагальнюються на рахунку обліку витрат на виробництво (за винятком вартості давальницької сировини замовника). До таких витрат відносяться вартість використаних власних матеріалів, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та загальновиробничі витрати.

Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за місцями зберігання, матеріальними цінностями та їх партіями.

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат з переробки давальницької сировини наведені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку операцій з переробки давальницької сировини на ТОВ «Екран УКВ»

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Оприбутковано давальницьку сировину (комплектуючі вироби) для переробки	Договір, акт приймання-передачі	022	-
Відображено витрати товарно-матеріальні цінності, МШП на потреби виробництва	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	23	20х, 22
Нараховано заробітну плату робітникам	Відомість нарахування заробітної плати	23	661
Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток робітникам		23	471
Проведені відрахування ЄСВ		23	653
Списано розподілені загальновиробничі витрати	Довідка бухгалтерії	23	91
Відображено реалізацію послуг з переробки давальницької сировини	Договір, акт прийому-передачі послуг	361	703
Списано собівартість реалізованих послуг з переробки	Довідка бухгалтерії	903	23
Списано давальницьку сировину з позабалансового рахунку	Акт прийому-передачі послуг	-	022

Продовження додатку Є

У процесі виробництва на підприємстві можливі збої у роботі обладнання, в результаті чого відсортовуються напівфабрикати, деталі, вузли, які за своїми властивостями не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням, тобто є бракованими. За місцем виявлення та характером такий брак продукції є внутрішнім та остаточним (не підлягає виправленню). Узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві здійснюється підприємством на рахунку 24 «Брак у виробництві»: за дебетом відображаються витрати через виявлений внутрішній брак (вартість остаточного браку), за кредитом – списання на витрати на виробництво як втрати від браку. Договорами з постачальниками не передбачено повернення бракованих напівфабрикатів, деталей та вузлів, виявлених після прийняття відповідних партій товарів за накладною або актом приймання-передачі.

Крім витрат матеріальних ресурсів, на собівартість продукції підприємства істотно впливають витрати на оплату праці. Групи операцій, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати працівникам, зайнятих у виробництві та його обслуговуванні, обліковуються ТОВ «Екран УКВ» з урахуванням наступних особливостей організації праці та обліку заробітної плати.

Підприємством застосовується погодинна система оплата праці. Для нарахування заробітної плати працівникам використовуються відомості про їх посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період.

Фонд оплати праці підприємства складається з основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Основна заробітна плата виробничих працівників, нарахована за посадовими окладами, розподіляється по об'єктах калькулювання за прямою ознакою на основі первинних документів. Додаткова заробітна плата розподіляється по об'єктах калькулювання пропорційно прямій заробітній платі основних виробничих робітників або відноситься на загальновиробничі витрати.

Робітникам, які працюють за договорами підряду, розмір і порядок оплати праці обумовлюється у договорі. Витрати на оплату праці таких робітників узагальнюються безпосередньо на рахунку обліку витрат на виробництво.

Підприємство має резерв для оплати відпусток працівників. Коефіцієнт відрахувань до цього резерву розраховується та затверджується щороку на підставі даних про кількість людино-днів відпусток та календарного фонду робочого часу. Відрахування до резерву оплати відпусток від заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві продукції, включається до собівартості продукції; загальновиробничого персоналу - відноситься на загальновиробничі витрати з наступним розподілом за видами продукції пропорційно обраній базі. Створення резерву на оплату відпусток виробничих робітників та загальновиробничого персоналу відображається по дебету рахунків 23

«Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати» відповідно та по кредиту рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток».

До складу виробничої собівартості, крім вищерозглянутих витрат, включається амортизація основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів. Формування в бухгалтерському обліку інформації про амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюється згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [15], нематеріальних активів – згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [16].

Згідно Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Екран УКВ» здійснює нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних активів відповідно до ст. 145 Податкового кодексу України [2]. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 відсотків його вартості.

Необоротні активи використовуються підприємством для виробництва різних видів продукції. У зв'язку з цим, сума амортизаційних відрахувань відноситься на загальновиробничі витрати з послідуочим розподілом за видами продукції пропорційно обраній базі. Нарухування амортизації відображається по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та по кредиту субрахунків рахунку 13 «Знос необоротних активів».

Значна частина основних засобів (виробничі приміщення та обладнання) знаходиться в оперативній оренді ТОВ «Екран УКВ», у зв'язку з чим у підприємства виникають витрати по сплаті орендної плати за користування цими приміщеннями та обладнанням, витрати з відшкодування вартості спожитої електроенергії та комунальних послуг, які включаються до собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ».

ТОВ «Екран УКВ» обліковує орендовані об'єкти згідно П(С)БО 14 «Оренда» на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в договорі оренди. Належна за договором до сплати сума орендної плати, вартість отриманих комунальних послуг, спожитої електроенергії відноситься на загальновиробничі витрати з послідуочим розподілом за видами продукції.

Кореспонденція рахунків з обліку операційної оренди у ТОВ «Екран УКВ» наведена в таблиці 2.8.

Витрати на обслуговування та ремонт виробничого обладнання сторонніми організаціями відображаються ТОВ «Екран УКВ» в складі загальновиробничих витрат записом за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та кредитом рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». В кінці місяця дані витрати розподіляються за видами продукції. У податковому обліку витрати на обслуговування і ремонт виробничого обладнання відображаються згідно вимог Податкового кодексу України [2].

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку операційної оренди у ТОВ «Екран УКВ»

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Отримано основні засоби в операційну оренду	Договір оренди, акт приймання-передачі об'єктів оренди	01	-
Нараховано орендну плату за користування приміщеннями та обладнанням	Акт приймання-передачі наданих послуг	91	685
Відображено вартість відшкодування за комунальні послуги, спожиту електроенергію та інше	Акт прийому-передачі наданих послуг	91	685
Списано розподілені загальновиробничі витрати на виробництво	Довідка бухгалтерії	23	91

Таким чином, для обліку витрат виробництва робочим планом рахунків ТОВ «Екран УКВ» передбачено використання активного рахунку 23 «Виробництво» та збірно-розподільчого рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції (послуг) обліковується по дебету рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Схематично формування фактичної виробничої собівартості на ТОВ «Екран УКВ» можна представити на рисунку 2.9.

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво. За дебетом цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші витрати, а також виробничі накладні витрати на втрати від браку продукції (робіт, послуг); з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунку 26 «Готова продукція»), наданих послуг з переробки давальницької сировини (у дебет рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»). Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами діяльності та за статтями витрат.

Даний рахунок на кінець місяця може мати дебетовий залишок (сальдо) в сумі незавершеного виробництва. Проте, ТОВ «Екран УКВ» незавершеного виробництва, як правило, не має. Це пояснюється тим, що підприємство виготовляє продукцію лише на замовлення, а технологічний цикл виробництва продукції підприємства недовгий. Замовлена готова продукція відразу реалізується покупцеві, тому незавершеного виробництва на кінець періоду зазвичай не залишається.

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат на рахунку 23 «Виробництво» наведено у таблиці 2.9.

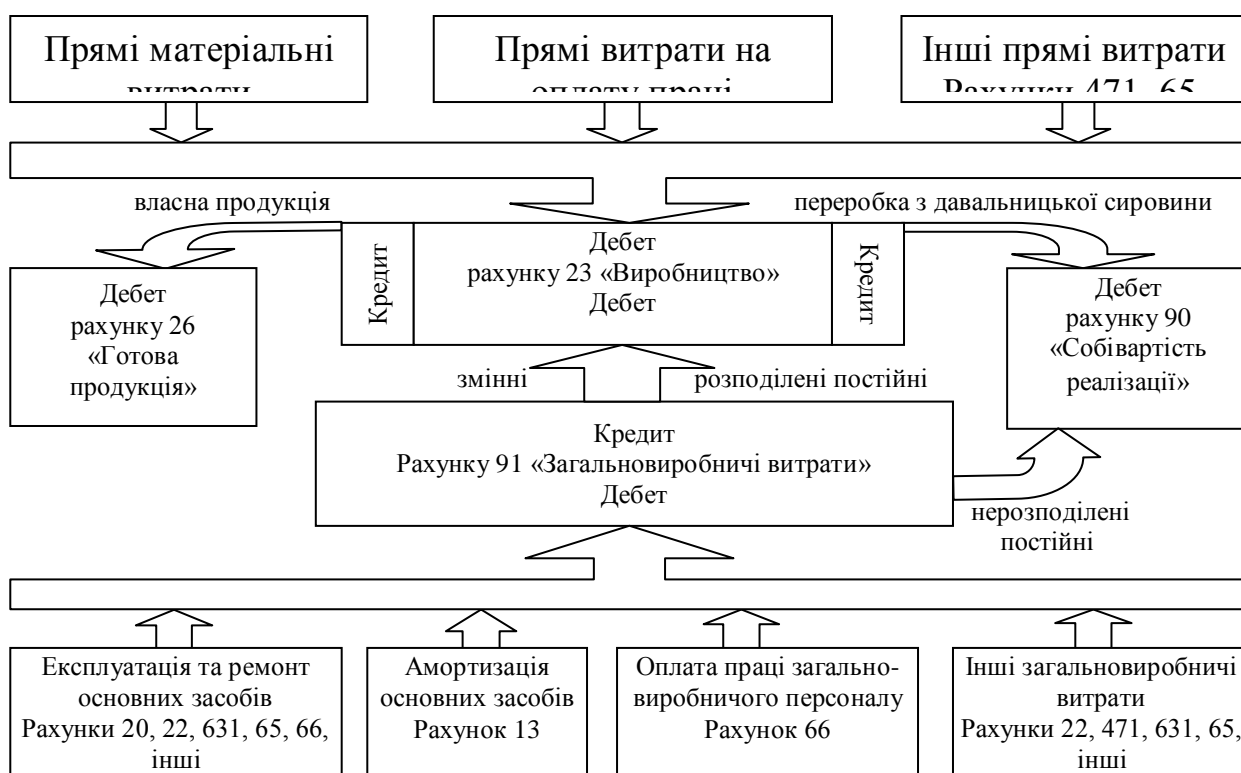


Рисунок 2.9 – Схема формування фактичної виробничої собівартості на рахунках 23 та 91 на ТОВ «Екран УКВ»

Джерело: розроблено автором

Згідно з робочим планом рахунків облік виробничих накладних витрат на організацію та управління підрозділами основного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Рахунок 91 щомісяця закривається, і сальдо немає. Для списання витрат з рахунка 91 їх розподіляють на змінні та постійні.

Змінні загальновиробничі витрати повністю відносять на собівартість виготовленої продукції записом з дебету 23 «Виробництво» і кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Постійні загальновиробничі витрати поділяються на витрати, які відносять на собівартість виготовленої продукції записом з дебету рахунка 23 «Виробництво» і кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» та на собівартість реалізованої продукції (послуг) записом з дебету субрахунків 901 «Собівартість реалізованої продукції» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Продовження додатку Є

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків з обліку фактичної виробничої собівартості продукції у ТОВ «Екран УКВ»

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	23	20х
Відпущено у виробництво МШП	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	23	22
Списано на витрати виробництва втрати від браку	Акт на списання браку	23	24
Списано на витрати виробництва транспортно-заготівельні витрати	Довідка бухгалтерії	23	289
Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток робітникам	Відомість нарахування заробітної плати	23	471
Нараховано заробітну плату робітникам	Відомість нарахування заробітної плати	23	661
Проведені відрахування ЄСВ згідно з чинним законодавством	Відомість нарахування заробітної плати	23	653
Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	Довідка бухгалтерії	23	91
Повернено невикористані у виробництві матеріальні цінності	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	20х	23
Оприбутковано на склад готову продукцію	Накладна на внутрішнє переміщення	26	23
Відображено вартість послуг, наданих на сторону (для операцій з давальницькою сировиною)	Акт прийому-передачі послуг	903	23
Списано загальновиробничі витрати	Довідка бухгалтерії	91	23

Кореспонденцію рахунків з формування загальновиробничих витрат на підприємстві на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» наведено у таблиці 2.10.

Продовження додатку Є

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «Екран УКВ»

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення	Відомість нарахування амортизації	91	13х
Списано виробничі запаси на втрати по обслуговуванню виробництва	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	91	20х
Передано в експлуатацію МШП загальновиробничого призначення	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	91	22
Списано транспортно-заготівельні витрати на витрати по обслуговуванню виробництва	Довідка бухгалтерії	91	289
Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток загальновиробничого персоналу	Відомість нарахування заробітної плати	91	471
Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу	Відомість нарахування заробітної плати	91	661
Проведені відрахування ЄСВ згідно з чинним законодавством	Відомість нарахування заробітної плати	91	651
Відображено вартість послуг, отриманих від сторонніх організацій (оренда, ремонт, технічне обслуговування та інші послуги по обслуговуванню виробництва)	Акт виконаних робіт (наданих послуг)	91	685
Списано розподілені загальновиробничі витрати на виробничу собівартість	Довідка бухгалтерії	23	91
Списано нерозподілені загальновиробничі витрати	Довідка бухгалтерії	90х	91

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться на ТОВ «Екран УКВ» за видами діяльності та за статтями витрат.

2.3 Організація процесу відображення у фінансовій звітності виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

У відповідності до ст. 11 Закону № 996 [3] для суб'єктів малого підприємництва, яким є ТОВ «Екран УКВ», встановлена скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу (Ф-1м) та звіту про фінансові результати (Ф-2 м).

Склад і зміст статей цих фінансових звітів визначається П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженим наказом

Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 [19]. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період та дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

Згідно п. 10 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [12] та п. 4 Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [14], що застосовується до складання фінансової звітності починаючи із звітності за I квартал 2013 року, стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цією статтею (щодо фінансової звітності за період до I кварталу 2013 р.);

- інформація є суттєвою, тобто така інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності (щодо фінансової звітності починаючи з I кварталу 2013 р.);

- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Вимоги щодо оцінки статей фінансових звітів, в яких відображаються наслідки операцій з формування виробничої собівартості продукції встановлені відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (таблиця 2.11).

Операції з формування виробничої собівартості продукції прямо не впливають на статті звіту про фінансові результати, а відображаються в ньому лише у зв'язку з реалізацією такої продукції.

У відповідності до п. 12 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Протягом року складається проміжна фінансова звітність (місячна, квартальна наростаючим підсумком з початку звітного року).

ТОВ «Екран УКВ» у порядку та строки, встановлені чинним законодавством, складає та подає до відповідних державних органів:

- податкову звітність – звітність підприємства по основних податках та зборах до бюджету і позабюджетних фондів. Звітні дані ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку з урахуванням принципів та норм чинного Податкового кодексу України [3];

- звітність за загальнодержавними страховими внесками, зборами та неподатковими платежами відповідно до законів та інших нормативних актів України, форми якої розробляють відповідні органи державного соціального страхування та інші відомства;

Продовження додатку Є

Таблиця 2.11 – Відображення виробничої собівартості продукції у фінансовій звітності ТОВ «Екран УКВ»

Назва статті балансу Ф-1м	Код рядка балансу Ф-1м	Зміст статті балансу Ф-1м	П(С)БО, яким регулюється	Основи положення, що впливають на відображення у звітності	Сальдо рахунків обліку для відображення у балансі
1	2	3	4	5	6
Основні засоби: - залишкова вартість - знос	030 032	Залишкова вартість власних об'єктів основних засобів, нарахована сума зносу основних засобів.	7 «Основні засоби» 16«Витрати»	Порядок визнання та оцінки, строки корисного використання, методи та строки нарахування зносу. Порядок визнання та склад витрат.	10 «Основні засоби» 13 «Знос необоротних активів»
Виробничі запаси	100	Вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів та інших матеріалів. Витрати на незавершене виробництво і роботи (послуги).	9 «Запаси» 16«Витрати»	Порядок визнання та оцінки запасів та операцій з їх вибуття, розподіл транспортно-заготівельних витрат. Порядок визнання та склад витрат.	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 23 «Виробництво» 298 «Транспортно-заготівельні витрати»
Готова продукція	130	Собівартість виробів на складі, покупна вартість товарів, придбаних для подальшого продажу.	9 «Запаси» 16«Витрати»	Порядок визнання та оцінки запасів та операцій з їх вибуття. Порядок визнання та склад витрат.	26 «Готова продукція»
Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430	Суми забезпечення для відшкодування наступних витрат (на виплату наступних відпусток працівникам)	11 «Зобов'язання» 16«Витрати»	Порядок визнання та оцінки зобов'язань. Порядок визнання та склад витрат.	471 «Забезпечення виплат відпусток»

Продовження додатку Є

Продовження таблиці 2.11

1	2	3	4	5	6
Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування	570	Сума заборгованості з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	11 «Зобов'язання» 16«Витрати»	Порядок визнання та оцінки зобов'язань. Порядок визнання та склад витрат.	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» 661 «Розрахунки за заробітною платою»
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	580	Заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці			

Джерело: розроблено автором за даними [15-19]

Продовження додатку Є

- статистичну звітність, зокрема, звіт за формою 1-підприємництво (річна), що подається в органи статистики.

Основним джерелом інформації, пов'язаної з виробництвом продукції є Баланс (форма №1-м). Відповідальним за складання балансу на підприємстві є головний бухгалтер.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються за фактичною виробничою собівартістю у другій частині активу балансу «Оборотні активи» у рядку 130 «Готова продукція». Дана стаття показує запаси виробів на складі, обробка за яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Рядок 130 заповнюється на основі рахунку бухгалтерського обліку 26 «Готова продукція» шляхом підрахунку сальдо на кінець звітного періоду.

Фактично на звітну дату складання балансу підприємство як правило не має залишків готової продукції та незавершеного виробництва, а отже у відповідних рядках балансу ставляться прочерки.

Процес виробництва продукції невід'ємно пов'язаний із ресурсами, з яких дана продукція виготовляється. Інформація про сировину та матеріали, які використовуються у виробничому процесі розкривається у статті 100 балансу «Виробничі запаси». Дані для заповнення даного рядка отримуються з рахунків бухгалтерського обліку 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і 298 «Транспортно-заготівельні витрати».

У статті «Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування» (рядок 430) відображаються суми забезпечення для відшкодування витрат на виплату наступних відпусток працівникам, в тому числі робітникам та загальновиробничому персоналу.

У рядках 570 «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» та 580 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» показуються суми заборгованості за нарахованою, але не сплаченою заробітною платою працівників, в тому числі робітників та загальновиробничого персоналу, та відрахувань з заробітної плати. Дані для заповнення рядків 570 та 580 беруться з кінцевого сальдо рахунків 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» та 661 «Розрахунки за заробітною платою» відповідно.

Звіт про фінансові результати (форма №2-м) – це бухгалтерський документ, в якому підсумовуються доходи і витрати звітного періоду. Відповідальним за складання звіту про фінансові результати на підприємстві також є головний бухгалтер.

У статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 010) підприємство розкриває загальний дохід від реалізації своєї продукції (послуг). Для заповнення даного рядка інформацію беруть із рахунку бухгалтерського обліку 70 «Доходи від реалізації». При визнанні доходу застосовують норми ПСБО 15 «Дохід».

Продовження додатку Є

Після заповнення рядків 010-020 підраховують чистий дохід, який підприємство отримує від реалізації своєї продукції (рядок 030). Він визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції відповідних податків, зборів, знижок тощо. Дані беруть безпосередньо з субрахунків 701-703. Крім того ці дані повинні дорівнювати рядку 010 за мінусом рядку 020.

При реалізації готової продукції підприємства обов'язково списується її собівартість. Виробнича собівартість реалізованої продукції розкривається у статті 080 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг)». Для цього використовуються дані бухгалтерського рахунку 90 «Собівартість реалізації». Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [17] і П(С)БО 16 «Витрати» [18].

Необхідно зазначити, що П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [19] не передбачає розкриття інформації про елементи операційних витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, що не дозволяє користувачам скороченої за показниками фінансової звітності належним чином аналізувати дані про ефективність виробничого процесу, а також приймати виважені управлінські рішення.

2.4 Контрольні процедури облікового процесу операцій з формування виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

Для забезпечення належної достовірності облікових та звітних даних, а також з метою раціонального використання ресурсів на підприємстві створюється система внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю має визначати всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації. Внутрішній контроль на підприємстві може проводити ревізійна комісія, відділ внутрішнього аудиту або конкретний працівник.

Згідно п. 9.1.3 ст. 9 Статуту ТОВ «Екран УКВ» органом контролю є ревізійна комісія підприємства. Ревізійна комісія здійснює контроль за діяльністю генерального директора і обирається загальними зборами учасників у складі трьох осіб з терміном повноважень – 3 роки.

Перевірка діяльності генерального директора здійснюється ревізійною комісією не рідше одного разу за п'ять років за дорученням загальних зборів учасників, з власної ініціативи або на вимогу учасників. Статутом підприємства передбачена можливість проведення позачергових перевірок.

Враховуючи, що ревізійна комісія є лише формальним, створеним на вимогу чинного законодавства, органом контролю підприємства, то фактично всю відповідальність за здійснення і дотримання контрольних процедур облікового процесу розподілено між працівниками ТОВ «Екран УКВ».

Рівні та зміст загальних функцій суб'єктів внутрішнього контролю на підприємстві наведені на рисунку 2.10.

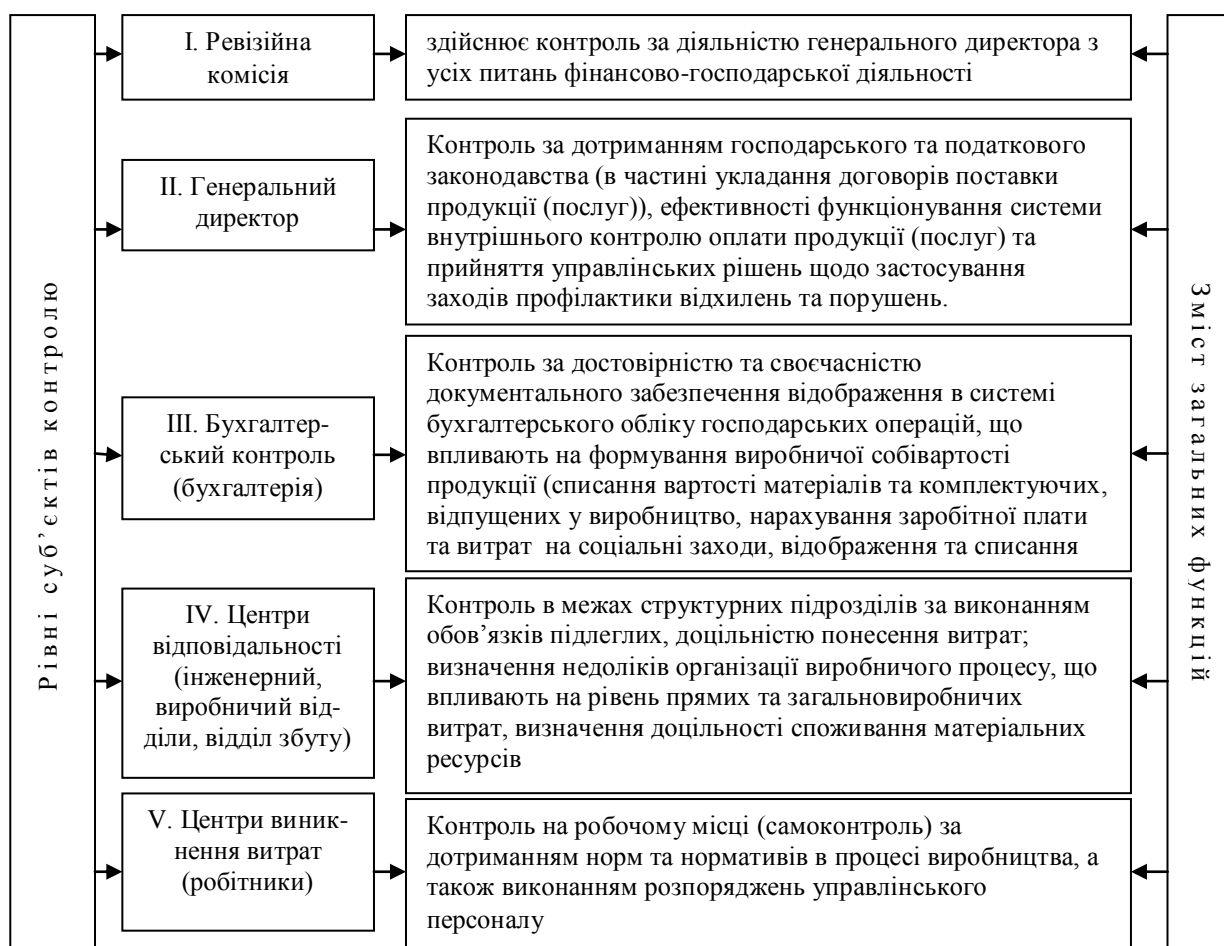


Рисунок 2.10 – Суб'єкти здійснення внутрішнього контролю виробничої собівартості ТОВ «Екран УКВ»

Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку виконують наступні контрольні процедури щодо облікового відображення фактів господарських операцій з формування виробничої собівартості продукції (послуг) у первинних документах, регістрах обліку й у регламентованих та управлінських звітах:

- перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують витрати (формальна перевірка документів);
- контроль за дозволом (санкціонуванням) операцій, що спрямований на забезпечення законності здійснення операцій;
- арифметичні перевірки, що полягають в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні документів.

Продовження додатку Є

- перевірка дотримання чинного законодавства, облікової політики щодо відображення витрат виробництва і пов'язаних з ним господарських операцій (нормативна перевірка);
- періодичне зіставлення, аналіз і перевірка рахунків бухгалтерського обліку;
- інвентаризація;
- забезпечення єдиних методологічних засад облікового відображення витрат виробництва та формування і подання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності щодо даного об'єкта облікового відображення звітності.

Найважливішою формою внутрішнього контролю є інвентаризація - спосіб виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей, фактичного стану, обсягів незавершеного виробництва шляхом поштучного перерахунку, зважування, обміру і зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку на певну дату [53, с. 642].

Інвентаризація на ТОВ «Екран УКВ» здійснюється постійно діючою інвентаризаційною комісією у порядку, передбаченому Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [20]. Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії встановлюється наказом керівника підприємства. Інвентаризація активів і зобов'язань проводиться підприємством щороку перед складанням річної фінансової звітності станом на 01 грудня року, за який складається фінансова звітність. Інвентаризація основних засобів здійснюється 1 раз на рік. Інвентаризація залишків матеріальних цінностей у виробництві здійснюється один раз на квартал (в кінці останнього місяця кварталу).

Підприємством застосовуються й інші контрольні процедури (обмеження фізичного доступу до активів, розподіл відповідальності за виконання різних етапів здійснення господарської операції), загальна характеристика яких наведена у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Система внутрішнього контролю ТОВ «Екран УКВ»

Елементи системи внутрішнього контролю	Реалізація внутрішнього контролю на підприємстві
1	2
Відокремлення функцій обліку від господарської діяльності	Бухгалтерський облік формування виробничої собівартості на підприємстві здійснюється централізовано бухгалтерією.
Один працівник не повинен брати участь у господарських операціях і вести їх облік	Працівники підприємства, що ведуть бухгалтерський облік, не приймають участь здійсненні відповідних господарських операціях що, пов'язані з формування виробничої собівартості. Це підвищує ймовірність самостійного та

Продовження додатку Є

Продовження таблиці 2.12

1	2
	своєчасного виявлення помилок.
Максимальне розділення функцій ведення бухгалтерського обліку	Функції ведення бухгалтерського обліку розподілені між працівниками бухгалтерії відповідно до посадових обов'язків, їх виконання контролюється головним бухгалтером. Така організація обліку дозволяє ефективно контролювати усі його ділянки.
Встановлення відповідальності кожного працівника	Відносини з працівниками будуються на засадах компетентності та довіри. Склад персоналу є переважно постійним. Права, обов'язки та відповідальність кожного працівника визначені в посадових інструкціях. Наявність розподілу посадових обов'язків між працівниками сприяє уникненню зловживань і крадіжок, а також виявленню випадкових помилок. З матеріально відповідальними працівниками укладаються договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Разом з тим, враховуючи специфіку виробництва до товарно-матеріальних цінностей (комплектуючих виробів) мають доступ усі працівники виробничого відділу, тобто підприємство має використовувати колективну форму відповідальності, яка фактично не застосовується.
Визначення кола осіб, які мають право підпису документів з витрачання товарно-матеріальних цінностей, видачі коштів тощо	Повноваження на підпис банківських розрахунково-платіжних документів чітко регламентовано Положенням про облікову політику. Що стосується права підпису інших документів, то підприємство не має затвердженого переліку працівників за посадами, які мають право такого підпису. З працівниками, які мають повноваження на підписання документів з витрачання товарно-матеріальних цінностей, видачі коштів тощо (керівник виробничого відділу, старший комірник, комірник, водій та бухгалтер) укладається договір про повну матеріальну відповідальність, а відповідні повноваження зазначаються у посадових інструкціях.
Своєчасне складання первинних документів	Внаслідок відсутності затвердженого графіку документообігу на підприємстві існує ризик несвоєчасного складання та подання структурними підрозділами до бухгалтерії первинних документів для оформлення відповідної групи операцій. Разом з тим, п.3.10 Положення про облікову політику встановлено, що відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.
Організація дієвої системи зберігання цінностей	Доступ сторонніх осіб до приміщень підприємства обмежений системою фізичної та автоматизованої охорони, що сприяє збереженню майна підприємства та його захисту від розкрадання. Також, на підприємстві обмежено доступ до програмного забезпечення, за допомогою якого ведеться бухгалтерський і складський облік, шляхом надання обмеженого доступу до інформації обмеженому колу користувачів.

Продовження додатку Є

Продовження таблиці 2.12

1	2
Проведення ревізій (перевірок)	Не дивлячись на те, що статутом підприємства для здійснення контрольних процедур передбачена можливість залучення аудиторських організацій, фактично така форма контролю не використовується переважно через високу вартість послуг з проведення незалежного аудиту.
Постійне навчання та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії	Підвищення кваліфікації облікових працівників здійснюється підприємством шляхом періодичного направлення їх для участі у тематичних семінарах та шляхом забезпечення нормативною та методичною літературою з питань фінансового та податкового обліку.

На підставі аналізу системи внутрішнього контролю за даними таблиці 2.12 можна зазначити ряд недоліків, існуючих у ТОВ «Екран УКВ» щодо організації контрольних процедур облікового процесу операцій з формування виробничої собівартості продукції (послуг), зокрема:

- 1) відсутня практика візування внутрішніх та зовнішніх документів керівниками підрозділів;
- 2) не впроваджена колективна форма відповідальності працівників виробничого відділу;
- 3) відсутній затверджений перелік осіб, що мають повноваження на підписання документів з витрачання товарно-матеріальних цінностей;
- 4) відсутній графік документообігу;
- 5) для здійснення контрольних процедур не залучаються аудиторські організації.

2.5 Напрями удосконалення системи внутрішнього контролю ТОВ «Екран УКВ»

За результатами дослідження організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ» можна рекомендувати наступне (таблиця 2.13).

По-перше, розробити та затвердити Положення про бухгалтерію ТОВ «Екран УКВ», яке є одним з основних елементів організації бухгалтерського обліку. Це сприятиме чіткій регламентації завдань, функцій та повноважень бухгалтерської служби ТОВ «Екран УКВ» та узгодженню її дій з іншими підрозділами підприємства.

Для приведення у відповідність з чинним законодавством, визначення обов'язків, прав та встановлення відповідальності кожного окремого працівника бухгалтерії запропоновано затвердження розроблених під час дослідження проектів посадових інструкцій головного бухгалтера та інших працівників бухгалтерії, які впроваджені для практичного використання на

ТОВ «Екран УКВ» (Додаток Л).

З метою удосконалення робочого плану рахунків ТОВ «Екран» необхідно деталізувати рахунки обліку витрат на виробництво, зокрема:

- 1) на рахунку 23 «Виробництво» виділити субрахунки 231 «Виробництво продукції» та 232 «Послуги з переробки давальницької сировини»;
- 2) на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» виділити субрахунки 911 «Змінні витрати» та 912 «Постійні витрати».

Це дозволить оперативно отримувати інформацію про виробничі витрати за їх видами та в розрізі здійснюваних основних видів виробничої діяльності: виготовлення продукції власного виробництва та виготовлення продукції з давальницької сировини, з метою аналізу впливу таких витрат на результати діяльності та виявлення резервів зниження витрат.

Послаблюючим фактором системи внутрішнього контролю ТОВ «Екран УКВ» є відсутність затвердженого графіку документообігу щодо операцій з формування виробничої собівартості продукції. На основі здійсненої класифікації господарських операцій, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості, та дослідження системи їх документального забезпечення розроблено схему документообігу, схему руху первинних документів між підрозділами та графік документообігу відповідної групи господарських операцій. Їх застосування на ТОВ «Екран УКВ» сприятиме своєчасному складанню та руху первинних та зведених облікових документів і, як наслідок – своєчасне відображення відповідних груп господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Ревізійна комісія є лише формальним, створеним на вимогу чинного законодавства, органом контролю підприємства. У зв'язку з цим, пропонується з метою захисту інтересів власників впровадити дієву систему контролю за діяльністю підприємства з боку ревізійної комісії шляхом розробки та практичного застосування процедур внутрішнього контролю.

Враховуючи специфіку виробництва, доступ до товарно-матеріальних цінностей (комплектуючих виробів) мають усі працівники виробничого відділу, тобто підприємство має використовувати колективну форму відповідальності, яка фактично не застосовується. У зв'язку з цим пропонується укласти з працівниками виробничого відділу договори про колективну матеріальну відповідальність та затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей. Ці заходи сприятимуть посиленню системи внутрішнього контролю підприємства, підвищенню відповідальності працівників та, як наслідок, попередження зловживань з витрачання матеріальних ресурсів.

Продовження додатку Є

Таблиця 2.13 – Заходи щодо удосконалення системи внутрішнього контролю виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

Пропозиції	Шляхи втілення	Очікуваний результат
Удосконалення організації бухгалтерського обліку та облікової політики	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розроблення та затвердження положення про бухгалтерію. 2. Затвердження посадових інструкцій працівників бухгалтерії (впроваджено для практичного використання). 3. Деталізація рахунків обліку витрат на виробництво (23, 91) в розрізі здійснюваних основних видів виробничої діяльності та за видами витрат. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Чітка регламентація завдань, функцій та повноважень бухгалтерії, узгодження її дій з іншими підрозділами; 2. Закріплення прав та обов'язків працівників бухгалтерії для забезпечення належного виконання процедур контролю та виявлення випадкових помилок. 3. Оперативне отримання інформації про виробничі витрати з метою аналізу їх впливу на результати діяльності та виявлення резервів зниження витрат.
Удосконалення системи внутрішнього контролю	<ol style="list-style-type: none"> 1. Практичне впровадження схеми документообігу, схему руху первинних документів між підрозділами та затвердження графіку документообігу щодо операцій, пов'язаних з формуванням виробничої собівартості продукції (послуг). 2. Розробка та практичне застосування ревізійною комісією підприємства процедур внутрішнього контролю. 3. Укладення з працівниками виробничого відділу договорів про колективну матеріальну відповідальність. 4. Затвердження переліку осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей. 5. Запровадження практики періодичного проведення незалежного контролю (аудиту). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Своєчасне складання та подання до бухгалтерії первинних документів, своєчасне відображення господарських операцій в обліку та складання фінансової звітності. 2. Раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок. 3. Підвищення рівня відповідальності працівників та, як наслідок, попередження зловживань з витрачання та збереження матеріальних ресурсів, зниження витрат виробництва. 4. Запобігання здійсненню несанкціонованих господарських операцій та непродуктивних витрат. 5. Підтвердження правомірності складення первинних документів і достовірного відображення відповідних операцій в обліку та звітності, виявлення недоліків облікового відображення витрат виробництва та їх усунення, а також удосконалення бухгалтерського та податкового обліку.

Продовження додатку Є

Не дивлячись на те, що статутом підприємства для здійснення контрольних процедур передбачена можливість залучення аудиторських організацій, фактично така форма контролю не використовується переважно через високу вартість послуг з проведення незалежного аудиту. Запровадження періодичного проведення незалежного контролю на ТОВ «Екран УКВ» сприятиме підвищенню ефективності його функціонування, виявлення ризиків, отримання об'єктивної інформації про фінансовий стан підприємства, відповідності його господарської діяльності законодавству.

Виважене запровадження цих заходів сприятиме досягненню цілей менеджменту ТОВ «Екран УКВ» щодо забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, їх виявленню, точності й повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

3 ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТОВ «Екран УКВ»

3.1 Організація та основні завдання управлінського обліку ТОВ «Екран УКВ»

В сучасних умовах однією з конкурентних переваг бізнесу, що потенційно може впливати на його ринкову вартість та інвестиційну привабливість, є використання в процесі управління повноцінної системи управлінського обліку та звітності. Управлінський облік розширює та поглиблює фінансовий і є основною системою комунікації всередині підприємства.

Згідно з міжнародним положенням 1А (SMA 1А) управлінський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання фінансової інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного контролю [31, с.16].

За визначенням, яке наводиться у Законі № 996 [3], під внутрішньогосподарським (управлінським) обліком розуміється система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

У відповідності до ч. 5 ст. 8 Закону № 996 підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

В обліковій політиці ТОВ «Екран УКВ» визначено, що система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій розробляються головним бухгалтером та можуть змінюватися в оперативному режимі у залежності від потреб користувачів цієї звітності. Тобто, функцію управлінського обліку покладено на службу головного бухгалтера.

Основними чинниками, що впливають на організацію системи управлінського обліку на ТОВ «Екран УКВ» є наступні.

1) Економічний стан підприємства.

Вплив цього чинника виявляється в тому, що побудова такої системи є завданням, що вимагає серйозних витрат фінансових ресурсів і часу. Аналіз внутрішніх факторів властивого ризику ТОВ «Екран УКВ» дає підстави зробити висновок, що підприємство на сьогодні не може забезпечити фінансування комплексного впровадження системи управлінського обліку через обмеженість фінансових ресурсів.

2) Організаційні принципи створення підприємства.

Тип організаційної структури та рівень централізації процесу управління впливають на модель управлінського обліку шляхом виділення центрів відповідальності, місць виникнення витрат і статей витрат, що підлягають

регулюванню керівництвом структурного підрозділу. На думку дослідників [32], управлінський облік доцільно організовувати на великих та середніх підприємствах, які мають складну структуру, значну номенклатуру виробів, матеріалів, напівфабрикатів, складний технологічний процес тощо.

ТОВ «Екран УКВ» є малим підприємством, що зумовлює відсутність складної розгалуженої структури, значної кількості центрів відповідальності та значних обсягів виробництва. У зв'язку з цим, потреби користувачів внутрішньої інформації, як правило, можуть бути забезпечені оперативним шляхом. Процедури управлінського обліку на ТОВ «Екран УКВ» не регламентовані.

3) Техніко-технологічні чинники.

Організація системи управлінського обліку на підприємстві пов'язана із специфікою його діяльності, технологіями, використовуваними при виробництві продукції, наданні послуг.

Виходячи з впливу вищенаведених чинників, можна назвати основні риси, притаманні системі управлінського обліку ТОВ «Екран УКВ»:

- функція управлінського обліку покладена на головного бухгалтера;
- нормативна регламентація облікових процедур збору, обробки і представлення управлінської інформації користувачам відсутня;
- підприємство має інтегровану систему обліку, що впливає з особливостей побудови національного плану рахунків, що об'єднує рахунки управлінського і фінансового обліку [28,с.34]. Групування даних за статтями та центрами витрат здійснюється через організацію аналітичного обліку в межах відповідних рахунків;
- центри відповідальності витрат обумовлені організаційною структурою підприємства. Розподіл повноважень і встановлення відповідальності керівників підрозділів ТОВ «Екран УКВ» здійснюється в межах посадових інструкцій;
- управлінський облік має переважно ретроспективний характер, що дозволяє тільки констатувати рівень виконання запланованих завдань.

Отже, в цілому система управлінського обліку ТОВ «Екран УКВ», як і у більшості вітчизняних малих підприємствах, є недостатньо розвинутою.

До основних завдань управлінського обліку підприємства відносяться:

- виявлення, реєстрація, накопичення, підготовка, інтерпретація, узагальнення і передача інформації для процесу управління підприємством;
- нормування і облік витрат на виробництво за центрами відповідальності;
- визначення об'єктів калькулювання, складання планових і фактичних калькуляцій;
- аналіз відхилень від норм витрат та їх групування за причинами і відповідальними особами;
- формування цінової політики;
- забезпечення контролю і регулювання діяльності підприємства;

- оцінка ефективності результатів діяльності підприємства за центрами відповідальності та видами продукції, виявлення резервів збільшення прибутку;
- аналіз собівартості й рентабельності продукції;
- забезпечення різних рівнів управління своєчасною і повною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Погоджуємося з думкою [75], що основною метою управлінського обліку можна вважати орієнтацію управлінського процесу на досягнення цілей, визначених для підприємства. Іншими словами, основним завданням управлінського обліку є забезпечення управлінського апарату оперативною, достовірною та максимально повною, інтегрованою інформацією для прийняття раціональних рішень. При цьому дані про витрати і результати господарської діяльності повинні розглядатися в розрізі необхідних для управління об'єктів з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.

3.2 Визначення центрів витрат ТОВ «Екран УКВ»

Розподіл підприємства на центри відповідальності та класифікація витрат є фундаментом для створення системи управлінського обліку.

Центр відповідальності (Responsibility Center) – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює [31,с.406].

Залежно від повноважень, якими наділяються менеджери відповідних підрозділів, розрізняють такі основні типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

Центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання [64,с.16].

З урахуванням побудови організаційної структури управління ТОВ «Екран УКВ» до центрів витрат підприємства можна віднести:

- центр нормативних (технологічних) витрат, яким є виробничий відділ;
- центри дискреційних витрат, зокрема: адміністрація, інженерний відділ, відділ збуту та бухгалтерія.

Для центру нормативних витрат характерний той факт, що результат його діяльності може бути вимірний і можна визначити ресурси, потрібні для випуску кожної одиниці продукції. Оцінка діяльності центру нормативних витрат ґрунтується на попередньому нормуванні їх витрат. При цьому контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат з фактичними витратами центру. Різниця між фактичними і нормативними витратами визначає відхилення, які підлягають детальному аналізу.

Центри дискреційних витрат – це центри відповідальності, в яких результат не може бути вимірний відповідним фінансовим показником і немає

чіткої залежності між ресурсами та результатами. Тут управління виступає у вигляді забезпечення того, щоб фактичні витрати по кожній категорії витрат відповідали кошторисним, і завдання, покладені на центр, успішно виконувалися.

Центром доходів на ТОВ «Екран УКВ» є відділ збуту, керівник якого відповідає за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг та за витрати, пов'язані з їх реалізацією. Центрами прибутку та інвестицій є підприємство в цілому.

З урахуванням наведеного, структуру центрів відповідальності ТОВ «Екран УКВ» можна представити схематично (рисунок 3.1).

На нашу думку, зазначену організаційну структуру центрів відповідальності підприємства необхідно затвердити положенням, що має також визначати:

- основні напрями діяльності центрів відповідальності;
- вертикаль організаційно-адміністративної підпорядкованості;
- склад організаційних ланок центрів відповідальності і функції, закріплені за ними щодо забезпечення виконання завдань;
- порядок контролю за виконанням працівниками та центром в цілому покладених функцій та доведених завдань.

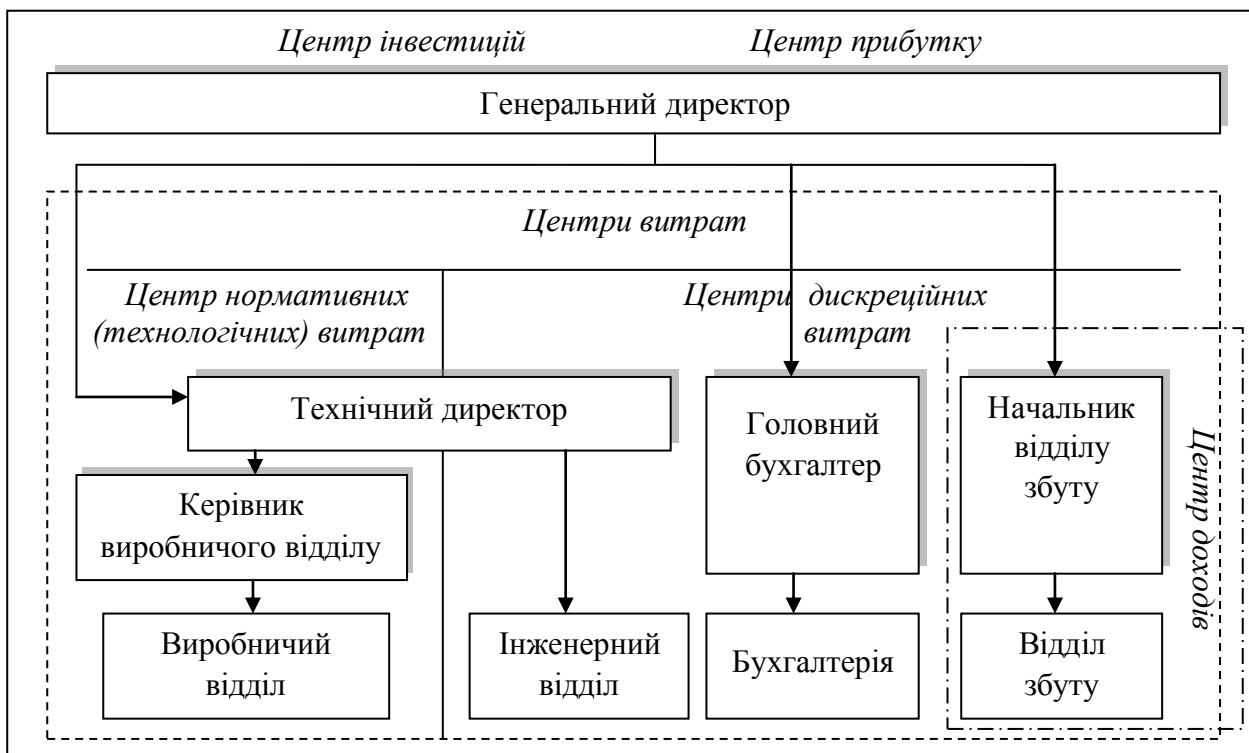


Рисунок 3.1 – Організаційна структура центрів відповідальності ТОВ «Екран УКВ»

Джерело: розроблено автором

Для покращення роботи центрів відповідальності і їх взаємозв'язків слід передбачити участь управлінського персоналу в розробці внутрішніх форм звітності, в процесах складання графіків документообігу.

Результатом забезпечення функціонування системи управлінського обліку за центрами відповідальності може бути вирішення таких основних завдань: забезпечення надання інформації про витрати, необхідної для прийняття управлінських рішень; досягнення чіткості при формуванні собівартості продукції та оптимізації асортименту продукції; забезпечення можливості формування гнучкої цінової політики; забезпечення можливості оцінки оптимальності витрат за всіма видами продукції, відповідальними особами, що сприятиме покращенню стану контролю та управління.

3.3 Застосування нормативів витрат у ТОВ «Екран УКВ»

Науково обґрунтоване планування і організація виробництва на промисловому підприємстві припускають наявність відповідної нормативної бази – системи техніко-економічних норм і нормативів використання матеріальних, трудових та інших ресурсів. Для регулювання витрат потрібно визначити нормативи, під якими треба розуміти встановлення максимально допустимої (можливої) величини витрат у загальних витратах на виробництво продукції [85,с.166].

За даними [46,с.64], єдиного погляду на те, якими мають бути нормативи, немає, і підприємства використовують різні типи нормативів (стандартів) залежно від власних потреб та рівня підготовки бухгалтерів-аналітиків.

Система норм і нормативів ТОВ «Екран УКВ», пов'язаних з формуванням виробничої собівартості продукції (послуг), складається з наступних основних груп:

- трудові нормативи – сукупність регламентованих затрат праці на виконання різних елементів і комплексів роботи персоналом підприємства (норми витрат робочого часу, норми виробітку, норми часу обслуговування);

- матеріальні нормативи – включають норми витрачання предметів праці і засобів виробництва. Норми витрат предметів праці визначають плановану величину витрати основних матеріалів та інших витрат упередметненої праці на виробництво одиниці продукції або виконання заданого обсягу роботи. До складу норм витрачання матеріальних ресурсів входять обґрунтовані планово-розрахункові величини корисного витрачання сировини і матеріалів, а також зумовлені технологією та організацією виробництва відходи і втрати матеріалу.

Перелік норм і нормативів, що використовується ТОВ «Екран УКВ», їх призначення та відповідальні за організацію нормування відділи наведені в таблиці 3.1.

Зазначені у таблиці 3.1 документи, якими на підприємстві встановлюються норми і нормативи витрат, що пов'язані з формуванням

Продовження додатку Є

виробничої собівартості продукції (на прикладі модулів регуляторів TSC-ТТ та TSC-VK) приводяться у Додатку П.

Як видно з цих документів, нормативи на підприємстві є переважно розрахунково-економічними, тобто такими, що розробляються на основі техніки і технології в даних умовах.

Крім того, на ТОВ «Екран УКВ» використовуються граничні норми добових на службові відрядження, гранична величина розрахунків готівкою норми витрат палива та інші нормативи, встановлені чинним законодавством.

Таблиця 3.1 – Норми і нормативи ТОВ «Екран УКВ» щодо витрат на виробництво продукції

Найменування документа, яким встановлюються норми і нормативи	Відділ, відповідальний за організацію розробки	Найменування норм і нормативів	Сутність і призначення норм і нормативів
Трудові нормативи			
Плановий розрахунок норми виробітку на місяць на одного працюючого основного виробничого персоналу	Бухгалтерія (бухгалтер-економіст)	Нормативи часу	Розрахункова величина часу, що необхідна для виконання окремих елементів роботи, операцій. У структуру технічно обґрунтованої норми часу входять: оперативний час, час обслуговування робочого місця, час регламентованих перерв. Для розрахунку чисельності виробничих робітників і фонду заробітної плати
Розрахунок трудоємності (розрахунок нормо-годин на виконання замовлення)	Інженерний відділ	Норма виробітку	Обсяг роботи, в натуральних одиницях, що повинен бути виконаний за одиницю часу (годину, зміну, місяць).
Специфікація на виріб	Інженерний відділ	Норми витрат сировини й основних матеріалів	Розрахунок вмісту комплектуючих виробів. Призначені для розрахунку потреби в матеріальних ресурсах.
Норми витрат допоміжних матеріалів на виріб	Інженерний відділ	Нормативи і норми витрат допоміжних матеріалів	
Норми технічного убутку (відходу) комплектуючих виробів	Інженерний відділ	Нормативи відходів і втрат	

Продовження додатку Є

Показники нормування витрат трудових і матеріальних ресурсів на підприємстві слугують підставою для проведення порівняльного аналізу рівня їх продуктивності і прийняття управлінських рішень з підвищення рентабельності, управління людськими ресурсами, визначення цінової політики.

3.4 Політика ціноутворення. Фактори, які впливають на рівень цін на продукцію ТОВ «Екран УКВ»

Політика ціноутворення ТОВ «Екран УКВ» здійснюється у відповідності до Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 5007-VI [5] та інших нормативних актів з питань ціноутворення. Ціни на продукцію підприємства є вільними і не регулюються державою.

На підприємстві розроблене та затверджене Положення про порядок формування цін на продукцію (послуги) власного виробництва (Додаток Р), яким передбачено, що контрактна ціна формується за домовленістю сторін на основі базової ціни з урахуванням наданих конкретному замовнику знижок або встановлених надбавок.

У відповідності до вказаного Положення базова ціна формується на основі технічного розрахунку, наданого інженерним відділом, розрахунку планових витрат на виробництво даного виду продукції та застосування планового відсотка рентабельності (від 2 до 30 %).

На розмір знижок і надбавок до базової ціни впливають наступні фактори: обсяг продукції, що замовляється; порядок розрахунків; завоювання нових ринків; спеціальні умови укладення контрактів; порядок і умови взаємовідносин з постійними клієнтами (терміни укладання контрактів, обсяги, періодичність розміщення замовлень тощо).

Проте, враховуючи сучасну кон'юнктуру ринку, зазначене положення менеджментом підприємства фактично не застосовується, а ціна на продукцію формується під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів.

Витрати на виробництво та реалізацію це один із найважливіших внутрішніх факторів, що береться до уваги під час встановлення ціни. Фактично дані витрати визначають нижню межу ціни на продукції (послуги) підприємства. Встановлення ціни також включає в себе маркетингові цілі фірми, до яких можна віднести: досягнення певного обсягу продажу та виживання підприємства в умовах спаду виробництва.

Зовнішні чинники, які впливають на цінові рішення ТОВ «Екран УКВ», включають в себе стан ринку і попиту, конкуренцію та інші елементи зовнішнього середовища (економіка, державне регулювання тощо), проаналізовані в першому розділі роботи.

Продовження додатку Є

3.5 Калькулювання собівартості продукції на ТОВ «Екран УКВ»

Одним із важливих елементів управлінського обліку вважається калькуляція, яка є інструментом ціноутворення [24,с.134].

Калькуляція – це завершальний етап обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якого визначеними прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу встановлювати економію чи перевитрачання ресурсів за місцями їх виникнення з визначенням напрямів їх зниження, визначати вплив кожної статті витрат на собівартість продукції.

За умов будь-якої діяльності процес калькулювання передбачає вибір: об'єкта витрат; прямих витрат для простеження об'єкта витрат; сукупностей непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат; бази розподілу для кожної з обраних сукупностей непрямих витрат [31,с.103].

З метою ціноутворення та внутрішньої звітності об'єктом витрат і калькулювання у ТОВ «Екран УКВ» є продукція (вироби). Калькуляційною одиницею є натуральні одиниці (штуки).

У відповідності до вимог п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [18] перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ» визначено у додатку № 1 до Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ»

Вид витрат	Статті витрат
Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	1. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі. 2. Сировина та матеріали. 3. Зворотні відходи. 4. Паливо. 5. Електроенергія. 6. Вода. 7. Амортизація. 8. Заробітна плата, в тому числі основна і додаткова. 9. Відрахування на заробітну плату. 10. Витрати на підготовку та освоєння виробництва продукції. 11. Інші витрати. 12. Загальновиробничі витрати, в тому числі змінні та постійні. 13. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання. 14. Всього виробнича собівартість.

Як видно з таблиці 3.2, на ТОВ «Екран УКВ» складається калькуляція часткової собівартості, а саме – калькуляція виробничої собівартості.

Продовження додатку Є

Витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (статті калькуляції «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі», «Сировина та матеріали», «Заробітна плата, в тому числі основна і додаткова», «Відрахування на заробітну плату», «Інші витрати») прямо відносяться до відповідного об'єкта витрат на підставі первинних документів.

ТОВ «Екран УКВ» протягом 2010-2012 років не мало прямих витрат за статтями калькуляції «Зворотні відходи» (технологічний процес виробництва не передбачає утворення зворотних відходів), «Паливо» (паливно-мастильні матеріали при виробництві продукції не використовуються), «Електроенергія», «Вода» (вартість спожитої електроенергії та води для виробництва продукції включається до складу витрат за оренду виробничого приміщення, які відносяться до загальновиробничих витрат), «Амортизація» (використання необоротних активів пов'язане з виготовленням різних виробів, у зв'язку з цим амортизація враховується у складі загальновиробничих витрат).

Непрямі витрати враховуються за статтею «Загальновиробничі витрати». Для включення до собівартості продукції непрямі витрати спочатку розподіляються підприємством на змінні та постійні згідно переліку загальновиробничих витрат та їх розподілу, встановленому у додатках №№ 2, 3 до Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку (Додаток Ж).

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції) із використанням бази розподілу.

За базу розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами витрат на ТОВ «Екран УКВ» прийнята основна заробітна плата. За базу розподілу постійних загальновиробничих витрат прийнято заробітну плату основних працівників при нормальній потужності². Рівнем нормальної потужності на підприємстві прийнято планові показники на звітний період. Головною перевагою використання нормальної потужності для визначення бази розподілу є забезпечення стабільності середніх витрат упродовж тривалого періоду [31,с.116].

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (послуг). Враховуючи, що ТОВ «Екран УКВ» працює з окремими замовленнями та у випадках відсутності незавершеного виробництва і нереалізованої готової продукції, всі загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості продукції.

На підприємстві калькулювання собівартості продукції здійснюється шляхом поєднання елементів позамовного та нормативного методів.

² Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Калькуляції складаються за окремими замовленнями. При цьому аналітичний облік витрат за замовленнями на ТОВ «Екран УКВ» не ведеться, що ускладнює аналіз собівартості продукції в розрізі отриманих замовлень.

Продовження додатку Є

Бухгалтером-економістом підприємства складається попередня калькуляція на підставі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних, трудових та інших ресурсів за статтями калькуляції. Попередня калькуляція складається на одиницю виробу (Додаток С).

Фактичну собівартість продукції визначають після виконання замовлення шляхом підсумування всіх витрат, здійснених з моменту початку його виконання. Факт. калькуляція складається на замовлення у цілому (Додаток Т).

У кінці місяця на підприємстві складається звітна калькуляція собівартості всіх виготовлених протягом місяця виробів, яка включає відомості про фактичні витрати на виготовлення таких виробів за елементами витрат: прямі матеріальні витрати, інші матеріальні витрати, інші витрати (Додаток У).

До складу матеріальних витрат включаються витрати матеріалів та комплектуючих виробів на виготовлення продукції (наприклад, друкована плата, термінал блок, діодний міст, конденсатор, мікросхема тощо). В складі інших витрат наведена інформація про амортизацію загальнопромислових основних засобів, інших необоротних активів, оренда і утримання приміщень, заробітна плата загальнопромислового персоналу, виробничого персоналу, відрахування із зарплати, резерв відпусток та інші витрати.

Зазначене групування інших витрат ускладнює аналіз собівартості продукції ТОВ «Екран УКВ» та виявлення факторів впливу на її зміну. З метою забезпечення аналізу зміни собівартості продукції порівняно з попереднім періодом в цілому та по кожній статті витрат, можемо запропонувати звітну калькуляцію за формою та показниками, наведеними у таблиці 3.3.

Дана форма надаватиме можливість оперативно отримувати інформацію для аналізу відхилень фактичних показників собівартості продукції від планових та за попередній період для виявлення факторів впливу на рівень виробничих витрат.

З метою аналізу собівартості продукції на ТОВ «Екран УКВ» використовується також програмне забезпечення, яке дозволяє формувати інформацію щодо структури собівартості продукції, тобто отримувати дані про відсоткове відношення окремих статей витрат до загальної суми витрат виробництва певного виду продукції. Вивчення структури собівартості продукції дає змогу виявити економічне значення окремих статей та їх місце у витратах, визначити основні чинники, під впливом яких формується їх рівень і динаміка.

3.6 Види та зміст бюджетів ТОВ «Екран УКВ»

Бюджетування на ТОВ «Екран УКВ» використовується переважно для встановлення планового рівня витрат підприємства, а не для того, щоб

управляти активами чи надійно визначати інвестиційну привабливість окремих напрямків господарської діяльності. За даними [65], така ситуація є характерною для більшості вітчизняних підприємств.

Продовження додатку Є

Таблиця 3.3 – Проект звітної калькуляції ТОВ «Екран УКВ»

Найменування виробу	Тип, марка	Випуск виробу, шт.		
		за планом	фактично	
		за звітний період	за звітний період	з початку року
Модуль регулятора	TSC-VK PBF			
Статті витрат		Собівартість, грн.		
		за звітом за минулий рік	за планом	фактично
1		2	3	4
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі				
Сировина і матеріали				
<i>Всього прями матеріальні затрати:</i>				
Заробітна плата виробничого персоналу та відрахування з неї				
Інші витрати				
<i>Всього інші прями витрати:</i>				
<i>Загальновиробничі витрати, всього в тому числі:</i>				
- амортизація основних засобів, необоротних матеріальних активів та інших необоротних активів				
- оренда та утримання основних засобів, необоротних матеріальних активів та інших необоротних активів				
- заробітна плата загальновиробничого персоналу та відрахування з неї				
- інші матеріальні витрати				
- інші витрати				
Всього виробнича собівартість				
Виробнича собівартість одиниці виробу				

Бюджети складаються на рік генеральним директором та головним бухгалтером ТОВ «Екран УКВ», тобто бюджетування на підприємстві здійснюється згори-вниз. Така організація процесу бюджетування є характерною для малих підприємств.

Приклади річного бюджету та бюджету витрат, що складаються на ТОВ «Екран УКВ», наведені у Додатку Ф.

Бюджет підприємства є статичним (жорстким) і не враховує можливі варіанти зміни обсягу діяльності, що може призвести до невиправданих результатів аналізу господарської діяльності на основі показників виконання такого бюджету. Для ТОВ «Екран УКВ» доцільно складати гнучкий бюджет,

тобто бюджет який враховує можливі варіанти зміни обсягу діяльності в межах релевантного діапазону. Структура гнучкого бюджету ТОВ «Екран УКВ» може бути наступною (таблиця 3.4).

Продовження додатку Є

Таблиця 3.4 – Проект гнучкого бюджету ТОВ «Екран УКВ»

Стаття	На одиницю, грн.	Обсяг реалізації (Q), шт.				
		...	(Q-n)	(Q)	(Q+n)	...
Дохід від реалізації, грн.						
<i>Змінні витрати</i>						
Витрати матеріалів						
Витрати на оплату праці з нарахуваннями						
Загальновиробничі витрати						
Інші витрати						
Разом змінних витрат						
<i>Постійні витрати</i>						
Загальновиробничі витрати	x					
Витрати на збут	x					
Адміністративні витрати	x					
Разом постійних витрат	x					
Операційні витрати	x					
Операційний прибуток, грн.	x					

Використання гнучкого бюджету надає можливість порівняти фактичні дані як із статичним, так і з гнучким бюджетом і визначити два види відхилень: за рахунок обсягу діяльності і за рахунок її ефективності. Відхилення за рахунок обсягу діяльності характеризують результативність роботи, а відхилення фактичних даних від гнучкого бюджету – ефективність роботи підприємства.

3.7 Види та зміст внутрішньої звітності ТОВ «Екран УКВ»

Вагоме значення в управлінні діяльністю підприємства та управлінні виробничими витратами має внутрішня управлінська звітність, адже саме на основі цієї звітності ґрунтується прийняття управлінського рішення про витрачання ресурсів підприємства, управління витратами. Основними даними для складання управлінської звітності є планова, нормативно-довідкова та фактична інформація аналітичного обліку.

Звіти про результати діяльності складаються на ТОВ «Екран УКВ» за кожним видом діяльності. Така діяльність пов'язана із здійсненням процесів придбання, виробництва та збуту.

При управлінні процесом придбання важливою є інформація про постачальників сировини та послуг, розмір та якість виробничих запасів,

динаміку зміни обсягу кредиторської заборгованості та інше, тому на цій стадії на ТОВ «Екран УКВ» формуються управлінські звіти: про запаси сировини, про кредиторську заборгованість.

Продовження додатку Є

При управлінні виробництвом для отримання інформації про обсяги виробництва, забезпеченість матеріальними та трудовими ресурсами, розмір незавершеного виробництва формуються звіти про рівень запасів у виробництві, про витрачання товарно-матеріальних цінностей, про вихід готової продукції, про витрати виробництва, про чисельність та явки на роботу працівників (дані табельного обліку).

На стадії збуту менеджменту підприємства необхідна інформація про ринок збуту, замовників, стан розрахунків з дебіторами. Дана інформація отримується зі звітів про продаж та про дебіторську заборгованість.

Приклади управлінської звітності ТОВ «Екран УКВ» наведено у Додатку Х. Враховуючи, що ТОВ «Екран УКВ» є невеликим за розмірами та обсягом діяльності підприємством та використовує автоматизовану форму бухгалтерського обліку, обсяг управлінської звітності є незначним.

Форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій за потреби розробляються головним бухгалтером та можуть змінюватися в оперативному режимі у залежності від потреб користувачів цієї звітності, про що зазначено у Положенні про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку підприємства.

3.8 Напрями удосконалення системи управлінського обліку ТОВ «Екран УКВ»

Враховуючи, що розподіл підприємства на центри відповідальності й класифікація витрат є фундаментом для створення системи управлінського обліку, запропоновано організаційну структуру центрів відповідальності ТОВ «Екран УКВ». Для організації роботи центрів відповідальності, встановлення їх взаємозв'язків необхідно розробити та затвердити положення, в якому передбачити завдання та функції кожного центру відповідальності, порядок контролю за виконанням працівниками та центром в цілому покладених функцій та доведених завдань. Результатом забезпечення функціонування системи управлінського обліку за центрами відповідальності може бути вирішення таких основних завдань: забезпечення надання інформації про витрати; досягнення чіткості при формуванні собівартості продукції та оптимізації асортименту продукції; забезпечення можливості оцінки оптимальності витрат за всіма видами продукції, що сприятиме покращенню стану контролю та управління.

Дані про витрати і результати господарської діяльності повинні розглядатися в розрізі необхідних для управління об'єктів з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства. З огляду на це, ТОВ «Екран

УКВ» пропонується ведення на рахунках обліку витрат (23 та 91) аналітичного обліку за замовленнями.

Запровадження даного обліку, що є основним елементом позамовного методу калькулювання, дозволить менеджменту ТОВ «Екран УКВ» отримувати повну та достовірну інформацію щодо витрат за отриманими замовленнями. Її використання разом із даними бухгалтерського обліку за рахунками обліку витрат на виробництво (деталізованими в розрізі видів діяльності, постійних та змінних витрат) сприятиме здійсненню поглибленого аналізу та пошуку резервів зниження собівартості продукції, виявленню непродуктивних витрат.

З цією метою потребує удосконалення й існуюча практика групування виробничих витрат, що застосовується на ТОВ «Екран УКВ» при складанні звітних калькуляцій. Форма звітної калькуляції, проект якої запропоновано під час дослідження, надаватиме можливість оперативно отримувати інформацію для аналізу відхилень фактичних показників собівартості продукції за окремими статтями від планових та за попередній період для виявлення факторів впливу на рівень виробничих витрат.

Бюджетування на ТОВ «Екран УКВ» використовується переважно для встановлення планового рівня витрат, а не для того, щоб управляти активами чи надійно визначати інвестиційну привабливість окремих напрямків господарської діяльності. У зв'язку з цим, пропонується запровадити бюджетування на ТОВ «Екран УКВ» на основі складання гнучких бюджетів, що надаватиме можливість порівняти фактичні дані як із статичним, так і з гнучким бюджетом і визначати два види відхилень: за рахунок обсягу діяльності і за рахунок її ефективності. Узагальнена інформація щодо запропонованих заходів наведена у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Заходи щодо удосконалення системи управлінського обліку ТОВ «Екран УКВ»

Шляхи впровадження	Очікуваний результат
<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення центрів відповідальності, закріплення їх завдань та функцій у положенні. 2. Ведення аналітичного обліку на рахунках обліку витрат на виробництво (23 та 91) в розрізі окремих замовлень. 3. Запровадження бюджетування на основі складання гнучких бюджетів. 4. Розробка та впровадження форм управлінської звітності. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Чіткість при формуванні собівартості продукції; забезпечення надання інформації про витрати; можливість оцінки оптимальності витрат за всіма видами продукції. 2. Отримання повної, достовірної інформації щодо витрат за отриманими замовленнями з метою аналізу. 3. Оцінка відхилень даних про доходи і витрати за рахунок обсягу діяльності та її ефективності. 4. Можливість здійснення поглибленого аналізу витрат. Пошук резервів зниження собівартості продукції та зменшення непродуктивних витрат.

Проведення аналізу витрат ТОВ «Екран УКВ», у тому числі загальної суми витрат та виробничої собівартості продукції (послуг) ТОВ «Екран УКВ», надасть змогу виділити основні фактори, що впливають на зміну їх розміру та дозволить виявити резерви їх зменшення.

Найкращих результатів в управлінні витратами можна досягти у тому випадку, коли на підприємстві чи в організації добре налагоджена система оперативного обліку, контролю і аналізу, яка стає перешкодою для утворення витрат непродуктивного характеру або втрат.