

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Курсова робота

на тему:

Експертне дослідження витрат підприємства

Виконав: студент гр. ОЕЕМ-51
Чебаков Д.

Перевірила: к.е.н., доцент
Голяш І. Д.

Тернопіль - 2017

Зміст

Вступ	3
1. Економічна сутність витрат та їх роль в ринкових умовах господарювання.....	4
2. Використання даних обліку для проведення експертизи витрат на підприємстві	9
3. Організація і методика експертного дослідження витрат підприємства.....	21
Висновки.....	29
Список використаної літератури.....	30

ВСТУП

Удосконалення економічних відносин є поштовхом для безперервного розширення кола здійснюваних господарських операцій. Це призводить до появи досить великої кількості порушень та випадків шахрайства у сфері економіки. В сучасних умовах виникає безліч правопорушень - навмисних чи ненавмисних, пов'язаних із халатністю та корисливими діями, які завдають значної шкоди становленню та розвитку сучасного механізму господарювання вітчизняних підприємств. Тому на практиці доволі часто при виявленні серйозних порушень в обліку призначається економічна експертиза.

Враховуючи той факт, що витрати супроводжують будь-яку діяльність суб'єктів господарювання та безпосередньо впливають на її результат, можна стверджувати, що більшість експертних розслідувань пов'язані саме з дослідженням правильності формування витрат.

Витрати належать до важливої економічної категорії, яка суттєво впливає на обсяг та динаміку кінцевого фінансового результату. Тому дослідження витрат можна віднести до одного із найважливіших завдань економічної експертизи.

Окремі аспекти теорії та практики судово-економічних експертиз витрат підприємств розглядали такі науковці, як Остап'юк Н. А., Панченко І. А., Понікаров В. Д., Пономаренко Н. І. та інші.

Серед багатьох напрацювань вчених не існує єдиної точки зору щодо визначення основних аспектів економічної експертизи. Крім того, увага дослідників не акцентується на обґрунтуванні експертизи витрат підприємств.

Усе це потребує проведення додаткових досліджень, що і обумовило вибір і актуальність теми курсової роботи.

1. Економічна сутність витрат та їх роль в ринкових умовах господарювання

Процес виробництва продукції (робіт, послуг) потребує здійснення певних витрат.

У фінансовому обліку порядок відображення витрат регламентується такими основними нормативними документами:

1. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
2. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;
3. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»;
4. Інструкцією про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» №291.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати виробництва та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На сьогоднішній день в науковій літературі існують різні трактування поняття «витрати», проте найбільш розповсюджене є визначення витрат згідно П(С)БО 16. Таким чином, витратами вважається «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)».

На думку значної частини економістів витратами є споживання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів в процесі здійснення господарської діяльності.

Згідно положень П(С)БО 16, в обліку витрати відображаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що пов'язано з причинами, які відображені нами у таблиці 1.

Основні причини виникнення витрат

Причини зменшення активів, в результаті яких виникають витрати	Причини збільшення зобов'язань, в результаті яких виникають витрати
<ol style="list-style-type: none"> 1. Використання активів в процесі господарської діяльності 2. Реалізація (обмін) активів 3. Безкоштовна передача активів іншим суб'єктам господарювання 4. Втрата активів внаслідок стихійного лиха, нестач, розкрадань 5. Зменшення вартості активів у результаті уцінки 6. Списання через невідповідність встановленим умовам визнання активу та ін. причини 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нарахування заробітної плати працівникам 2. Проведення відрахувань на соціальне страхування 3. Виникнення заборгованості перед постачальниками за одержані матеріали 4. Виникнення заборгованості перед підрядниками за виконанні роботи та надані послуги 5. Виникнення заборгованості перед бюджетом за податок на прибуток та ін. причини

Основними умовами відображення витрат на облікових рахунках і визнання їх витратами певного періоду є:

1) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу шляхом його вилучення або розподілу між власниками);

2) можливість їх достовірної оцінки;

3) визнання їх одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені [4].

Якщо, під час здійснення господарської діяльності виникають витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, то такі витрати відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

Якщо протягом кількох звітних періодів актив забезпечує одержання економічних вигод, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу між відповідними звітними періодами (амортизаційні відрахування).

Витрати кожного виду діяльності – це сукупність понесених витрат на здійснення певних операцій (див. табл. 2).

Таблиця 2

Характеристика витрат за видами діяльності

Витрати діяльності	Склад витрат
1. Витрати операційної діяльності, у т.ч.	Витрати основної діяльності підприємства, а також інших видів діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю
1.1. Витрати основної діяльності	Витрати, понесені на виробництво та реалізацію продукції
1.2. Витрати іншої операційної діяльності	Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності
2. Витрати іншої звичайної діяльності (інвестиційної та фінансової)	Фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та інші витрати

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних за своїм змістом витрат. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» визначає перелік елементів витрат операційної діяльності (табл. 3).

Склад економічних елементів витрат операційної діяльності

Назва економічного елемента	Склад витрат, що включають до економічного елемента
Матеріальні витрати	Вартість понесених в процесі виробництва сировини та основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива й енергії, допоміжних та інших матеріалів.
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за тарифами, премії, матеріальна допомога, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.
Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного соціального внеску на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати.
Амортизація	Амортизаційні відрахування по основних засобах, інших необоротних та нематеріальних активах.
Інші операційні витрати	Інші операційні витрати, які не увійшли до вищенаведених елементів.

За способом включення до собівартості продукції витрати виробництва класифікуються на прямі та непрямі.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом окремих видів продукції, які, на основі первинних документів, включаються до собівартості певних видів продукції.

До непрямих витрат належать витрати, що пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, і до собівартості окремих видів продукції вони включаються шляхом розподілу пропорційно до встановленої бази.

До складу прямих матеріальних витрат належить: вартість сировини та матеріалів, витрачених на виробництво; вартість купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можливо безпосередньо списати на конкретний об'єкт витрат.

До прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата ті інші виплати робітникам, які безпосередньо зайняті у виробництві продукції (робіт, послуг).

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретного об'єкта витрат.

До загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість продукції, належать витрати, які пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу, величина яких залежить від обсягу діяльності та інші загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами витрат.

Обчислення собівартості окремих видів виготовленої продукції потребує групування витрат за статтями калькуляції. Слід зазначити, що підприємствам надано право самостійно визначати свою номенклатуру калькуляційних статей з урахуванням технологічних особливостей та питомої ваги певних видів витрат у собівартості продукції [4].

У процесі здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства витрачається велика кількість матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Тому метою кожного господарюючого суб'єкта є якомога ефективніше їх використання. Проте трапляються випадки неефективного витрачання ресурсів підприємства, їх необґрунтоване перевищення, або ж випадки розкрадання. Усі ці ситуації повинні досліджуватися спеціалістами, які володіють відповідними знаннями щодо встановлення та розкриття завданої підприємству шкоди.

2. Використання даних обліку для проведення експертизи витрат на підприємстві

Витрати є одним із найважливіших напрямків облікового процесу діяльності кожного підприємства. Дані бухгалтерського обліку є джерелом інформації для проведення експертизи витрат на підприємстві.

Основи організації бухгалтерського обліку витрат виробництва регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. Дія цього закону поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм та форм власності. Усі положення зазначеного закону повинні враховуватися економічним експертом при проведенні експертизи.

Експерт повинен враховувати, що при веденні обліку витрат обробка та оформлення первинних документів має дуже велике значення. Первинний облік витрат виробництва є основним джерелом економічної інформації, яка далі фіксується на носіях синтетичного й аналітичного обліку та використовується для контролю й аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Експерт має знати, що основою бухгалтерського обліку є документування. Документування передбачає відображення в документах всіх господарських операцій і фактів господарської діяльності [16].

Економічний експерт повинен володіти знаннями, які обґрунтовані у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995р. У даному Положенні зазначається, що первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, у разі неможливості, безпосередньо після її завершення.

Первинними документами є облікові документи, які складаються безпосередньо у момент здійснення господарської операції, тобто фіксують ці явища вперше. Складання первинних документів є початком облікового процесу, юридичним підтвердженням проведення господарських операцій та є єдиною підставою для відображення їх у облікових реєстрах.

Економічний експерт повинен враховувати, що первинні документи, у тому числі на паперових та машинозчитувальних носіях інформації, повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- 1) назва підприємства, організації, від імені якого складений первинний документ;
- 2) назва документа (форми);
- 3) код форми;
- 4) дата та місце складання документа;
- 5) зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному й вартісному виразі);
- 6) посади, прізвища та підписи посадових осіб, відповідальних за дозвіл і здійснення господарських операцій та правильність її оформлення [18].

На підприємствах, як правило, найбільшу частину серед витрат виробництва займають прямі матеріальні витрати, тобто вартість сировини і матеріалів.

Усі операції, пов'язані з надходженням, переміщенням та відпуском матеріалів зі складу оформляються первинними документами.

Економічний експерт повинен знати усі форми первинних документів, які використовуються при оформленні надходження матеріалів на склад та їх відпуску зі складу

Розглянемо процес первинного документування витрат з моменту надходження сировини на склад підприємства.

Економічний експерт має враховувати, що оприбуткування запасів здійснюється за допомогою документів, які відображено нами на рис. 1.

Первинний документ, який надається продавцем покупцеві із зазначенням переліку матеріалів, їх кількості та ціни, по якій вони будуть відвантажені покупцеві, формальних особливостей матеріалів, умов поставки та основних відомостей про відправника та одержувача є рахунок-фактура.

Рахунок-фактура є основним документом, згідно якого здійснюється оплата постачальникові за одержані виробничі запаси відповідно до зазначених умов.

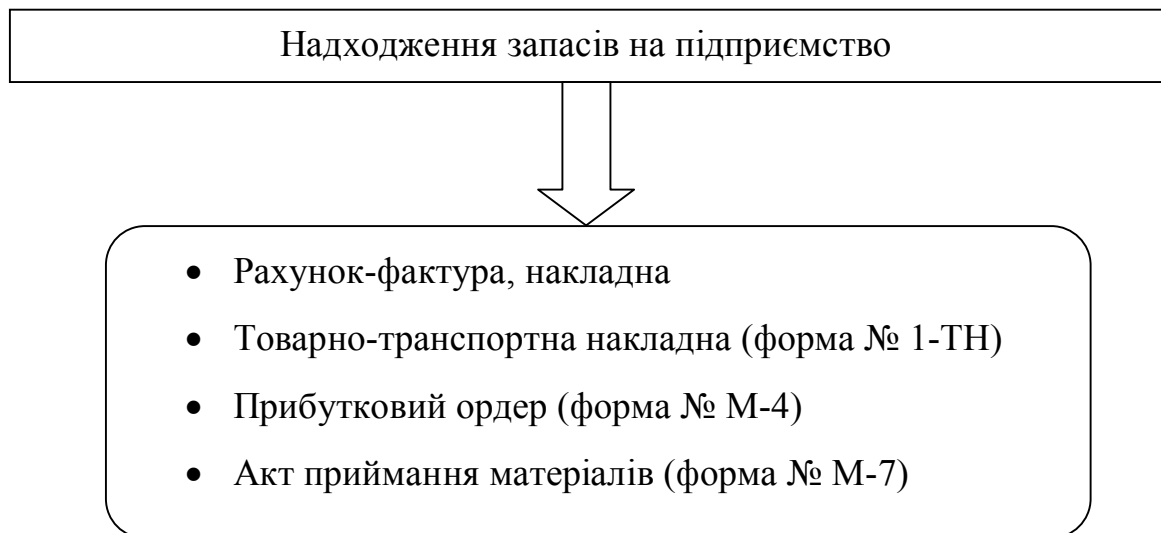


Рис. 1 Документування операцій з обліку надходження запасів

Прибутковий ордер (форма № М-4) застосовується для обліку сировини та матеріалів, які надійшли від постачальників або ж з переробки. Даний первинний документ складається в одному примірнику матеріально-відповідальною особою у день поступлення матеріалів на склад.

У випадку доставки вантажів автотранспортом приймання запасів, що надійшли на завод, здійснюється на підставі товарно-транспортних накладних (т. ф. № 1-ТН).

Виробничі запаси, які надходять на склад обов'язково підлягають перевірці. В ході перевірки встановлюється відповідність їх кількості, якості, асортименту, умовам поставок та супровідним документам.

У разі надходження виробничих запасів із кількісними чи якісними відхиленнями від вказаних у договорі даних, складається «Акт про приймання матеріалів». Для оприбуткування таких запасів на склад створюється спеціальна комісія, до складу якої входять представники постачальника, а у випадку виникнення непорозумінь чи суперечливих питань, залучаються ще й відповідні спеціалісти (експерти) (аудитори, юристи).

«Акт про приймання матеріалів» складається у двох примірниках та підписується кожним членом комісії, а після цього затверджується підписом

керівника підприємства. Один примірник даного акту передається в бухгалтерію, інший – в юридичний відділ для складання листа-претензії, при цьому прибутковий ордер не заповнюється.

Тільки після того, як виробничі запаси оприбутковані, допускається їх відпуск зі складу на виробництво. Відпуск матеріалів зі складу на технологічні потреби виробництва може здійснювати тільки уповноважена посадова особа підприємства.

Економічний експерт має перевірити, чи відпуск виробничих запасів у виробничі підрозділи підтверджується відповідними первинними документами.

Основні первинні документи, що відображають відпуск матеріалів зі складу у виробництво наведені на рис.2.

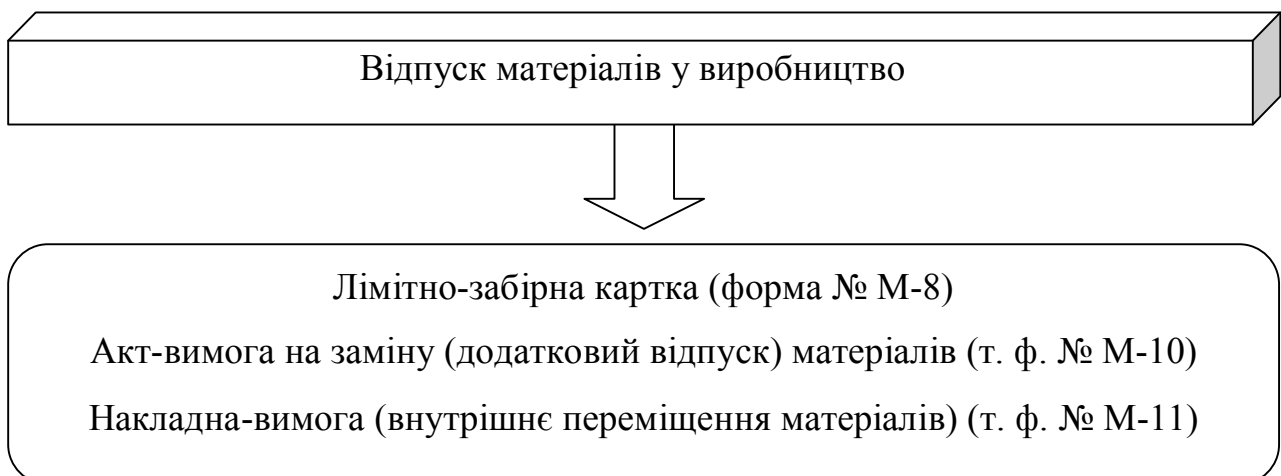


Рис. 2. Документування операцій з обліку витрачання матеріалів на виробництво

Для оформлення відпуску виробничих матеріалів, які систематично витрачаються на виробництво, а також для поточного контролю за додержанням встановлених норм відпуску матеріалів на потреби виробництва використовують лімітно-забірні картки.

Лімітно-забірні картки є виправдувальним первинним документом для списання зі складу матеріальних цінностей.

Лімітно-забірні картки виписуються у двох примірниках на одне або ж кілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів). До початку місяця один примірник лімітно-забірної картки передається у виробничий підрозділ, а другий – на склад. Випискою лімітно-забірних карток займається відділ постачання або плановий відділ.

Відпуск матеріальних цінностей зі складу на виробничі потреби здійснюється лише за умови пред'явлення представником виробничого підрозділу (цеху) свого примірника лімітно-забірної картки.

Комірник складу зазначає на обох примірниках кількість відпущеного матеріалу та дату, а після чого розраховує залишок ліміту за кожним найменуванням матеріалу, тобто номенклатурним номером.

В лімітно-забірній картці складу розписується представник виробничого підрозділу, а в лімітно-забірній картці виробничого підрозділу (цеху) – комірник.

Облік матеріалів, що не були використані у процесі виробництва (повернення) також ведеться за допомогою лімітно-забірних карток, інших документів при цьому не складають.

Відпуск матеріалів, необхідність в яких виникає періодично, додатковий відпуск, а також заміна матеріалів оформляється актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів.

Такий первинний документ також виписується у двох примірниках лише на один вид матеріалів і його багаторазовий відпуск у межах ліміту. Один примірник виписується для одержувача (виробничого підрозділу), інший – для складу. Комірник обов'язково зазначає в обох примірниках акту-вимоги на додатковий відпуск матеріалів дату та кількість додатково відпущеного матеріалу, після чого розраховує залишок.

Після видачі всієї кількості необхідного матеріалу здійснюється передача актів-вимог до бухгалтерії на обробку.

Заміна одного виду матеріалу іншим або ж його понадлімітний відпуск дозволяється лише за згодою керівника підприємства, головного інженера або інших уповноважених осіб.

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11) використовується для обліку руху матеріалів всередині підприємства та їх відпуску стороннім організаціям, виписується у двох примірниках та підписується головним бухгалтером або уповноваженою на те особою. Один примірник накладної-вимоги передається у виробничий підрозділ, а другий – складу, який потім передається до бухгалтерії.

Значну частину в структурі витрат також займає оплата праці.

Типові форми первинної документації з обліку праці та її оплати можна згрупувати наступним чином.

Спершу розглянемо документування у процесі обліку особового складу. Даний облік ведуть у відділі кадрів, де на кожного окремого працівника заповнюють особову картку (типова форма № П-2).

Особова картка працівника – це первинний документ, у якому відображається найсуттєвіша інформація про особу. Особові картки комплектуються за структурними підрозділами заводу.

На основі Наказу (розпорядження) керівника підприємства про прийняття на роботу (ф. № П-1) працівника оформляють на роботу. При цьому кожному з них присвоюють табельний номер та відкривають особовий листок.

Облік використання робочого часу ведуть у Табелі обліку використання робочого часу (ф. № П-5).

Табель обліку використання робочого часу – це поіменний список усіх працівників підприємства з відмітками навпроти кожного працівника про використання ним робочого часу впродовж облікового періоду.

Вищенаведений табель відкривають щомісяця, а облік у ньому ведуть за кожен день (зміну). В таблиці облік явок на роботу і використання робочого часу проводять методом суцільної реєстрації. У ньому фіксуються усі години відпрацьовані працівником (у нічний час, у святкові дні і т. п.), використовуючи при цьому умовні позначення. Однак, ф. № П-5 застосовується тільки для обліку використання робочого часу працівників підприємства із погодинною формою оплати праці.

Документи для розрахунку заробітної плати. Перш за все, це розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. № П-6).

Бухгалтер розрахунково-платіжну відомість складає в одному примірнику на підставі відповідних первинних документів (нарядів, табелів обліку використання робочого часу, лікарняних листків). Шляхом складання Розрахунково-платіжної відомості (зведеної) (ф. № П-7) відбувається узагальнення даних відомостей по підприємству.

Отже, за допомогою форми № П-7 здійснюють узагальнення даних відомостей по підприємству за розрахунками з робітниками. Таке зведення оплати праці дає можливість мати узагальнюючі дані в цілому по підприємству про суми нарахованої оплати праці, утримань із неї та суми до виплати.

До витрат також належать амортизаційні відрахування виробничого обладнання та споруд. На підприємствах ці витрати відображаються за допомогою такого первинного документа, як відомість нарахування амортизації. Як правило, ця відомість розробляється на підприємстві самостійно.

У цій відомості зазначають суми амортизації необоротних активів, враховуючи при цьому зміни в їх складі за попередній місяць. У відомості відображають вид основних засобів за класифікаційними групами і кореспондуючими рахунками та суму амортизації основних засобів, що надійшли та вибули протягом місяця. По об'єктах основних засобів, що надійшли на завод, сума амортизації донараховується до попереднього місяця, а по об'єктах, що вибули, навпаки, вираховується.

Загальновиробничі витрати понесені в процесі виробництва відображаються у такому первинному документі, як Відомість розподілу загальновиробничих витрат.

Основними первинними документами, що відображають інші прямі витрати виробництва є: авансові звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, акти виконаних робіт (придбаних послуг), бухгалтерські довідки при списання та нарахування інших витрат тощо.

Дані з вище перелічених первинних документів переносяться в документи зведеного (узагальнюючого) обліку витрат виробництва. Зведений облік витрат є кінцевим етапом обліку виробничих витрат, на якому узагальнюються дані про понесені витрати за статтями калькуляції, економічними елементами, виробничими підрозділами та за видами продукції.

Витрати відображені у первинних документах переносяться у відомості аналітичного обліку (Відомість №12) та регістри синтетичного обліку витрат на виробництво (журнал №5, №5А).

Схема відображення документообігу з обліку витрат на виробництво представлена нами на рис. 3.

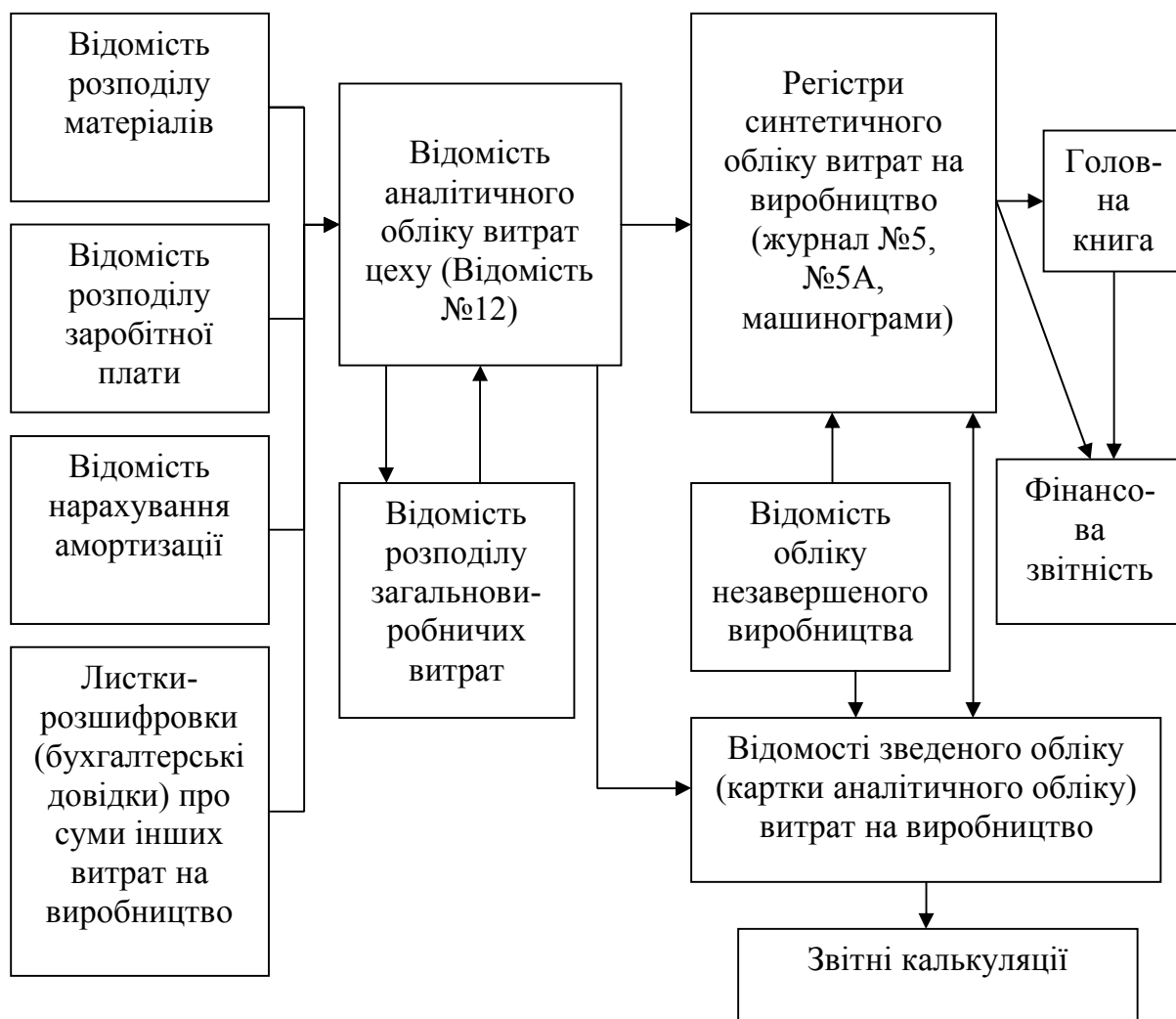


Рис.3. Схема документообігу з обліку витрат на виробництво

Для обліку виробничих витрат та визначення собівартості продукції призначений активний рахунок 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 відображається збільшення (формування) витрат на виробництво. При чому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображаються за дебетом рахунку 23, а непрямі, тобто загальновиробничі, витрати спочатку узагальнюються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а вже після розподілу списуються на дебет рахунку 23. За кредитом рахунку 23 відображається собівартість випущеної з виробництва продукції, собівартість браку, вартість зворотних відходів одержаних у процесі виробництва та інші списання, на які необхідно зменшити витрати та собівартість випущеної продукції. Сальдо на рахунку 23 показує собівартість незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду. Отже, витрати підприємства виступають у формі виробничої собівартості.

Виробнича собівартість – це виражені в грошовій формі витрати, пов'язані з виробництвом продукції [4].

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

Виробнича собівартість одиниці продукції розраховується шляхом ділення загальної суми витрат виробництва протягом звітного періоду на загальну кількість виробленої продукції.

Експерт повинен перевірити, чи здійснюється на підприємстві контроль відхилень від норм із застосуванням таких методів, як метод сигнального документування та інвентарний метод.

Метод сигнального документування використовується для виявлення відхилень, які виникли в результаті заміни одного виду матеріалу на інший, а також внаслідок наднормативного відпуску матеріалів. Заміна й понад нормативний відпуск матеріалів зі складу у виробничий підрозділ оформляється сигнальними документами (актами-вимогами) та проводиться лише з дозволу керівника заводу, або уповноваженого на те працівника.

При використанні інвентарного методу контролю у кінці зміни, декади або ж місяця проводиться інвентаризація залишків невикористаних матеріалів та розраховується фактичне використання матеріалів. Відхилення від норм при цьому визначається шляхом порівняння фактичного витрачання матеріалів з нормативним.

Поєднання методу сигнального документування з інвентарним методом забезпечує ефективний контроль використання матеріалів на всіх етапах їх руху у процесі виробництва.

Для обліку витрат за елементами призначені рахунки 8 класу «Витрати за елементами».

Рахунки 8 класу є транзитними. За дебетом цих рахунків відображається виникнення витрат, а за кредитом – списання витрат.

Синтетичний облік матеріальних витрат ведеться на рахунку 80. Рахунок 80 «Матеріальні витрати» призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період. За дебетом рахунку відображається суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції.

Операції з матеріальними витратами відображаються наступним чином:

Використані на виробництво продукції сировина та матеріали:

Д-т 80.1 К-т 20.1

Д-т 23 К-т 80.1

Використанні на технологічні потреби паливо та енергія:

власного виробництва:

Д-т 80.3 К-т 23

Д-т 23 К-т 80.3

покупні:

Д-т 80.3 К-т 63

Д-т 23 К-т 80.3

Оприбутковано відходи виробництва:

Д-т 20 К-т 80.1

Д-т 80.1 К-т 23

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці призначений рахунок 81 «Витрати на оплату праці». По дебету відображається сума визнаних витрат на оплату праці, по кредиту списання цих витрат на виробництво продукції.

В обліку операції з витратами на оплату праці відображаються так:

Нарахована основна та додаткова заробітна плата робітникам, зайнятим виробництвом продукції:

Д-т 23 К-т 81.1

Д-т 81.1 К-т 66

Створено забезпечення для виплати матеріального заохочення:

Д-т 23 К-т 81.2

Д-т 81.2 К-т 47.7

Створено резерв для оплати відпусток робітникам, зайнятим виробництвом продукції:

Д-т 23 К-т 81.4

Д-т 81.4 К-т 47.1

З заробітної плати робітників здійснюються різні відрахування.

Облік відрахувань на соціальне страхування ведеться на рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи». По дебету відображається належна сума відрахувань, а по кредиту її списання.

Проведені відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском від заробітної плати виробничих робітників відображається записом:

Д-т 82 К-т 65

Д-т 23 К-т 82

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів призначено рахунок 83 «Амортизація». По дебету рахунку відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, а по кредиту списання цієї суми.

Нарахування амортизації основних засобів відображається записом:

Д-т 83 К-т 13

Д-т 23 К-т 83

Операційні витрати, що не відображаються на інших рахунках класу 8, обліковуються на рахунку 84 «Інші операційні витрати». Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції.

Досліджуючи питання, пов'язані із витратами, економічний експерт має керуватися нормативними актами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, а також відомчими інструкціями, що регламентують порядок обліку витрат виробництва, випуску та реалізації готової продукції, робіт, послуг у даній галузі.

3. Організація і методика експертного дослідження витрат підприємства

Особливості економічної експертизи витрат підприємства впливають з її сутності, завдань, які вона вирішує, предмета, об'єктів, порядку проведення. Важливою особливістю такої експертизи, яка впливає саме з сутності витрат, є наявність широкого кола питань, які можуть бути поставлені експерту за конкретною справою.

Судово-економічна експертиза витрат підприємства може вирішувати завдання щодо встановлення документальної обґрунтованості розміру нестачі активів, періоду і місця їх утворення; відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат; формування собівартості; правдивості результатів фінансово-господарчої діяльності; реальності розрахунків із дебіторами і кредиторами; економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик; встановлення недоліків в організації бухгалтерського обліку контролю, які сприяли або могли сприяти заданню матеріальних збитків або перешкоджали її своєчасному виявленню [18].

Отже, завданням судово-економічної експертизи витрат підприємства в цілому є встановлення та обґрунтування документально підтверджених фактів викривлення певних витрат.

Дамо характеристику об'єктам експертизи, які досліджує експерт. У першу чергу, до них належить первинна документація, яка перевіряється на її відповідність чинному законодавству з метою використання цієї документації для доказів. Інші об'єкти – це бухгалтерський облік і звітність, за даними яких досліджуються та виявляються факти приписок продукції, напівфабрикатів виробництва і на стадії реалізації для встановлення фактів навмисного перекручення собівартості продукції.

До об'єктів економічної експертизи витрат підприємства також належать:

- обґрунтованість витрат виробництва за елементами (на основі відповідних первинних документів, у яких відображено матеріальні витрати, нараховану оплату праці, амортизацію основних засобів, інші витрати, їх загальну суму відображають як елементи витрат за дебетом рахунків 81-84 і списують на відповідні аналітичні рахунки синтетичного рахунка 23 (згруповані в розрізі видів виробництв або груп продукції));
- витрати на реалізацію товарів, продукції, робіт та послуг (встановлюється фактичний рівень і достовірність витрат, пов'язаних з реалізацією товарної продукції, при цьому слід здійснювати порівняння з фактичним обсягом реалізованої продукції);
- калькуляція собівартості продукції є найбільш складним об'єктом судово-бухгалтерської експертизи, оскільки передбачає визначення всієї сукупності витрат на виробництво і реалізацію товарів, продукції, робіт і послуг;
- стан збереження продукції при транспортуванні (досліджується кожний випадок нестачі продукції при транспортуванні від постачальника до покупця, встановлюється сума нестачі конкретної продукції, відповідальність осіб);
- первинні документи на оприбуткування і реалізацію продукції (визначають достовірність первинної документації, яка застосовується для відображення операцій з виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг з метою її використання у системі доказів судово-бухгалтерської експертизи);
- бухгалтерський облік і звітність підприємства (досліджуються факти приписок продукції на стадіях виробництва і реалізації, встановлюються факти навмисного викривлення собівартості товарів, продукції, робіт та послуг тощо);
- виявлені ревізією (слідством) неоприбутковані обсяги продукції, збитки, понаднормативне списання природних втрат, їх обґрунтованість і відповідальність конкретних осіб [18].

Під час експертного дослідження витрат підприємства велике значення для економічного експерта мають висновки експертів іншої спеціальності. В окремих випадках без них практично неможливо вирішити питання експертизи (визначити суму збитків, період їх утворення, дати характеристику стану бухгалтерського обліку, звітності тощо).

У процесі експертного дослідження витрат підприємства необхідно перевірити правильність відображення в обліку:

- витрат з операційної діяльності підприємствами, що використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;
- витрат з операційної діяльності підприємств, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;
- реалізації продукції в разі подальшої (наступної) оплати і передоплати;
- реалізації робіт, послуг у разі наступної оплати і передоплати;
- визначення фінансових результатів від операційної діяльності.

Найбільш типовими порушеннями, які встановлюються у процесі проведення економічної експертизи витрат підприємства є:

- утворення необлікованих резервів (лишків) сировини та матеріалів на виробництві;
- випуск та реалізація необлікованої готової продукції;
- нестача та псування товарно-матеріальних цінностей на виробництві.

У рамках конкретної справи експерт має вирішити певні завдання, що перед ним поставлені. Такі завдання, як правило, включають дослідження окремих елементів чи груп витрат, але не передбачають перевірку всіх витрат діяльності підприємства. Для вирішення поставлених завдань важливим аспектом є визначення матеріалів, які необхідно надати експерту.

У сучасних умовах розвитку ринкових відносин, з розширенням кола і видів здійснюваних фінансово-господарських операцій, а також недосконалість нормативно-правової бази створюються умови для вчинення та приховування економічних правопорушень і злочинів.

Злочинні дії учасників фактів господарської діяльності часто вуалюються в облікових даних. Це зумовлено тим, що господарські операції, рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів оформляються відповідними документами і обліковими записами. При цьому посадові особи, здійснюючи підробки, привласнення, розкрадання й інші порушення та зловживання, залишають свій «слід» в облікових і звітних документах.

Правоохоронні органи та суди на підставі наявних матеріалів справи, в якій містяться облікові документи, протоколи допитів, акти ревізій та інших матеріалів справи, досить часто не мають змоги виявити всі факти, які мають істотне значення для справи, що розглядається, тому передають матеріали справи експерту для проведення судово-економічної експертизи.

Як правило, слідчий спрямовує для експертного дослідження такі документи:

- акти документальних ревізій, в яких на підставі документів відображено рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів за досліджуваний період;
- документи щодо інвентаризації;
- товарні, касові звіти, а також інші звіти матеріально відповідальних осіб з усіма первинними прибутково-видатковими документами;
- первинні документи, що відображають господарські операції, стосовно яких перед експертом поставлені питання;
- розрахунково-платіжні відомості, особові картки та інші касові документи;

- трудові договори, договори про матеріальну відповідальність, накази на призначення та звільнення з посади;
- протоколи допитів звинувачених та свідків, протоколи очних ставок та огляду документів;
- висновки експертів інших спеціальностей;
- неофіційні документи та інші матеріали, які мають значення для судово-бухгалтерської експертизи [16].

Усі документи стосовно дослідження витрат підприємства, з якими працює експерт, відрізняються за ознакою якості та поділяються на доброякісні й недоброякісні.

Недоброякісні документи, у свою чергу, поділяються на недоброякісні за формою і за відображеними у них операціями.

Недоброякісні за формою документи поділяються на неоформлені (або ж недооформлені), у яких відсутні окремі реквізити, й ті, які неправильно оформлені.

Документи, які є недоброякісними за змістом, поділяються на такі групи:

- документи, які утримують випадкові помилки;
- документи, які відображають незаконні операції;
- підроблені документи.

Зазначимо, що до випадкових помилок, що мають місце в документах, відносяться перекручування у найменуванні організації, якій адресовано документ, чи номери їх поточного рахунку у номенклатурному номері відпущених товарно-матеріальних цінностей тощо.

До документів, що відображають незаконні операції, відносять такі правильно оформлені документи, у яких зафіксовані операції, які не відповідають чинному законодавству чи нормативним документам. Наприклад,

видатковий касовий ордер на видачу матеріальної допомоги без додатка до нього відповідних документів.

Звернемо увагу, що до підроблених документів відносяться такі, у яких фальсифіковані їх реквізити (печатки, підписи посадових осіб), а також ті, у яких перекручено сам зміст операції, арифметичні дані документа.

Підроблені документи називають фіктивними. Однак, у кримінальному законодавстві такого терміна немає, а говориться лише про службові підробки, які являють собою внесення посадовою особою в офіційні документи свідомо помилкових даних, а також складання й видача свідомо помилкових документів. Термін «фіктивний» у перекладі з грецької означає «неіснуючий в дійсності». Документ, що відображає фіктивну, неіснуючу операцію, сам по собі є реальним підробленим документом.

Підроблені документи, що містять свідомо помилкові дані, поділяються на безтоварні і безгрошові (цілком чи частково). Документи, якими оформлений рух товарно-матеріальних цінностей, їх надходження чи витрата, у той час коли ці цінності були викрадені чи залишилися без руху, називають безтоварними, а документи, якими оформлено рух грошових коштів - безгрошовими.

Для експертного дослідження витрат підприємства мають велике значення і неофіційні документи (чернетки). При виконанні експертиз їх використовують для порівняння з даними офіційного бухгалтерського обліку.

Іноді (якщо дозволяє система записів у них) за цими документами можливо робити розрахунки, аналіз руху товарно-матеріальних цінностей, враховувати їх при визначенні розміру нестач та часу їх утворення. Таке відношення експерта до неофіційних записів можливе лише при наявності двох умов:

- якщо надходження їх і утримання зафіксовано в суворо встановленому законом порядку (тобто коли їх походження відображено в матеріалах справи, а дані, які містяться в них, підтвержені доказами та прийняті органом розслідування й судом як достовірні);
- якщо про це слідчим й судом поставлені запитання [18].

Експерт не має права займатися збором матеріалів, що необхідні йому для надання висновку. Якщо з'ясується, що наданих матеріалів недостатньо для вирішення поставлених перед економічним експертом питань, то він має право подати клопотання про надання йому додаткових матеріалів. У випадку невиконання цього клопотання, коли матеріали взагалі не дозволяють вирішити питання, експерт повинен у письмовій формі повідомити орган, що призначив експертизу, про неможливість надати висновок.

Методика експертного дослідження витрат за видами господарської діяльності передбачає дослідження собівартості реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг; загальновиробничих і адміністративних витрат; витрат на збут та інших витрат операційної діяльності; фінансових витрат, витрат від участі у капіталі, податків на прибуток тощо.

Методика експертного дослідження витрат діяльності суб'єкта господарювання за елементами має бути зосереджена на дослідження матеріальних, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації, інших операційних витрат.

Експертне дослідження витрат підприємства повинно передбачати використання економічним експертом розрахунково-аналітичних (економічний аналіз, статистичні розрахунки, аналітичні розрахунки, економіко-математичні методи) та документальних (нормативно-правове регулювання, інформаційне моделювання, камеральні перевірки цін і стандартів, експертизи різних видів, дослідження документів, зокрема формальна, зустрічна, аналітична і логічна

перевірка документів, взаємний контроль операцій і документів) методичних прийомів.

Обсяг документів, необхідних для дослідження, визначається конкретними обставинами справи та питаннями, які поставлені перед експертом. Таким чином, економічна експертиза витрат підприємства спрямована на підтвердження чи спростування фактів викривлення (здебільшого заниження) сум витрат, що підтверджуються документально.

Результати експертизи повинні бути відображені у висновку експерта, які при цьому мають значення доказу згідно з КПК України. Це означає, що правоохоронні органи під час вирішення справи розглядають серед усіх доказів також і висновок експерта. У цьому зв'язку до нього висувається низка юридичних вимог, а саме: його відповідність процесуальним нормам, об'єктивність, повнота, наукова обґрунтованість, логічність і послідовність викладу, конкретність, додержання чинних державних стандартів та стилістики ділових документів. Якщо експерт не зміг повністю або частково завершити дослідження, він повинен скласти акт про неможливість дати висновок.

Висновок експерта підлягає вивченню й оцінці. Оцінка доказів, поданих у висновку експерта, ґрунтується на дотриманні процесуальних норм, правильності сформульованих питань і наявності інших матеріалів.

Професіоналізм і стиль висновку експерта мають бути загальнодоступними для розуміння всіх учасників розгляду справи.

ВИСНОВКИ

Проведення економічної експертизи витрат підприємства є складним й досить відповідальним процесом.

У процесі експертного дослідження використовуються в якості джерел інформації дані, які сформовані в системі бухгалтерського обліку підприємства. При цьому експерт досліджує первинну документацію та встановлює її відповідність чинному законодавству. Цю документацію, а також інші облікові та звітні дані він повинен використати для отримання доказів, за якими досліджуються та виявляються факти приписок продукції, напівфабрикатів виробництва, а на стадії реалізації - встановлюються факти навмисного перекручення собівартості продукції.

Обсяг документів, необхідних для дослідження, визначається конкретними обставинами справи та питаннями, які поставлені перед експертом. Таким чином, економічна експертиза витрат підприємства спрямована на підтвердження чи спростування фактів викривлення (здебільшого заниження) сум витрат, що підтверджуються документально.

Використання економічним експертом процедур та методів дослідження витрат підприємства обумовлено використанням сучасних експертних технологій.

Результати експертизи відображаються у висновку експерта і мають при цьому значення доказу. Це означає, що правоохоронні органи під час вирішення справи розглядають серед усіх доказів також і висновок експерта.

Висновок експерта підлягає вивченню й оцінці.

Оцінка доказів, поданих у висновку експерта, ґрунтується на дотриманні процесуальних норм, правильності сформульованих питань і наявності інших матеріалів.

Список використаної літератури

1. Акімов В. В. Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальних справах про розкрадання грошових коштів: Методич. посібник/ В. В. Акімов // Х.: Вид-во. Ун-ту внутр. справ, 2000. - 80 с.
2. Бандурка А.М. Основи судової бухгалтерії: Підручник/ А.М. Бандурка // - Харків: Вид-во Національного університету внутрішніх справ, 2001. - 336 с.
3. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза/ Н.Т. Белуха //М.: Дело, 1993. - 269 с.
4. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку/ М. Т. Білуха // - К., 2000.
5. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія. Вид. - 2-е, доп. І перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"/ Ф.Ф. Бутинець, СВ. Бардаш, Н.М. Малюга//. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512с.
6. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч. посібник//За ред. С. Ф. Голова. - Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-клуб", 2000. - 768 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник/ За ред. Ф. Ф. Бутиця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608 с
8. Васюта-Беркут О.І. та ін. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. //- К.: МАУП, 2001.
9. Волобуев А.Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва/ А.Ф. Волобуев //Харків: Вид-во Ун-ту внутр.справ, 2000. - 336 с.
10. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: Підручник/ В.М. Глібко, О.П. Бущан // - К.: Юрін-ком Інтер, 2004. - 224 с.

11. Дослідження питань розв'язання господарських спорів в Україні. Опитування українських підприємств про господарські спори [Електронний ресурс].—Режим доступу: http://www.ukrmediation.org/ua/our_services/research
12. Жила В.Г. Ревизия и аудит / В.Г. Жила // К.: МАУП, 1998. - 96 с.
13. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине/ В. П. Завгородний // К.: А. С. К., 2000. - 639 с.
14. Закон України —Про судову експертизу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=4038-12>.
15. Зеленецький В.С. Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму (економіко-правовий аналіз): Наук.-практ. посібник/ В.С. Зеленецький, В.Л. Кротюк, Д.А. Файер // Харків: Вид-во "Кроссрод", 2007. - 672с.
16. Живко З.Б. Судова бухгалтерія: Навчально-методичний посібник// К.: Атіка, 2007. - 344 с.
17. Калюга С В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія/ С В. Калюга // К.: Ельга, Ніка-центр, 2002. - 360 с.
18. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. Підручник / М.І. Камлик //К.: Атіка, 2007. - 552 с.
19. Куркін М.В. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Навчальний посібник/ М.В. Куркін, В.Д. Понікаров//Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. - 412 с.
20. Лукін В. О. Методика проведення судових експертиз у виявленні та розслідуванні правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків/ В.О.Лукін, В. Д. Понікаров // Вісник Ун-ту внутр. справ. - 1998. - № 3-4. - С. 53-58.
21. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчально-методичний посібник для самост.вивч.дисципліни. / Г.Г. Мумінова-Савіна // К.: КНЕУ, 2004. - 268 с.
22. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень.- [Чинні від 08-10-98] - Затверджено наказом Міністерства юстиції України від 8 жовтня 1998 р. N

53/5 (у редакціїнаказу Міністерства юстиції України від 30 грудня 2004 р. N 144/5) [Електронний ресурс]. –Режим доступу:<http://komuna.lviv.ua/content/view/616/>

23. Отенко В.І. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств: Навчальний посібник/ В.І. Отенко, В.Д. Понікаров, Т.М. Серікова // . - Х.: ВД "ШЖЕК", 2005. - 560 с.

24. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. N 2755-VI (і з змінами і доповненнями)- [Чинний від 02-12-10][Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

25. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник/ В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин // - К: ВД "Професіонал", 2004. - 304 с.

26. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям (021100) "Юриспруденция", (060500) "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" [Толкаченко А.А. и др.]; под ред. А.А. Толкаченко, В.А.Бородина. - 2-е изд., перераб. И доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 224 с.

27. Судебная бухгалтерия. Общая часть: Учебное пособие /Л.И.Бочкова, О.Э.Новак, С.В.Савинов//. - М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К"; Саратов: ООО "Бизнес Волга", 2008. - 320 с.

28. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: Підруч. для вузів/ М.С.Пушкар, Г.П.Журавель, Ю.Я.Литвин, В.Т.Мельник.-2-ге вид., перероб. і доп. - Тернопіль: Вид-во ТАНГ, 1998.

29. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України/ Н.М. Ткаченко // . - К.: А.С.К., 2000. - 784 с.

30. Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия/ А.А. Толкаченко, К.В. Харабет // . - М.: Норма, 2005. - 288 с. - (Краткие учебные курсы юридических наук).

31. Усач Б.Ф. Аудит і судово-бухгалтерська експертиза/ Б.Ф.Усач, Я.В. Дячишин, Л.М. Шмикова // Львів: Каменярь, 1998. - 134 с.