

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА
КУРСОВА РОБОТА**

на тему:

«Економічна експертиза виробничих запасів підприємства»

Студентки групи ОЕЕм-11
напряму підготовки «Економічна
експертиза»
спеціальності «Облік і
оподаткування»
Вовчак Мар'яни

Керівник: доц., к. е. н.

Саченко С.І.

Національна шкала _____

Кількість балів _____

Оцінка ECTS _____

Зміст

Вступ.....	3
1. Виробничі запаси як об’єкт економічної експертизи та їх класифікація.....	6
2. Визнання і оцінка виробничих запасів та розкриття інформації у фінансовій звітності.....	13
3. Організація і методика проведення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.....	21
Висновки.....	26
Список використаної літератури.....	28
Додатки	

Вступ

На сучасному етапі соціально-економічний стан в Україні характеризується низкою негативних явищ, серед яких важливе місце займає зростання економічної злочинності. Ситуація, що нас оточує, обумовлює необхідне підвищення якості роботи органів, що займаються правоохоронною діяльністю. Дуже часто вони стикаються з криміналізацією фінансових відносин і незабезпеченістю належного контролю за основною економічною діяльністю господарюючих суб'єктів.

На сьогоднішній час збільшується роль раціонального використання виробничих запасів, а отже потрібно особливо контролювати збереження матеріалів, кількість яких є різноманітна на підприємстві і які найчастіше піддаються розкраданням.

Узагальнення результатів діяльності будь-якого підприємства здебільшого пов'язані з раціональним управлінням і обліком виробничих запасів. Від способу управління запасами залежатимуть витрати на їх утримання і поповнення, а водночас обсяг втрат у зв'язку з їх надлишком або недоліком.

Складний процес управління запасами зумовлений наступним протиріччям. З одного боку, існує багато чинників, які створюють необхідність виникнення запасів: ризик зриву збагачення запасів, можливі коливання обсягу виробництва і попиту на продукцію, наявність витрат, що залежать від частоти поповнення запасів. З іншого боку складові запасів пов'язані з витратами (на зберігання запасів, на страхування запасів і т. ін.). У зв'язку з цим важливе має місце втрачена вигода пов'язана з неможливістю альтернативного використання коштів, які вкладені у запаси. Тому перед підприємством може постати проблема вибору раціонального варіанту управління запасами.

Керівники підприємств, де здійснюється виробнича діяльність, мають частково стежити за дотриманням відповідних їм нормативів, а також за динамікою фактичних питомих витрат, адже матеріальні витрати займають високу питому вагу серед загальних витрат на виробництво, а отже, дані

витрати безпосередньо мають вплив на величину отриманого прибутку. Отже, можна сказати, що економія виробничих запасів є найважливішим чинником підвищення ефективності виробництва.

Особливим значенням для запобігання розкраданню, зловживання і нестачам є правильна організація обліку матеріальних ресурсів.

Експертиза, як спосіб використання спеціальних економічних знань, організовується органами що займаються правоохороною діяльністю, і проводиться експертом (або комісією експертів).

Складне становище в Україні посилюється зниженням ефективності роботи правоохоронних органів, які займаються розкриттям і розслідуванням економічних злочинів. Однією із причин цього є те, що вони не використовують в своїй практичній діяльності певного комплексу спеціальних заходів. В межах цієї проблеми особливе значення набуває ознайомлення працівників правоохоронних органів спеціальними економічними знаннями, які властиві судово-економічній експертизі, складність і важливість якої зобов'язала слідчого та суддю не лише вчасно призначити і правильно формувати питання перед експертом, але і уміти раціонально використовувати його висновок, який є важливим доказом у справі.

В сучасних умовах зростає роль раціонального використання матеріально виробничих запасів, тому потрібно особливо контролювати збереження матеріалів, які, найчастіше можуть підлягати розкраданню.

Порушення та зловживання, які пов'язані з розкраданням матеріальних запасів зустрічаються на практиці досить часто. Вагома кількість таких порушень виникають через необґрунтоване і неправомірне списання нестач матеріалів, а також через неправильне відображення відповідних операцій в обліку. Саме тому дослідження операцій з виробничими запасами є одним із найпоширеніших серед експертно-економічних досліджень.

Вагомий вклад в теорію та методологію обліку, аудиту, та проведення експертних досліджень операцій з виробничими запасами внесли вітчизняні науковці Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Лень В.С., Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В, Мех Я.В., Пушкар М.С., Мумінова-Савіна Г.Г.

та інші. Серед зарубіжних вчених виділились наступні: Паркінсон С., Рустомджі М., Бланка І.А. та інші. Віддаючи належну увагу науковим працям вітчизняних та зарубіжних науковцям, слід сказати, що питання пов'язані з обліком та внутрішнім аудитом виробничих запасів потребують подальшого наукового вивчення.

Предметом дослідження варто виділити теоретичні та організаційно-методологічні питання експертного дослідження виробничих запасів в умовах автоматизованої обробки інформації.

Об'єктом дослідження є бухгалтерський облік, експертне дослідження основної частки оборотних активів, зокрема запасів, представлених великим переліком товарно-матеріальних цінностей на підприємствах, теоретико-методологічні та організаційно-практичні проблеми експертного дослідження виробничих запасів та розрахунків з постачальниками на підприємствах досліджуваної галузі, для якої притаманна значна питома вага виробничих запасів.

1. Виробничі запаси як об'єкт економічної експертизи та їх класифікація

Для підприємств виробничого характеру основною ознакою, як зазначає професор М.Пушкар, - є висока питома вага у загальній структурі запасів таких цінностей, які призначенні для процесу виробництва. Саме через це цінності отримали назву – «виробничі запаси»[22,с.212].

На сьогоднішній час складовою життя будь-якого суспільства є стабільне і безперервне повторення всіх стадій процесу виробництва. Тобто для забезпечення такого виробничого процесу і відповідно створення матеріальних благ особливою передумовою є наявність виробничих запасів.

Важливе місце на думку В.С. Леня та В.В. Гливенка, серед майна підприємства займають запаси, адже від наявності їх на складі залежить виробничий цикл підприємства[14,с.139]. Чітко розроблена організація надходження запасів буде сприяти раціональному процесу на всіх стадіях обробки і випуску готової продукції підприємства. Внаслідок того, що запаси можуть бути перетворені на грошові кошти, їх відносять до складу оборотних активів.

Серед різноманіття літератури, запасам присвячений перелік наукових видань. В більшості автори наукових праць мають за мету досліджувати ефективність використання запасів в різних галузях економіки. Однак, проблема яку ми досліджуємо на сьогоднішній час не є новизною, а в деякій мірі виствітлена в працях багатьох економістів, таких як: Пушкаря М.С., Кужельного М.В., Бутинця Ф.Ф та інших [13], [6], [22].

Розглянемо характеристику поняття «виробничі запаси» в опрацьованій нами літературі.

На думку Бутинця Ф.Ф., під “виробничими запасами слід розуміти активи, які придбані або самостійно виготовлені, і підлягають подальшій переробці на підприємстві”[6,с.312].

В свою чергу, автори економічної енциклопедії дають визначення поняття «виробничих запасів» як складової оборотних коштів на підприємстві, які не залучають до процесу виробництва[10,с.237].

Автор багатьох наукових праць Кужельний М.В. виділяє поняття «матеріальні цінності». Відповідно на його думку, матеріальні цінності – це запаси які включаються у засоби виробництва, це безпосередньо засоби праці і предмети праці. З даними визначенням варто погодитись, адже поняття матеріальних цінностей має більш ширше значення ніж поняття виробничих запасів, оскільки останні включають лише предмети праці.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», запаси - це актив, при якому існує імовірність того, що підприємство в майбутньому періоді отримає в частково економічні вигоди, що пов'язані з їх використанням, і їх вартість має бути достовірно визначена”[21].

Також, як вважають деякі економісти, виробничі запаси що використовуються на підприємстві слід узагальнювати від галузі виробництва. Більшість з них вважають, що для галузей виробництва таких як: текстильна, важка промисловість і хімічна, в якості виробничих запасів виступають природні ресурси, а в інших – матеріальні цінності.

Вище подане порівняння підтверджує у своїх працях А.А. Мінц. На його думку, виробничі запаси, що виступають як “сили природи, що на певному рівні розвитку продуктивних сил і вивчення можуть бути використанні для задоволення власних потреб і потреб людства у формі виробничих запасів для безпосередньої участі у матеріальній діяльності” називаються природніми ресурсами[17].

Також важливим є те, що в більшості виробничі підприємства в якості запасів використовують готову продукцію інших підприємств. То ж наприклад, для підприємств що займаються машинобудуванням виробничими запасами виступає готова продукція хімічної а також металургійної галузей (наприклад прокат металу). Продукція лісництва буде виступати виробничими запасами для деревообробної промисловості.

Розгляду підлягає ще одна думка професора М.С. Пушкаря, відповідно якої, до виробничих запасів належать безпосередньо засоби праці, які функціонують у сфері виробництва і використовуються на відповідних їм підприємствам, тобто які займаються виробничо-господарською діяльністю.

Також необхідно прийняти до уваги й те що виробничі запаси включені у склад матеріальних ресурсів , які відповідно складаються із засобів і предметів праці. В більшості до таких предметів праці відносять такі матеріальні ресурси, як матеріали, сировина, тара і запасні частини, напівфабрикати та інші[19].

Проаналізувавши літературу з даних питань, можна сказати що на сьогоднішній час по різному пояснюють поняття виробничих запасів, відповідно це призводить до неправильного їх розуміння і досить негативно впливає на прийняття управлінських рішень[2,с.82], [7,с.208].

Зовсім інший зміст надає цьому поняттю Лишиленко О.В., автор у своїй працях стверджує що виробничі запаси це продукція, яка використовується у виробництві при створенні нових виробів. Тобто для одних підприємств виробничі запаси є готовою продукцією, а для інших предметом праці[15,с.362].

Згідно думки таких авторів як Кужельний М.В., Данилюк І.В. та інших бачимо, що незавершене виробництво, товари і готову продукцію, сировину і матеріали вони включають до поняття виробничих запасів. Вище згадана думка авторів більш доцільна і відповідає П(С)БО[13,с.169].

Отже, аналізуючи згадані нами трактування поняття «виробничі запаси» варто сказати що запаси відносяться до важливої частини активів підприємства. Однак, елементи які включаються до складу виробничих запасів, будуть залежати від властивостей підприємства як це було доведено вище[16].

До складу виробничих запасів включаються товарно-матеріальні цінності, якими володіє підприємство на певний момент часу і що не залежить від їх місця знаходження.

На підприємстві використовується значна кількість різноманітних товарно-матеріальних цінностей. Відповідно усі вони використовуються у виробничому процесі по-різному. Деякі з них споживаються у виробництві, інші змінюють свою форму а також включаються до складу виробу без змін. Тому важливим є класифікація виробничих запасів (рис.1).

І як бачимо з рис.1 в основу економічної класифікації виробничих запасів прийнято брати до уваги значення запасів як активів, що використовується у

виробничому процесі і відповідно формують основу майбутнього виробу, інші утримуються для споживання і для подальшого продажу.

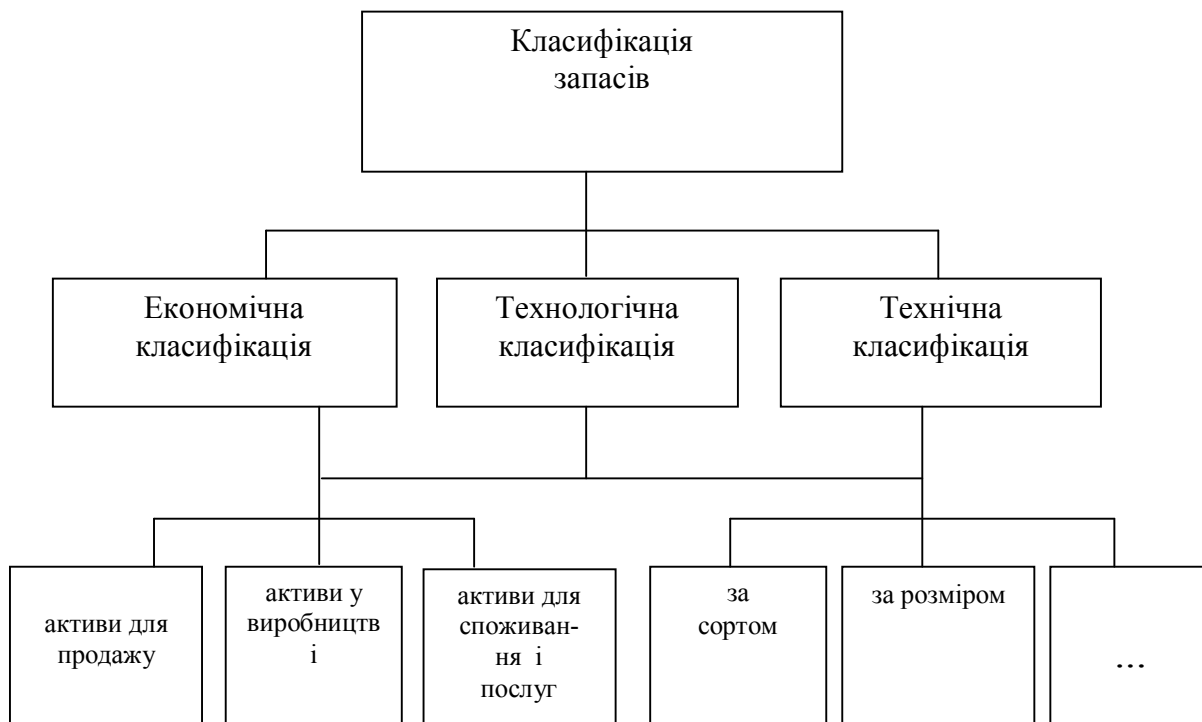


Рис. 1 Схема класифікації виробничих запасів

Групи на які доцільно поділяти допоміжні матеріали які входять до виробничих запасів:

- допоміжні матеріали, які суміжні з основними матеріалами;
- матеріали які використовуються засобами праці, які забезпечують нормальний виробничий процес (паливо, тара);
- господарські матеріали для ремонту (запасні частити, електричні лампи)

Науковець Бутинець Ф.Ф. класифікує виробничі запаси підприємства за наступними основними ознаками, які наведені в таблиці 1..[5,с.295]

Таблиця 1

Класифікація запасів

№	Ознаки групування	Види запасів
1	Призначенні для реалізації в звичайних умовах	Готова продукція, товари

Продовження таблиці 1

2	Знаходяться у виробничому процесі з метою виробництва готової продукції	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
3	Запаси, які призначаються для споживання при виробництві продукції, наданні послуг, а також для управлінського процесу на підприємстві	Виробничі запаси, МШП

Професор виробничі запаси поділяє на групи і підгрупи за сортом, найменуванням, маркою та іншими ознаками.

Тобто на думку економістів, за кожною ознакою класифікації запасів закріплюється постійний код, який має відповідати усім документам які пов'язані з обліком матеріалів. Дане кодування матеріалів називається номенклатурою.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, який затверджений наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999р. виробничі запаси поділяють на такі групи:

- Сировина і матеріали – це предмети праці, що входять до складу продуктів, які виготовляються і складають їх основу. Сюди теж відносять допоміжні матеріали, які потрібні для основних і технічних цілей;
- Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – до них належать напівфабрикати та готові комплектуючі вироби, що випускаються і які водночас потребують додаткових витрат;
- Паливо – належить до допоміжних матеріалів, також відіграє важливу роль у народному господарстві;
- Тара і тарні матеріали – сюди відносять предмети, які призначені для пакування продукції (язики, мішки).
- Будівельні матеріали – усі матеріали, деталі і обладнання які потрібні для формування монтажу і інших будівельних робіт;
- Матеріали передані в переробку – матеріали, які включаються до собівартості виробів, але передані в переробку на сторону;

- Запасні частити – до їх складу входить запасні частини, деталі, агрегати, які використовуються для проведення ремонту машин, обладнання транспортних засобів, і які відповідно не належать до основних засобів;

- Матеріали сільськогосподарського призначення – це мінеральні добрива, хімікати, біопрепарати і медикаменти, що використовуються у тваринному призначенні, сюди теж відносять насіння і саджанці;

- Інші матеріали – це різні відходи від виробництва, брак а також одержані від ліквідації основних засобів матеріальні ресурси, які не можуть використовуватись як матеріали чи паливо на підприємстві[9].

Як бачимо, групування матеріальних ресурсів є важливою характеристикою для правильної організації обліку матеріалів. Дана класифікація значно полегшує роботу працівників бухгалтерії і є необхідною для контрольної функції на підприємстві.

Щоб забезпечити безперебійний процес роботи підприємства на складах в межах норм завжди мають бути виробничі запаси. Адже саме на складах здійснюються операції по збереженню запасів які надходять і витрачаються. Бухгалтерський облік має забезпечити контролю за надходженням і витрачанням запасів на складських приміщеннях, і це буде основною умовою забезпечення власності підприємства.

Класифікація виробничих запасів буде залежати від галузі підприємства. Тобто виробничі запаси можуть мати різне призначення, яке буде залежати від функції яку вони виконують на підприємстві у виробничому процесі. Тому важливим моментом є групування виробничих запасів за їх роллю у виробничому процесі. Відповідно запаси класифікують:

- За призначенням і причинами утворення;
- За місцем знаходження;
- За рівнем наявності на підприємстві;
- По відношенню до балансу;

- За ступенем ліквідності
- За походженням

Більш детальна класифікація запасів за відповідними ознаками подана у Додатку А. Дана класифікація забезпечує виконання основних завдань обліку запасів, серед яких є:

- Правильне документальне оформлення руху запасів;
- Забезпечення відповідності запасів зроблених на складах нормативам;
- Достовірна оцінка виробничих запасів;
- Визначення фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- Відображення повноти операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі обліку[5,с.216].

Вище поданні завдання дозволяють достовірно формувати інформацію для управління запасами. При управлінні запасами важливою є інформація, яка пов'язана із формуванням необхідної частини товарно-виробничих запасів з метою забезпечення виробничого процесу, що носить безперервний характер.

Отже, існує достатня кількість визначень виробничих запасів, а також і класифікацій. Адже класифікації запасів показують різноманітність матеріальних цінностей, які беруть участь у процесі виробництва і є одним із основних активів, що використовуються для виробництва продукції.

2. Визнання і оцінка виробничих запасів та розкриття інформації у фінансовій звітності

При розгляді теорії обліку виробничих запасів на підприємстві, обов'язковою умовою є дослідження питань оцінки запасів, адже вона є основною умовою організації обліку, яка впливає на точність фінансових результатів.

Як ми вже згадували у минулому питанні, у П(с)БО 9 «Запаси» дається детальна характеристика поняття «виробничі запаси». Відповідно цьому документу впливає, що виробничі запаси визнаються активами у двох випадках:

- коли існує ймовірність того що у підприємства у майбутньому у зв'язку із використанням запасів будуть економічні вигоди;
- ймовірність того, що вартість виробничих запасів достовірно визначена

Основу діяльності будь-якого підприємства становлять запаси. На цій підставі, від наявності чи відсутності запасів на складах залежить цикл виробництва продукції на підприємстві. Адже саме раціональному виробничому процесу на всіх стадіях випуску продукції виробничого підприємства сприяє чітка і правильна організація надходження або ж вибуття запасів[5,с.214].

Наступним основним елементом побудови бухгалтерського обліку є оцінка запасів. На підставі національного стандарту бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (затверджений наказом МФУ від 20.10.1999р №246 зі змінами і доповненнями) підприємство самостійно обирає метод оцінки матеріальних ресурсів[21].

Порядок оцінки запасів залежить від багатьох факторів, основним з яких є система обліку запасів яка обрана підприємством. В загальному виробничі запаси оцінюють за первісною вартістю.

Первісною вартістю згідно П(С)БО 9 «Запаси» є історична собівартість необоротних активів, визначена у сумі грошових надходжень або справедливої

вартості інших активів, які сплачені або витрачені для придбання необоротних активів.

Запаси які надходять на підприємство і придбанні за плату оцінюють за первісною вартістю, але щоб це робити необхідно знати, що таке початкова вартість. На прикладі рисунка розглянемо які витрати включаються у початкову вартість і які не включаються до неї (рис.2.)

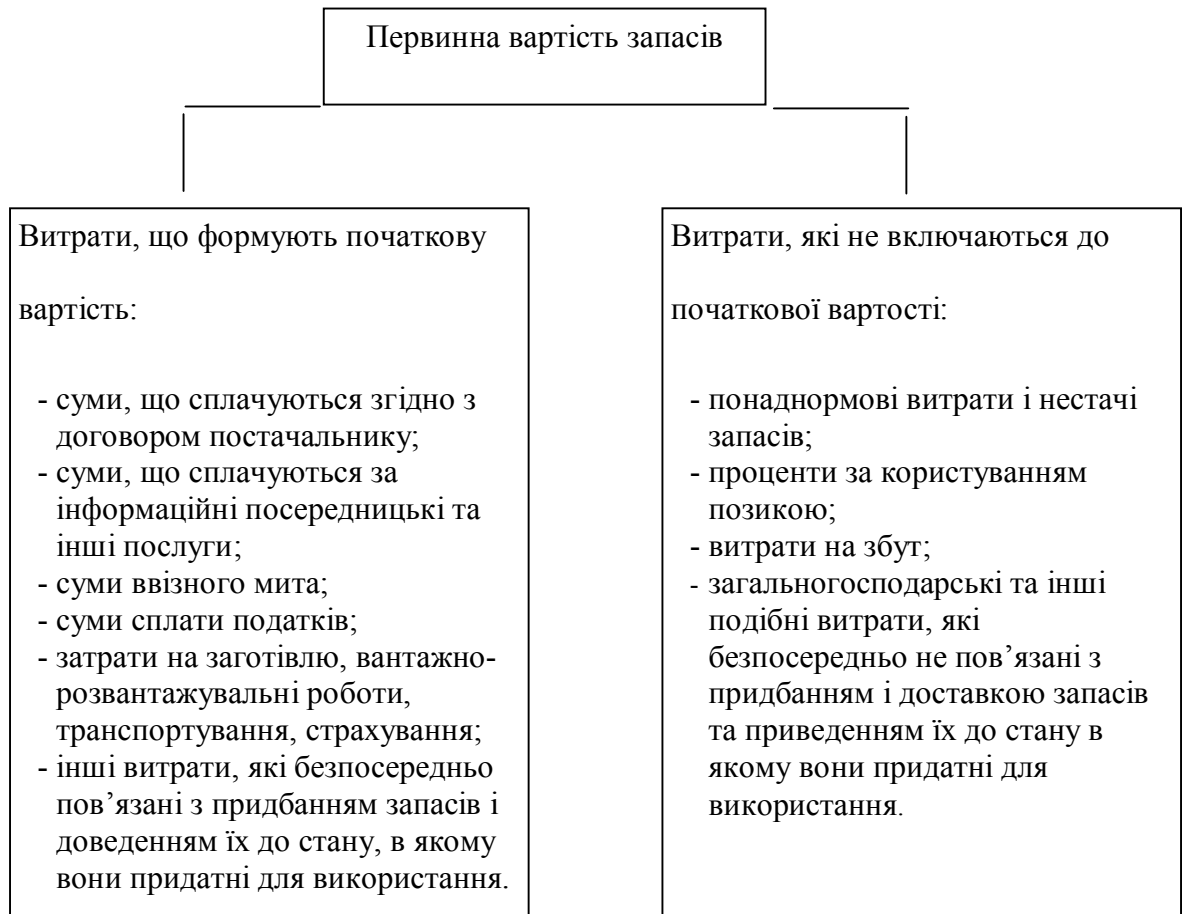


Рис. 2. Порядок оформлення початкової вартості

Варто сказати, що початкова вартість матеріальних ресурсів які надходять на підприємство можуть бути виготовленні власними силами, також можуть бути отриманні безкоштовно (таблиця 2).

Таблиця 2

**Формування первісної вартості запасів залежно від напрямів
надходження**

	Напрями надходження	Первісна вартість
	2	3
	Придбання за плату.	Усі витрати пов'язані придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони здатні до використання в за планованих цілях.
	Придбання за рахунок банку.	Усі витрати на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні до використання без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку.
	Виготовлення власними силами.	Собівартість їх виробництва, яка визначається відповідним П(С)БО
	Внесок до статутного капіталу.	Справедлива вартість погоджена із учасниками підприємства
	Одержання безоплатно.	Справедлива вартість.
	Обмін на подібні активи.	Балансова вартість переданих запасів (якщо балансова вартість переданих запасів вища ніж справедливую вартість, то первісна вартістю отриманих запасів утотожнюється із справедливою вартістю)
	Обмін на неподібні активи.	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (знижена) на суму грошових коштів, яка була передана (отримана) в процесі обміну.
	Виявлення як надлишок при інвентаризації.	Справедлива вартість.

Як бачимо з таблиці при визначенні первинної вартості формується поняття «справедлива вартість». У П(С)БО «Запаси» немає характеристики сутності цього поняття, тому ми візьмемо його з інших нормативних документів. Відповідно них, справедлива вартість – це сума, за якою здійснюється обмін активу або оплати зобов'язання у результаті операцій між проінформованими і незалежними сторонами.

Здебільшого на окремих підприємствах певної галузі економіки для остаточної оцінки руху запасів протягом певного періоду використовують облікові ціни. Вони можуть визначатись так: або як середньозважена величина

фактичної собівартості за минулий період часу; або як планова собівартість, яка визначається на основі ціни і розміру транспортно-заготівельних витрат. Для визначення розміру таких витрат спочатку визначають середній відсоток, для якого використовують дану формулою 1.1:

$$СВ = \frac{ТЗВ_{п} + ТЗВ_{з}}{ЗЗ_{п} + ПЗ_{з}} * 100$$

де, ТЗВ_п – сума транспортно-заготівельних витрат на початок періоду

ТЗВ_з – сума транспортно-заготівельних витрат за звітний період в цілому

ЗЗ_п – залишок запасів за обліковими цінами розрахований на початок періоду

ПЗ_з –запаси за обліковими цінами, які придбані протягом звітного періоду

Відповідно, сума транспортно-заготівельних витрат, яка належать до витрачених запасів визначається за формулою 1.2

$$ТЗВ_{п} = \frac{СВ * В_{з}}{100}$$

де, СВ – середній відсоток ТЗВ;

В_з – вартість витрачених запасів впродовж звітного періоду за обліковими цінами[11,с.88-98].

На підприємстві яке нами досліджується, як правило, облікові ціни на рівні договірних цін використовуються в системі внутрішньогосподарського розрахунку. Отже, ми розглянули як оцінюються матеріальні запаси при надходженні їх на підприємство.

Але на підприємстві деколи з'являються ситуації, пов'язані з труднощами списання запасів і віднесення їх на собівартість реалізованих товарів. Це виникає тоді, коли однакові товари обліковуються за різною первинною вартістю.

Спочатку бухгалтер особисто визначав, які запаси списати, а яку вартість потрібно прийняти до розрахунку собівартості реалізованих у виробництво

запасів. Але після цього були прийняті Національні стандарти, відповідно до яких бухгалтер у такому виборі обмежувався.

На сьогодні П(С)БО 9 «Запаси» виділяє наступні методи оцінки запасів при їх вибутті (рис 3).

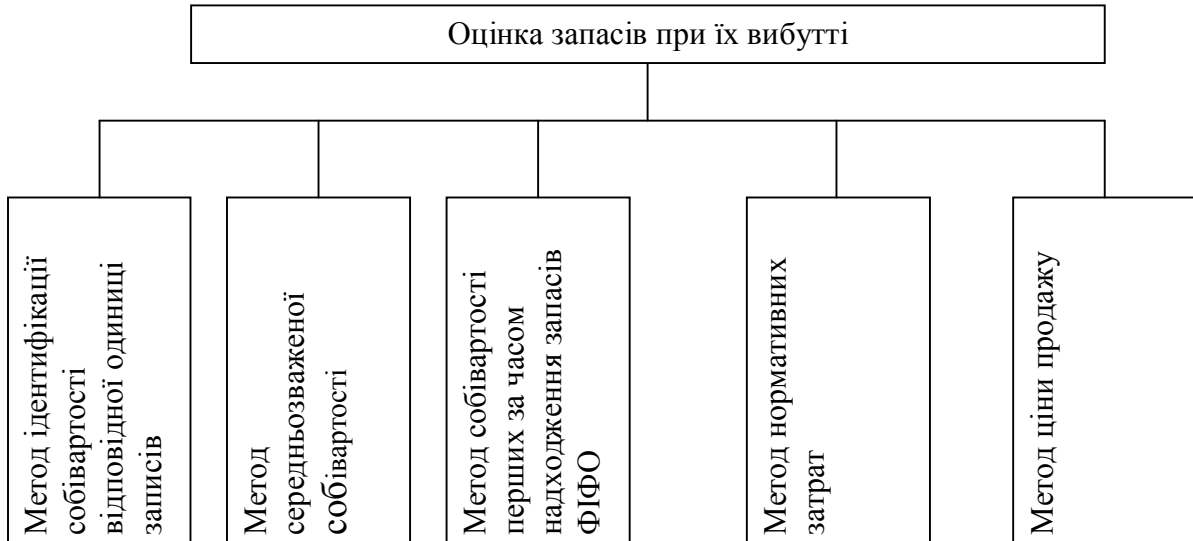


Рис. 3 Оцінка запасів при їх вибутті.

Для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, однакового характеру застосовується тільки один із наведених методів. Розглянемо вище наведенні методи детальніше.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується на підприємстві при використанні спеціальних замовлень, а також при невеликій номенклатурі товарів. Відповідно до даного методу кожна одиниця товару повинна мати таблицю із серійним номером.

Метод середньозваженої собівартості характеризується розрахунок вартості одиниці товару виходячи із середніх цін. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» даний метод визначається діленням вартості залишку запасів на початок місяця і вартості запасів одержаних у звітному місяці на кількість запасів на початок періоду і отриманих у звітному місяці запасів[1,с.18].

Собівартість запасів розрахована цим методом залежить від покупки запасів за найвищою ціною наприкінці звітного місяця. За рахунок питомої ваги матеріалів, які куплені наприкінці місяця у загальній сумі матеріалів

середньозважена ціна їх одиниці буде вища, і відповідно, собівартість проданих запасів буде більшою, що буде сприяти зниженню податку на прибуток.

Як відомо оцінка запасів за методом ФІФО ґрунтується на гіпотезі, що запаси списуються у тій же послідовності у якій вони надійшли на підприємство. Тобто запаси, які відпускаються у виробництво чи на продаж першими оцінюються (у виробництві) за вартістю матеріалів, які першими надійшли на підприємство, а матеріали, які використовуються останніми, оцінюються з вартістю останніх за часом надходження матеріалів [4,с.340].

Взагалі цей метод дуже часто застосовується для таких запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли на підприємство, повинні реалізуватися у першу чергу, щоб умайбутньому зменшити збитків.

На нашу думку, цей метод є простим, систематичним і об'єктивним що відповідає вимогам СААР, а також запобігає можливості маніпулювати прибутком та забезпечує відображення у підсумковому балансі суми запасів, яка періодично утотожнюється з поточною плановою вартістю.

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” якщо для оцінки використовуються метод ФІФО, то у примітках до фінансової звітності використовується різниця між вартістю запасів, що відображена на дату балансу в обліку і звітності, обчисленого із застосуванням методу середньозваженої собівартості, або чистої вартості реалізації [20,с.169]. При даному методі розрахунки повинні проводитися при кожному найменуванні запасів.

Метод оцінки запасів за нормативними затратами пов'язаний із застосуванням норм витрат які потрібні на одиницю продукції, що встановлені підприємством з врахуванням нормативів використання запасів а також діючих цін.Щоб максимально приблизити нормативні затрати до фактичних повинні ціни і затрати регулярно перевірятись і переглядатись. Даний метод оцінки матеріальних ресурсів на практиці використовується досить рідко.

Заслуговує уваги думка окремих авторів, які визначають, що “оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами торгівлі з використанням середнього відсотку торговельної націнки товарів”[8,с.208]. Даний метод

використовується на підприємствах, де є значна і змішана номенклатура товарів які мають однаковий рівень торгівельної націнки. Собівартість реалізованих товарів при цьому визначається “як різниця між вартістю продажу товарів, що реалізуються та сумою торговельної націнки на реалізовані товари”.

Дана сума в свою чергу визначається “як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки”. А середній відсоток торговельної націнки визначається “діленням загальної суми залишку торговельних націнок у продажній вартості які одержані у звітному періоді товарів на суму вартості продажу одержаних у звітному місяці товарів”.

Погоджуючись з тим, що усі вище перераховані методи мають свої недоліки і переваги. Досліджувані методи, які їм найвигідніші. Таким чином, підприємство може обрати для дорогих запасів метод ідентифікованої собівартості, а для інших – метод середньозваженої собівартості або інший метод.

Також проводиться оцінка на дату складання балансу. П(С)БО 9 “Запаси” вказує на необхідність відображення у балансі запасів за нанижчою з двох оцінок – початкової вартості або чистої вартості реалізації.

Чистою вартістю реалізації називається сума яку очікується отримати при реалізації запасів при звичайних умовах на підприємстві за мінусом ймовірних витрат на завершення виробництва запасів а також їх реалізацію.

Тобто, чиста вартість реалізації аналогічна ринковій вартості запасів за мінусом витрат, які підприємство зазнає під час підготовки до реалізації і самої реалізації.

Переоцінка запасів має бути проведена на дату складання балансу. Ми рекомендуємо проводити її по закінченні календарного року (під час складання річного звіту). Така переоцінка є трудомісткою і забирає багато часу.

Підсумовуючи сказане, необхідно зазначити, що виробничі запаси є основою створення матеріальних благ і відтворення виробничого процесу. В економічній літературі існують різні погляди щодо визнання виробничих запасів, але всі вони зводяться до думки, що виробничі запаси є частиною оборотних активів підприємства, які використовуються в процесів виробництва

продукції. Особливий і вплив на класифікацію виробничих запасів мають технологічні особливості діяльності підприємств. Тому застосування чіткої класифікації та оцінки виробничих запасів буде сприяти ефективному управлінню, своєчасному виявленню відхилень, зниженню собівартості продукції, збільшенню прибутку підприємства.

Отже, виробничі запаси підприємства мають непросту структуру і включають особливу частину активів, яка є досить часто використовуваною. Запаси споживаються у виробничому процесі за один цикл виробництва і включаються в собівартість продукції повністю за мінусом відходів та невикористаних матеріалів. Саме це вимагає документування операцій з надходження, споживання запасів у процесі виробництва, оприбуткування відходів та проведення процесу інвентаризації залишків матеріалів на робочих місцях структурних виробничих підрозділів підприємства, що невикористовувались.

3. Організація і методика проведення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами

Особливе значення при використанні бухгалтерських знань відводиться економічній експертизі, складність якої характеризується тим, що слідчий і суддя не лише своєчасно мають призначати і правильно формувати питання перед експертом, але й уміти використовувати його висновок, який є джерелом доказів у справі.

Відповідно до Закону України «Про судову експертизу» судовою експертизою називається дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які в своєму складі містять інформацію про обставини справи, які перебувають у розпорядженні органів досудового розслідування чи суду»[12].

Основними завданнями, які вирішує судово-економічна експертиза операцій з виробничими запасами є:

- установлення правильності документального оформлення операцій з виробничими запасами;
- установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з виробничими запасами вимогам чинному нормативному законодавству;
- установлення відповідальної особи, за здійснення та документальне оформлення неправильної господарської операції;
- перевірка правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією виробничих запасів;
- визначення впливу операцій з виробничими запасами на прибуток.

Під час підготовки до економічної експертизи і формулюванні питань на слідчого покладається обов'язок зібрати достатню кількість матеріалів, які є об'єктами експертного дослідження: бухгалтерські документи, бухгалтерська звітність, облікові реєстри, акти проведених ревізій, протоколи допитів свідків, протоколи допиту обвинувачених у даній справі, висновки експертів інших спеціальностей.

Економічна експертиза вважається призначеною після винесення відповідної постанови судді, тобто особи, яка проводила дізнання, слідчого або прокурора.

Підтвердивши необхідність проведення судово-економічної експертизи, слідчий виносить постанову, де обов'язково вказується:

- підстава для призначення судово-економічної експертизи;
- дата і місце винесення постанови;
- особисті дані експерта-бухгалтера, його посаду і у якій експертній установі буде проводитись дослідження;
- питання поставлені до експерта-бухгалтера;
- матеріали справи надані експерту [18].

Після цього до справи залучається відповідна особа, тобто експерт. Його роботу можна умовно поділити на три стадії:

1. Ознайомлення з конкретними матеріалами
2. Дослідження матеріалів справи та відповіді на поставлені питання
3. Формування висновку експертизи та передача його до суду чи слідчому.

На першій стадії визначається можливість і спосіб проведення економічної експертизи.

На другій стадії експерт складає робочий план відповідно до якого має розслідувати справу.

На третій стадії експерт формально фіксує отримані результати, тобто, з відповідними реквізитами складає письмовий висновок який засвідчується його підписом, а згодом передається слідчому.

Таким чином, порядок проведення економічної експертизи, зокрема, операцій з обліку виробничих запасів, починається з дня коли була винесена постанова суду або слідчого і закінчується складанням висновку експерта по матеріалах справи.

Найбільш відомими способами здобуття доказів є методи документальної експертизи, що поділяються на загальні і спеціальні.

До загальних методів економічної експертизи відносять:

1. Формальну перевірку, яка встановлює правильність заповнення основних реквізитів у документах.

2. Арифметичну перевірку, включаючи складні і прості розрахунки. Суть даної перевірки полягає у виявленні фактів шахрайства в первинних документах.

3. Нормативна перевірка документів, характеристика якої полягає у встановленні відповідності змісту документів правилами нормативно-правових актів.

4. Зіставлення документів - дозволяє здійснювати контроль взаємозв'язаних між собою документів (наприклад, відомість про нарахування зарплати прирівнюють з нарядами на виконання робіт, а також із платіжною відомістю по касі).

5. Зустрічна перевірка, під час якої зіставляються окремі копії одного і того ж документа, які знаходяться на різних підприємствах чи організаціях, а також зіставляються інформація про документи, що пов'язані між собою однією і тією ж операцією.

6. Метод контрольної звірки, який полягає в наступному: до кінцевого залишку по рахунках обліку виробничих запасів, вказаних в звітності на початок звітного періоду додають суму матеріальних запасів, які надійшли і підтверджуються документами, і віднімають суму матеріалів які були списані протягом цього періоду. Наприкінці звітного періоду отримують максисально можливий залишок. Після цього отриманий залишок порівнюють з фактичним залишком, який відображається в бухгалтерських документах на дату проведення

експертного дослідження.

Також прийнято застосовувати наступні методи: запит; підтвердження; дослідження; усне опитування; підготовка альтернативного балансу.

Економічна експертиза операцій з виробничими запасами проводиться на основі поєднання вище наведеного списку методичних прийомів експертного дослідження. Розглянемо найбільш поширені випадки порушень та зловживань матеріальних запасів на виробничих підприємствах:

1. Розкрадання виробничих запасів шляхом неправильного їх оприбуткування під час надходження від постачальників.

2. Розкрадання окремих інвентарних об'єктів, що знаходиться на складі в виробничому процесі

3. Розкрадання виробничих запасів шляхом передчасного списання їх з балансу

4. Розкрадання сировини чи готової продукції шляхом складання неправильних документів, тобто фіктивних. Методика проведення експертного дослідження операцій з виробничими запасами при виявленні розкрадань, які здійсненні вище наведеними способами, полягає в аналізі документів, що відображають відповідні їм господарські операції.

5. Розкрадання матеріальних цінностей шляхом застосування значного завищення обсягів природних витрат.

Практична діяльність проведення економічної експертизи з виробничими запасами являє собою складний характер, багатогранність і значний процес вирішення процедур експертного дослідження.

Після проведеного експертного дослідження операцій з виробничими запасами експерт отриманні результати узагальнює в журналі судово-економічної експертизи. На основі цього фіксується конкретне питання, яке було винесене на розгляд експерту. Далі наводяться дані про зміст інформації, яка встановлена економічної експертизою, зокрема суму збитку, конкретні правопорушення, матеріально-відповідальні особи які були задіяні під час скоєння злочину.

На основі записів експертного дослідження експерт використовуючи конкретні методичні прийоми формує зведений результат дослідження у спеціальних аналітичних таблицях.

На основі вищевказаних матеріалів експерт складає висновок експертного дослідження операцій з виробничими запасами, який має узагальнюючий характер і одночасно з журналом економічної експертизи та аналітичними таблицями передається відповідному органу, який призначав експертизу. Реалізація отриманих результатів проводиться на основі висновку експерта і відбувається у суді.

Важливим моментом є те, що під час підготовки і проведення експертного дослідження операцій з виробничими запасами необхідно знати перелік об'єктів, з'ясувати методичні прийоми і вказати джерела інформації для проведення експертизи. Потрібно також ознайомитись із змістом нормативно-правових актів, які регулюють облік операцій з виробничими запасами. При проведенні експертизи операцій з виробничими запасами необхідні знання з бухгалтерського обліку, пов'язаних з обліком виробничих запасів. Необхідно звернути увагу на первинні документи і реєстри пов'язані з обліком запасів. Важливим чинником є також врахування особливостей використання в дослідженні операцій з виробничими запасами висновків інших експертів.

Висновок

В даній роботі на тему “Економічна експертиза виробничих запасів підприємства” проведено дослідження економічного змісту поняття “виробничі запаси” як об’єкта господарського обліку. Вказано на значення управлінського обліку та внутрішнього аудиту, а також проведення економічної експертизи виробничих запасів в роботі підприємства.

Запаси посідають важливе місце у складі майна підприємства, вони призначені для виробництва продукції, а також надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу, їх відносяться до складу оборотних активів, адже вони можуть перетворюватись на грошові кошти протягом звітного року або одного операційного циклу. І відповідно даному показнику правильна організація обліку запасів є важливим чинником раціонального їх використання.

Дослідження теоретичних основ організації обліку та проведення судово-економічної експертизи виробничих запасів, а саме: розгляд основних понять, класифікації запасів, їх оцінки та визнання, а також методики проведення експертизи є актуальним на сьогоднішній день.

Економічна експертиза – важливий спосіб доведення у всіх процесуальних галузях права.

Предметом судово-економічної експертизи виступають явища, які характеризуються наступними ознаками: явища, що пов'язані з господарською діяльністю економічних суб'єктів; явища які знайшли відображення в бухгалтерському обліку; межі їх дослідження визначаються навколо сформульованих питань, що поставлені правоохоронними органами або судом; висновок формується і надається спеціалістом саме в області бухгалтерського обліку.

Таким чином, порядок проведення судово-економічної експертизи, зокрема, операцій з обліку виробничих запасів, починається з дня коли була

винесенна постанова суду або слідчого і закінчується складанням висновку експерта по матеріалах справи.

А саме експертне дослідження для експерта ділиться на 3 етапи, найважливішим і трудомістким етапом є другий, що включає аналіз документів і безпосередньо саму економічну експертизу, але найголовнішим є третій етап. Оскільки на даному етапі експерт формує висновок по проведеній експертизі і надає його відповідній особі.

Список використаної літератури

1. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник/За редакцією Ф. Ф. Бутинця - Житомир, ПП "Рута", 2001. - 416с.
2. Бешуля И. В., Гончарова Н. Н., Смирнова Л. Д., Пискунова Н. В. Учебно-методическое пособие / Донецкий национальный ун-т. Кафедра "Учет и аудит". — Донецк : ООО "Юго-Восток, Лтд", 2004. — 184с.
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит". / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с.
4. Бородина Е. И., Анализ финансовой отчетности: Учеб. пособие для студ., обучающихся по спец. "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / Финансовая академия при Правительстве РФ / О. В. Ефимова (ред.), М. В. Мельник (ред.). Володина Н. В., Дроздова Л. А., Мельник М. В. – М. : Омега-Л, 2004. – 402с.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : Навчальний посібник. / Ф.Ф.Бутинець, Л.Я.Горецька - Житомир: ПП "Рута", 2002. - 544с.
6. Бутинець Ф. Ф., Стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Житомирський держ. технологічний ун-т / Малюга Н. М., Петренко Н. І. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 563с.
7. Бутинець Ф. Ф. та Інші. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності. Підручник ./За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: ПП"Рута",2001.-544с.
8. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник/За ред С.Ф.Голова. - Дніпропетровськ, ТОВ "Баланс-Клуб", 2001.-832с.
9. Грачева Р. Запаси, бухгалтерський облік.// Спеціальний додаток до тижневика "Дебет - кредит"-27.11 2001р.

10. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.І/Ред. кол.: С.В.Мочерний (відпр. ред.) та ін. - К.: Видавничий центр "Академія", 2000. - 864 с.
11. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. / В.П.Завгородний - К.: Издательство «Валкер», 1997. - 976 с.
12. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-ХІІ. (зі змінами та доповненнями)
13. Кужельный Н.В. Теорія бухгалтерського обліку / Н.В.Кужельний - М.: Финансы и статистика, 2001. - 215с.
14. Лень В.С., Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика: Навчальний посібник / В.С.Лень, В.В.Гливенко.— К.: центр навчальної літератури, 2004 – 576 с.
15. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: Підручник. / О.В.Лишиленко – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 632с.
16. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / Академія муніципального управління. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 253с.
17. Момот Л. В. Бухгалтерський облік: Національний ун-т харчових технологій. – К. : НУХТ, 2004. – 200с.
18. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посібник / Г.Г.Мумінова-Савіна.— К.: КНЕУ, 2003. – 202с.
19. Облік запасів//Все про бухгалтерський облік. - 2001. - №7. - с.20.
20. Петренко А. Г. Бухгалтерський облік і аудит / А.Г.Петренко. – Н.: Ніжинський держ. педагогічний ун-т ім. Миколи Гоголя, 2004. – 231 с.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси"//Все про бухгалтерський облік. - 2000. - №11. - с.87-89.
22. Пушкар М.С.Фінансовий облік: Підручник / М.С.Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2002.-628с.

Додаток А

Класифікація запасів та їх характеристика

№ з/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1.	<i>За призначенням та причинами утворення</i>	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються, при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2.	<i>За місцем знаходження</i>	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3.	<i>За рівнем наявності на підприємстві</i>	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягом запасів, необхідним для забезпечення безперервної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4.	<i>За наявністю на початок і кінець звітного періоду</i>	Початкові Кінцеві	Величина запасів на початок звітного періоду Величина запасів на кінець звітного періоду
5.	<i>Відносно балансу</i>	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться у нього через певні обставини
6.	<i>За ступенем ліквідності</i>	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які не можливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів

7.	<i>За походженням</i>	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
----	-----------------------	----------	---

Продовження Додатку А

		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися в друге у виробництві
8.	<i>За обсягом</i>	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9.	<i>За сферою використання</i>	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться в процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обсягу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10.	<i>За складом і структурою</i>	Запаси виробничі (предмети і засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та неприйнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходяться на складі