Міністерство освіти України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку та аудиту

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Магістерська робота

на тему:

«Економічна експертиза операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції»

Виконала:
студентка гр. ОЕЕм-21
Гарматій Л.І.
Керівник:
доц., к.е.н. Романів С.Р.

Тернопіль-2018

ЗМІСТ

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ

1.1.Організаційно-методичний аспект призначення економічної експертизи в Україні

1.2.Економічна суть категорії «готова продукція» як об'єкта економічної експертизи

1.3.Нормативно-правове регулювання проведення економічної експертизи виробництва продукції та процесу її реалізації

Розділ 2. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ

2.1.Документальне оформлення операцій з обліку виробництва та реалізації продукції

2.2.Методика синтетичного та аналітичного обліку готової продукції та її реалізації

2.3.Порядок ведення обліку процесів виробництва та реалізації продукції в умовах комп'ютерезиваної обробки даних

Розділ 3. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ

3.1.Методика експертного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції на підприємстві

3.2.Порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення економічної експертизи готової продукції та процесу її реалізації

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ

1.1.Організаційно-методичний аспект призначення економічної експертизи в Україні

На сьогоднішній день у зв'язку з ускладненням господарської діяльності, на основі чого з'явилась велика кількість правопорушень у сфері господарювання, широкого значення набуває здійснення сукупності заходів, які спрямовані на удосконалення процесу їх дослідження з метою встановлення фактичних обставин справи. У зв'язку з цим і зростає роль та значення раціональної організації заходів, які, у свою чергу, уповноважені здійснювати правоохоронні органи для забезпечення об'єктивності та повноти процесу розслідування. Одним із таких заходів є проведення економічної експертизи.

Експертним називають дослідження, яке проводиться експертом у цивільному, кримінальному, господарському чи іншому виді процесу за завданням правоохоронних органів. Процес дослідження полягає у вивченні експертом за дорученням суду, слідчого та інших правоохоронних органів речових доказів та інших матеріалів, маючи на меті встановлення фактичних даних та обставин, які мають значення для правильного вирішення справи. Експертне дослідження є основою судової експертизи, яка, у свою чергу є засобом отримання доказів [80, С. 95].

Висновок експерт робить на підставі дослідження від свого імені та несе за нього особисту відповідальність.

Експертизи можуть бути призначені ухвалою суду першої інстанції або постановою (ухвалою) слідчого, якщо виникає необхідність в залученні спеціальних знань. У деяких випадках, які установлені

законодавством, експертизи призначаються в обов’язковому порядку.

Окреме експертне дослідження можна призначати по певній справі та з конкретних питань вперше, таке дослідження називається первинним. Можна проводити дослідження з тих самих питань у випадку незгоди органу, який призначив експертизу, з її висновком (повторне), вирішувати ряд питань, який на етапі призначення експертизи вважається повним (основне), вирішувати ряд питань залежно від ситуації, які не ввійшли до переліку питань основної експертизи, нечіткості чи неповноти ходу її дослідження та висновків (додаткове) [70].

Експертні дослідження виконує один експерт або група експертів. Дослідження, яке виконане групою експертів називається комісійним. Це дослідження може бути однопредметним (в дослідженні участь беруть експерти однієї спеціальності, наприклад, лише товарознавці) та багатопредметним, комплексним (дослідження проводять експерти різних спеціальностей, для прикладу - криміналіст і товарознавець). Також важливо звернути увагу на те, що експертне дослідження може проводити лише особа, яка призначена експертом у встановленому законодавством порядку.

Експертне дослідження не дозволяється підміняти дослідженнями, які проводяться до порушення кримінальної справи (дослідження спеціаліста, який дає висновок, довідку) .

Експертні дослідження за науковою класифікацією поділяються на ідентифікаційні, класифікаційні, діагностичні та ситуаційні.

Під методикою експертного дослідження розуміть конкретизацію прийомів та способів виконання робіт у відповідності до мети та плану експертизи, яка представляється у вигляді стандарту проведення економічної експертизи.

У процесі проведення експертних досліджень експерти використовують наступні методи:

- загальні (закони та категорії синтез, аналіз, узагальнення, індукція та дедукція, аналогія, гіпотеза тощо);
- загальнонаукові (вимірювання, спостереження, опис, порівняння, експеримент, реконструкція, моделювання);
- спеціальні (мікроскопічні, математичні, візуальні, фотографічні, фізичні, хімічні, біологічні, тощо).

Послідовність застосування методів дослідження і технічних засобів визначається експертом у відповідності до методик проведення певних досліджень. При цьому експерт повинен використати неруйнуючі методи, за винятком того, якщо в результаті їх застосування мета дослідження може бути досягнута [59].

Експертне дослідження – це складний процес, у якому окремі його етапи взаємопов'язані і взаємообумовлені між собою. У зв'язку з цим, з методологічного погляду у єдиному процесі можна виділити основні елементи, які утворюють стадії проведення експертного дослідження (рис.1.1.)

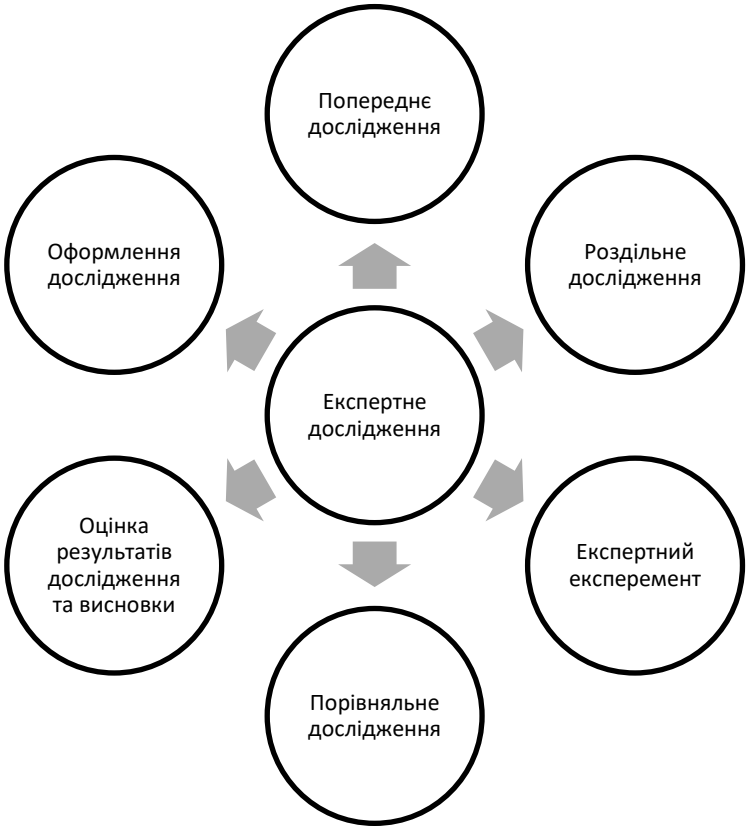

Рис.1.1. Стадії проведення експерного дослідження

В залежності від виду завдань, які постають на вирішення експертним дослідженням, стадії експертного експерименту та порівняльного дослідження можуть бути відсутні .

Експерт-економіст проводить дослідження первинних документів, податкової та бухгалтерської звітності, документів про економічну діяльність, фінансово-кредитні операції та встановлює відповідність оформлення господарських операцій відповідно до вимог чинного законодавства.

Відповідальним і одночасно важливим завданням експерта-економіста в ході проведення експертного дослідження є проведення експертизи, яка базується на науковій основі, кваліфіковане і об'єктивне обґрунтування кожного, знайденого у ході дослідження факту з метою надати відповіді на поставлені питання, грамотне описання в експертному висновку виявлених фактів правопорушень. Забезпечити досягнення даного завдання можливе лише з використанням раціональної організації процесу експертизи.

Організація експертного дослідження передбачає собою здійснення комплексу заходів, які спрямовані на його підготовку і проведення, що включає окремі дії з її налагодження і впорядкування [58].

Об'єктом організації дослідження, тобто тим, на що спрямована організаційна діяльність є: процес експертизи, робота самих експертів-економістів і їх взаємодія з суб'єктами призначення експертизи.

Якщо ж розглядати економічну експертизу як певний механізм чи інститут, що реалізується шляхом створення певної структури та її кадрового забезпечення, то до основних завдань організації належать: надання окремим особам дозволу на проведення експертних досліджень, наділення суб'єктів економічної експертизи певними правами, покладення на них обов'язків та встановлення їх відповідальності; налагодження взаємодії між суб'єктами призначення та проведення експертизи.

Організація економічної експертизи як процесу дослідження

передбачає виконання наступних стадій (рис. 1.2.).

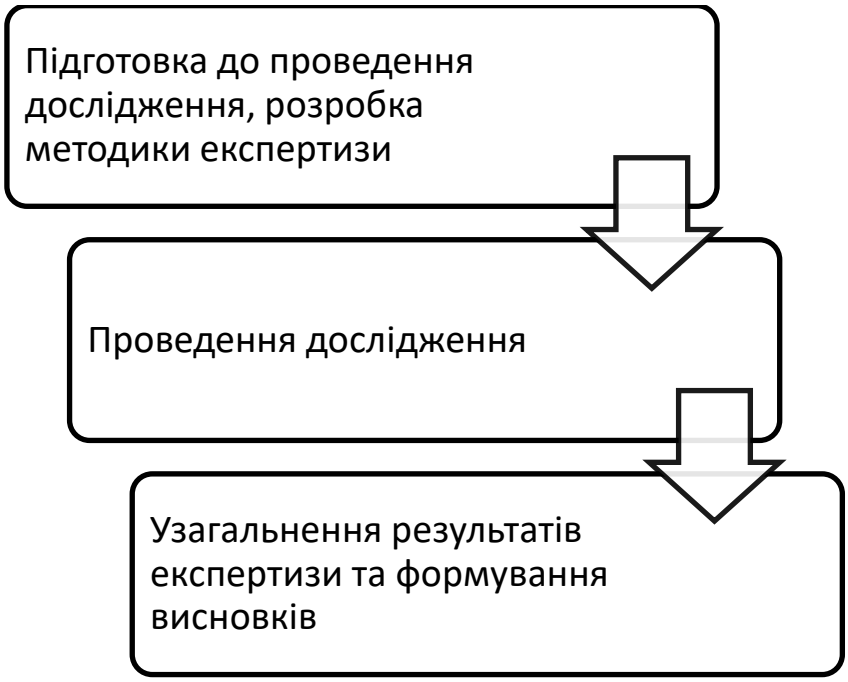

Рис.1.2. Стадії процесу дослідження

Слід вважати, що складовими організації економічної експертизи є організація експертної діяльності та організація окремого експертного дослідження (рис. 1.3.)

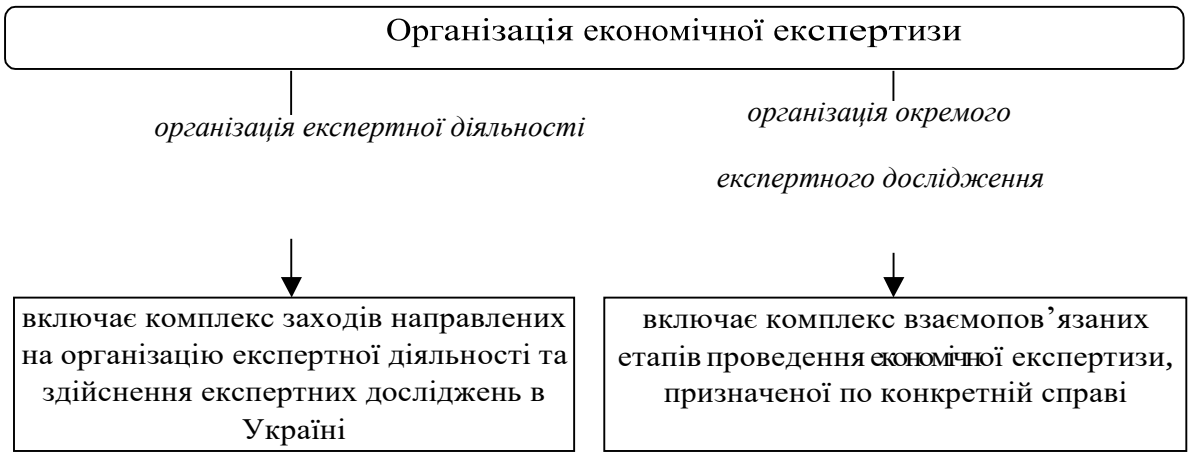

Рис.1.3. Складові організації економічної експертизи

Взаємодія експерта-економіста і слідчого (суду або прокурора) у ході

проведення експертного дослідження повинна бути: по-перше, узгодженою, тобто названі суб'єкти, виконуючи свої функції, повинні доповнювати діяльність один одного, що посприяє ефективному розв'язанню поставлених задач. Але при цьому слід звернути свою увагу на те, що правильно організована взаємодія передбачає, в свою чергу, чітке розмежування функцій кожної із сторін, так як є неприпустимим поєднання в одній особі функцій експерта і особи, що уповноважена призначати експертизу. Чітке розмежування функцій визначає компетенцію відповідних органів і сприяє підвищенню їх відповідальності по результатах роботи. По-друге, взаємодія повинна грунтуватися на положеннях нормативно-правових актів, що визначають права та обов'язки кожної із сторін при розслідуванні або розгляді справи [54, С. 233-237].

Органи, які володіють правом залучати експерта-економіста до розв'язання задач, вирішення яких потребує використання спеціальних для слідчого або суду знань, відіграють головну роль на стадії організації економічної експертизи та оцінки її результатів, і допоміжну роль – на стадії проведення експертизи.

На стадії організації експертизи лише орган чи особа, які порушили відповідну цивільну або кримінальну справу, уповноважені призначати економічну експертизу. Для цього потрібно прийняти рішення щодо проведення експертизи, виходячи із необхідності та доцільності останньої і визначитися з особою експерта-економіста, який буде залучений до її проведення. Таке рішення в обов'язковому порядку фіксується у відповідному розпорядчому документі – постанові слідчого чи ухвалі суду. Дотримання такого порядку залучення експерта-економіста до вирішення справи регламентується процесуальним законодавством і є обов'язковим до виконання. Насамперед, це обумовлено важливістю результатів експертизи для цивільного чи кримінального процесу. При цьому порушення встановлених норм призведе до визнання незаконними дій

експерта-економіста, і, відповідно, до збільшення терміну розгляду справи, затягування строків розслідування або судового розгляду.

Наступним етапом взаємодії на стадії організації експертизи є створення усіх необхідних умов експерту-економісту для проведення експертного дослідження. Важливе значення при цьому має діяльність слідчого чи суду, яка спрямована, насамперед, на забезпечення експерта-економіста необхідними для експертизи матеріалами. Це пов'язано з тим, що перед проведенням дослідження експерт-економіст оцінює свою спроможність у вирішенні поставлених перед ним питань. У результаті цих дій експерт може дійти до висновку про недостатність або неякісність наданих йому матеріалів для відповіді на поставлені судом чи слідчим питання. Надати ці матеріали експерту-економісту мають органи чи особи, які призначили експертизу, підставою для чого було його клопотання [41] .

Взаємодія органів, які призначили експертизу та безпосередньо експерта-економіста у ході проведення економічної експертизи може здійснюватися у наступних формах:

1) *подання суб'єктами призначення експертизи необхідної інформації експерту-економісту* – це є основною формою взаємодії суб'єктів призначення і проведення економічної експертизи, за допомогою якої забезпечуються реальні можливості відносно розслідування порушень. Подання інформації має бути своєчасним, що матиме вирішальне значення для забезпечення об'єктивності експертного дослідження та дотримання термінів його проведення і розслідування або розгляду справи вцілому.

Слід зазначити, що надання потрібної інформації здійснюється такими шляхами:

- шляхом повідомлення експерту-економісту нових даних щодо обставини справи, які підтверджені належним чином і які можуть мати значення для її правильного розв'язання. Об'єктивна та повна відповідь на поставлені питання перед експертом-економістом можлива лише при

умові, коли він знає всі обставини справи, які безпосередньо стосуються предмету економічної експертизи. Необхідність повідомлення нових даних експерту-економісту пов'язана з тим, що в певних випадках деякі обставини справи можуть бути виявлені уже після призначення експертизи у результаті проведення слідчих дій;

- шляхом постановки перед експертом-економістом додаткових питань. На стадії проведення експертизи у суду чи слідчого можуть виникнути деякі додаткові питання до експерта. Це, зазвичай, зумовлено виявленням обставин, які безпосередньо мають суттєве значення для вирішення справи і з приводу яких необхідним є роз'яснення експерта-економіста [29, С. 56-62].

На стадії проведення експертного дослідження слідчий чи суд, що призначили експертизу, також розглядають і задовільняють клопотання сторін, які стосуються проведення експертизи в процесі розслідування або судового розгляду справи. В більшості випадків сторони можуть надсилати певні клопотання про надання експерту-економісту нових матеріалів та постановку перед ним додаткових питань. Всі ці клопотання орган, що уповноважений призначати економічну експертизу, повинен розглянути і прийняти відносно них відповідні рішення.

2) *планування експертного дослідження* - як форма взаємодії суб'єктів призначення та проведення експертизи грунтується на проінформованості один одного про терміни проведення дослідження. Дана форма взаємодії забезпечує організований характер як самого експертного дослідження, так і процесу розслідування чи судового розгляду справи, а також обов'язковість щодо виконання передбачених заходів, так як дотримання план-графіку проведення експертного дослідження перевіряється суб'єктами призначення експертизи шляхом встановлення граничних термінів проведення дослідження та надання експертного висновку і жорстким контролем за їх виконанням.

3) *прийняття експертом-економістом участі при проведенні слідчих дій*, що надає можливість більш кваліфіковано і об'єктивно виконувати поставлені перед ним слідчим або судом завдання, своєчасно отримувати необхідну для дослідження інформацію від осіб, які вчинили правопорушення, а також зменшити терміни проведення експертизи. Особа чи орган, які призначили експертизу, мають чітко передбачити, які саме слідчі або судові дії необхідно виконати паралельно з роботою експерта-економіста, а які з них слід проводити за участю експерта-економіста (допити свідків, обвинуваченого, облікових працівників тощо), маючи на меті забезпечення ефективності розслідування справи. Слід зазначити те, що експерт може брати участь при допиті обвинуваченого чи свідка та задавати питання лише з дозволу слідчого або суду [16].

При проведенні експертизи орган чи особа, що призначили експертизу має право порушувати питання про відсторонення експерта. Причиною для цього може слугувати заява, яка надійшла від однієї зі сторін-учасниць справи, або ж отримання судом (слідчим) інформації, яка свідчить про необхідність відсторонення експерта .

На стадії оцінки результатів експертизи слідчий або суд перевіряє повноту виконання експертного завдання, взаємозв'язки висновків експерта з іншими матеріалами справи, дотримання вимог законодавства при призначенні та проведенні експертизи. Також на цій стадії може проводитися допит експерта-економіста з метою отримання пояснень або доповнень до наданого висновку або ж для уточнення його компетенції. Свідченнями, які були отримані під час допиту, експерт може уточнити поданий висновок чи певні формулювання або твердження у висновку, охарактеризувати методику дослідження матеріалів справи тощо.

Результатом взаємодії органів, які призначили експертизу, та експертів-економістів на стадіях організації, проведення економічної експертизи та оцінки результатів експертизи має стати, з однієї сторони,

отримання об’єктивного, повного і науково-обґрунтованого висновку експерта, який складений відповідно законодавчим вимогам та надає інформацію про фактичні обставини справи, з’ясування яких вимагало наявності спеціальних знань, а з іншої – розв’язання завдань, що стоять перед правоохоронними органами, відносно з’ясування істини по справах, які розслідуються чи знаходяться на судовому розгляді.

Взаємодія суб’єктів призначення та проведення експертизи повинна постійно удосконалюватися на основі підвищення оперативності з тим, щоб як найефективніше та найякісніше використати усі можливості економічної експертизи щодо встановлення фактичних обставин справи.

У випадку, якщо є визнання необхідності застосування спеціальних знань для встановлення обставин справи та необхідності проведення експертизи слідчий чи суд приймають рішення про її призначення.

На підготовчому етапі, виходячи з кола питань, які необхідно з’ясувати, здійснюються такі процедури, як:

- вибір експерта-економіста для проведення дослідження. Вибір експерта-економіста для проведення економічної експертизи здійснюється виходячи з кола питань, що виносяться для вирішення експертизи. Експерт-економіст обирається у відповідності до його професійних якостей, компетентності з питань, які потребують його вирішення, кваліфікації тощо;
- прийняття чи неприйняття експертом-економістом питань правоохоронних органів для проведення економічної експертизи. При цьому експерт-економіст з’ясовує чи достатньо його навиків та знань для розв’язання поставлених слідчим чи судом питань, і чи є необхідність в залученні до проведення економічної експертизи експертів з інших спеціальностей. У випадку надання згоди на проведення дослідження за конкретною справою експерт-економіст вирішує також питання, що стосується місця проведення експертизи, а саме, необхідності відрядження

тощо;

- після вивчених питань, поставлених слідчим чи судом, експерт-економіст здійснює підбір нормативно-правових актів по досліджуваних питань, які будуть необхідними для дослідження матеріалів справи і надання відповідей на поставлені питання.

Організаційно-методичний етап включає такі процедури, як:

- вивчення змісту та повноти представлених на експертизу матеріалів. Це є необхідним для з'ясування експертом можливості надання ним відповідей на підставі наданих матеріалів. При цьому експерт-економіст ознайомлюється зі змістом справи, яка розслідується. Він вивчає документи, складені слідчим чи судом у процесі розслідування, акт ревізії, податкової або аудиторської перевірки, що передували проведенню експертизи, матеріали інвентаризації, первинні документи, акти, регістри бухгалтерського обліку, пояснення матеріально відповідальних осіб щодо причин утворення недостач чи лишків товарно-виробничих запасів та інші документи справи. Якщо експерту- економісту для дослідження не достатньо наданих матеріалів, то він подає слідчому клопотання про надання для нього додаткових матеріалів;
- розробка методики проведення експертизи. Експерт-економіст визначає способи та прийоми дослідження наданих судом чи правоохоронними органами матеріалів, а також порядок застосування обраних способів, які відповідають завданням експертного дослідження;
- складання план-графіку проведення економічної експертизи, розробка якого є необхідною для правильної організації процесу експертного дослідження, якісного і своєчасного проведення експертизи. Розробка план- графіку залежить від обсягів робіт та матеріалів, які надані для дослідження, і кількості експертів-економістів, що залучені до проведення експертизи. У процесі експертного дослідження до план-графіку можуть вноситися зміни, що зумовлюються обставинами справи.

Складання плану дозволяє усю увагу зосередити на конкретних питаннях, які потребують вирішення, визначити обсяг експертного дослідження і внести організованість у роботу експерта. У випадках проведення комісійної або комплексної експертизи план необхідний для чіткого розподілу функцій між окремими експертами, які задіяні в експертизі. Головним правилом, якого слід дотримуватись при плануванні експертизи є гнучкість, тобто можливість вносити поправки [12] .

Дослідний етап експертизи передбачає у собі виконання експертом-економістом конкретних дослідницьких процедур. На даному етапі на основі наданих слідчим чи судом матеріалів та за допомогою обраних методів, способів та прийомів проводиться експертне дослідження для вирішення питань, що поставлені перед експертом-економістом судом чи слідчим.

Етап узагальнення передбачає групування недоліків та відхилень, які було виявлено у процесі дослідження за економічною однорідністю і хронологічною послідовністю, систематизацію таким чином результатів дослідження та складання експертного висновку.

У висновках викладаються відповіді у тій послідовності, у якій поставлені питання у вступній частині висновку. Формулювання відповідей повинно бути повними, зрозумілими, конкретними без двоякого тлумачення. На кожне з поставлених питань повинно бути дано відповідь по суті чи вказано, з яких причин неможливо його вирішити.

Після висновків вказуються відомості про кількість об’єктів, які були використані для проведення дослідження, кількість об’єктів, які повертаються ініціатору, упакування об’єктів (розміри упаковки, характер,, спосіб запобігання несанкціонованому доступу до об’єктів досліджень, кількість та належність підписів, зміст написів, відтиски печаток, їх розташування на упаковці), подальший рух об’єктів дослідження [16, С. 120].

При формуванні висновків не дозволяється користуватися будь-якими

позначеннями, які для зручності були використані при описі об’єктів, подій, явищ в ході дослідження .

Проаналізувавши вищевикладений матеріал, можна зробити висновки щодо переваг експертного дослідження (рис.1.4.).

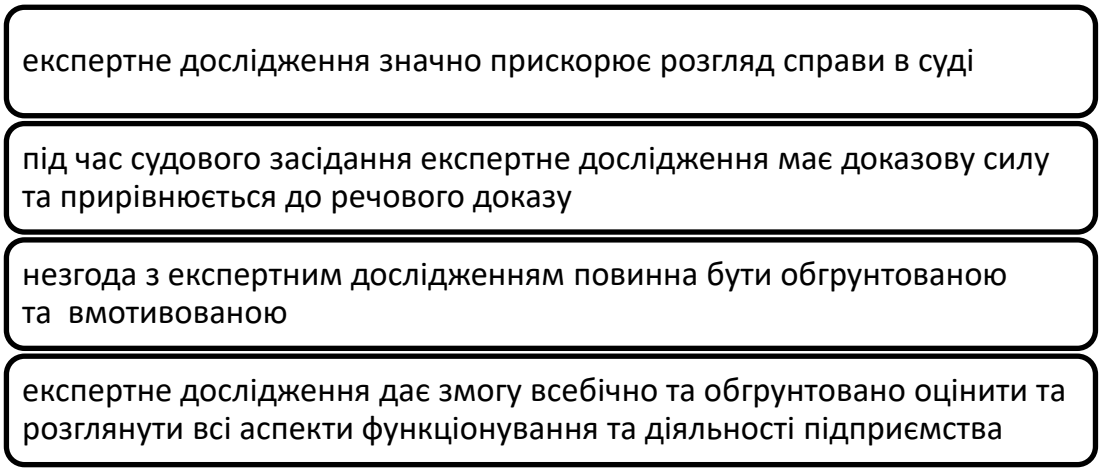

Рис.1.4. Переваги експертного дослідження

Отже, організація економічної експертизи по конкретній справі полягає у ретельній підготовці до неї (підготовчий та організаційно-методичний етапи), проведенні її на науковій основі з використанням найбільш ефективних засобів та методів (дослідний етап) та реалізації результатів експертизи (етап узагальнення результатів експертизи).

1.2.Економічна суть категорії «готова продукція» як об’єкта економічної експертизи

Готова продукція — це виріб (напівфабрикат), робота, послуга, що пройшли усі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, які

відповідають затвердженим стандартам чи умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства та здані на склад чи замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції (рис.1.5.).

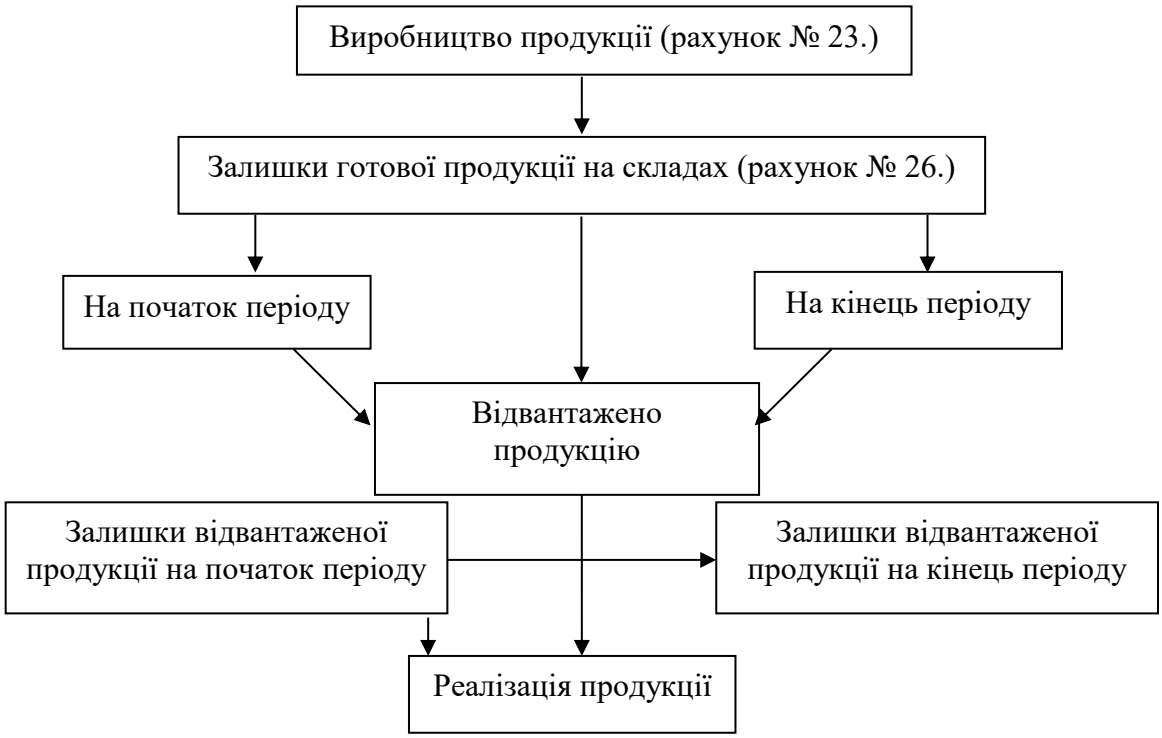

Рис.1.5. Взаємозв’язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції.

За основу побудови бухгалтерського обліку готової продукції взято такі компоненти:

а) тлумачення поняття «готова продукція»;

б) класифікація готової продукції;

в) оцінка готової продукції у поточному обліку;

г) документальне оформлення виробництва, відвантаження та реалізації готової продукції;

д) система рахунків .

Всі елементи виробничого процесу — це матеріали та сировина, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють собою незавершене виробництво і формують вид виробничого запасу.

Основна задача підприємств харчової промисловості — найбільш повне забезпечення попиту споживачів високоякісною продукцією. Темпи зростання обсягів виготовленої продукції, підвищення її якості безпосередньо впливають на структуру витрат, прибуток і рентабельність підприємства [76].

За об’єкт дослідження у роботі було взято фінансово-господарську діяльність ТОВ «Микулинецький Бровар», яке спеціалізується на виробництві пива та безалкогольних напоїв. З моменту створення ТОВ «Микулинецький Бровар» керівництво та технологи взяли собі за мету – виготовляти лише натуральний продукт високої якості, конкурентноспроможний. Використовуючи найсучасніше обладнання пивзавод виготовляє лише «живе» непастеризоване пиво. Споживачам підприємство пропонує досить широкий іа різноманітний асортимент продукції. Завод випускає як світлі сорти пива, так і темні, завдяки наявності власної солодовні, яка виготовляє різні види солоду.

На даний час ТОВ «Микулинецький Бровар» виготовляє 18 основних сортів пива:

1) ***Класичні сорти*****:** «Микулин», «Троян»,»Микулин-900», «Українське Темне», «Strong», «Жигулівське пиво», «Микулин Лагер»;

2) ***Спеціальні сорти*****:** «Пшеничне-Біле», «Медове», «Тернове Поле», «Радлер Лимон», Kaltenberg Spezial, Koruna Ceska, Blanche, Barley-Wine,»Микулин 2012» ;

3) ***Сорти преміум-класу*****:** «Елітне», «Вища Проба», «Новорічне».

Також ТОВ «Микулинецький Бровар» виготовляє такі безалкогольні напої, які випускались спочатку у склі, а пізніше у ПЕТФ-пляшці, як:

- природна столова вода «Микулинецька кришталева»;

- квас «Микулинецький»;
- напої солодкі: «Лимон», «Вишня», «Яблуко», «Лимонад», «Смородина», «Апельсин»;
- напій «М-Кола».

З 2005 року ТОВ «Микулинецький Бровар» почав виготовляти перше українське віскі, яке характеризується власною рецептурою та особливими смаковими якостями.

Виробництво пива – досить складний та продуманий процес, тому ТОВ «Микулинецький Бровар» пильно слідкує за ефективністю та правильністю виробництва пива, що забезпечує його споживачів лише якісним продуктом.

Для виробництва пива необхідні такі компоненти: вода, ячмінь, хміль, дріжджі.

Основа якісного продукту – якісна сировина. Тому пивзавод використовує власну джерельну воду, яка проходить через породи голубої та червоної глини, що наділяє воду поживними мінералами та відмінними смаковими якостями.

Наступним компонентом пива є ячмінь, сорти якого завезені з Чехії та Німечинни та культивуються на власних полях пивзаводу – «Ласківці Бровар» та «Сидорів Бровар» .

Технологія виробництва пива починається з виготовлення солоду з елітних сортів ячменю у власній солодовні ТОВ «Мкулинецький Бровар». Після очистки ячмінь замочується на півтори доби. Під час такого замочування ячмінь починає проростати та насичується киснем, щоб підтримати його ріст. Далі ячмінь переноситься на так звані грядки проростання, де постійно підтримується вологість 100% та сприятливі умови природного проростання. У таких умовах через 3-4 дні хімічний склад ячменю змінюється, тобто утворюються спеціальні ферменти, які перетворюють крохмаль на цукор. Наступним етапом є зупинення проростання зерна висушуванням в спеціальній солодосушарці, де вологість

зменшується до 4%. Цікавим є те, що чим вища температура і чим нижча вологість в солодосушарці, тим темніший колір солоду та насиченіший смак пива. Так як на Микулинецькому пивзаводі виготовляють 18 сортів пива, для цього використовують різні види солоду, а саме світлий, темний та карамельний.

Приготування солоду завершується етапом сушіння, далі його поміщають в спеціальні ємкості – силоси, де ячмінь дозріває близько 30 днів, і після цього солод вважають готовим до пивоваріння. Але є ще один важливий момент, без якого солод не відправиться у варильний цех, це власна лабораторія пива, де кожна партія солоду проходить хімічний аналіз на вміст вологи, білка, на колір на екстрактивність, і лише після позитивних результатів аналізу, солод потрапляє на наступний етап пивоваріння [8].

На «Микулинецькому Броварі» у варильному цеху для кожного виду пива закладають окрему сировину і кожен сорт пива вариться окремо. Готовий солод подрібнюють на спеціальних солододробарках і змішують з підготовленою підігрітою водою у заторному котлі. Далі температуру у котлі поступово підвищують для того, щоб утворилося сусло, потім у фільтраційному чані відділяють рідку частину сусла від густої дробини, останнє йде на корм тваринам, а сусло відправляють у сусловарний котел.

Наступний компонент пива – хміль, який наділяє цей напій смачною гірчинкою. Сьогодні на «Микулинецькому Броварі» використовують селективні, тонко ароматичні сорти хмелю, і лише жіночі шишки хмелю, оскільки чоловічі шишок майже не утворюють.

У сусловарильний цех додають хміль, де ця суміш кип’ятиться доки не утвориться охмелене сусло. І перед тим, коли це сусло відправлять у бродильний танк, його охолоджують за допомогою пластинчатого теплообмінника.

Охолоджене сусло потрапляє у великі целіндрично-конічні танки (ЦКТ), виготовлені із харчової нержавіючої сталі, куди із суслом

добавляється ще один дуже важливий компонент – пивні дріжджі, при чому для кожної варки пива використовується нова культура дріжджів.

Саме у ЦКТ проходить процес бродіння і дозрівання пива. Під час бродіння утворюється алкоголь і виділяється вуглекислий газ, завдяки чому пиво природним шляхом насичується вуглекислотою. Процес бродіння триває близько 7 діб, а дозрівання в залежності від сорту пива – від 21 до 120 діб.

Як бачимо, пивоваріння досить тривалий і клопіткий процес, який потребує чіткої послідовності та часової обмеженості. Загалом виготовлення пива на «Микулинецькому Броварі» займає близько 4 місяці.

Особливістю Микулинецького пивзаводу є комп'ютеризований технологічний процес управління виготовлення пива, що дозволяє ефективніше та ще з більшою якістю виготовляти даний продукт.

Після завершення дозрівання пива теоретично воно готове до розливу у тару. Практично перед розливом пиво проходить ряд фільтрації, за допомогою органічної технології на основі кізельгуру – залишків діатомітових водоростей древніх морів та океанів.

Особливістю непастеризованого пива є те, що його термін споживання набагато менший, ніж у пастеризованого, але микулинецькі пивовари підвищують термін споживання непастеризованого пива за допомогою спеціального обладнання, яке повністю виключає контакт пива з киснем, що призводить до утворення бактерій. Також на заводі панує стерильна чистота, яка постійно контролюється мікробіологами та системами очистки CIP.

Далі на автоматичній системі розливу, скляні пляшки проходять подвійне випробування перед наповненням їх пивом. На сучасному кеглевому розливі металеві кеги проходять 8 етапів, перші 6 – це миття і стерилізація, 7 ступінь – витіснення кисню вуглекислотою, 8 – наповнення кеги пивом.

Сьогодні на «Микулинецькому Броварі» працює 5 видів автоматичних

оснащених якісним прогресивним обладнанням європейських виробників ліній розливу: розлив пива у фірмові скляні пляшки, в нержавіючі бочки, або в кеги, в одноразові бочки, розлив пива у ПЕТФ-пляшки, розлив мінеральної води та безалкогольних напоїв у скляні та ПЕТФ-пляшки.

Виробництво безалкогольних напоїв базується на використанні лише якісної сировини, а саме джерельної води на натуральних солодких сиропах.

ТОВ «Микулинецький Бровар» займається також виробництвом першого українського віскі, яке виготовлене за власним рецептом з урахуванням традиційної технології шотландських віскокурень. Для Микулинецького віскі відбирається найкраща середня фракція подвійного дистиляту, який заливають у спеціально виготовлені бочки з білого дуба, у цих бочках віскі витримують 5 років. В результаті такої витримки за цей період втрачається в процесі випаровування близько 4% напою .

У виробництві пива на «Микулинецькому Броварі» задіяні професійні технологи та робітники, кожен з яких чітко знає не лише весь процес пивоваріння, але й історію створення заводу [34] .

Виходячи з теперішньої потужності підприємства, для його повноцінної діяльності на заводі працює 255 працівників, які займаються збутом, керівники, економісти, бухгалтери, інженери, обслуговуючий персонал та працівники, які задіяні безпосередньо у виробництві.

Основним моментом при організації обліку продукції є визначення її характеру.

За цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (рис.1.6) [84, С. 36-44].

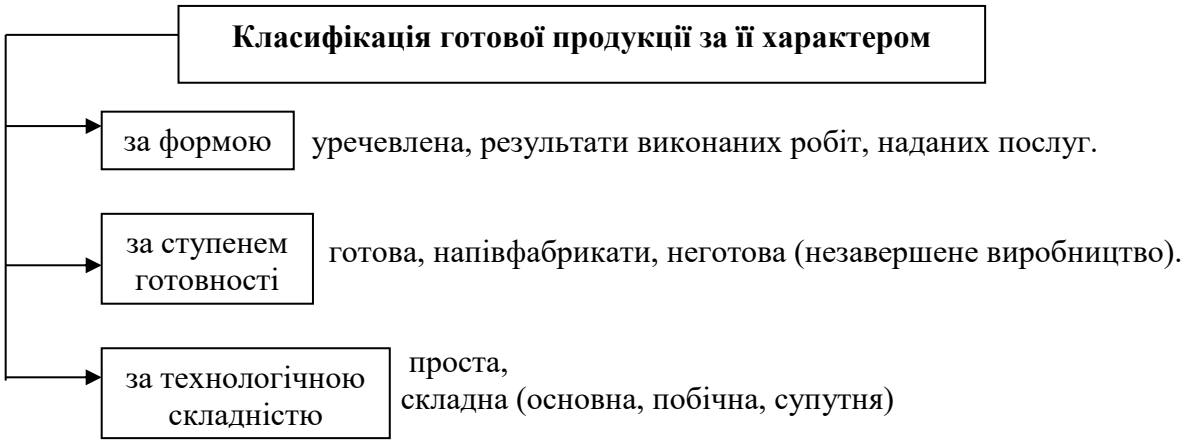

Рис.1.6. Класифікація готової продукції за її характером

Виробництво утворює вихідний пункт та першу ознаку економічної діяльності людей.

Виробництво являє собою процес взаємодії людини з природою, маючи на меті, створення матеріальних благ і послуг, які необхідні для існування і розвитку суспільства. Історично так склалось, що виробництво пройшло тривалий шлях розвитку, починаючи від виготовлення найпростіших продуктів, і закінчуючи виробництвом найскладніших технічних систем. В процесі виробництва не тільки змінюється спосіб і вид виготовлення благ і послуг, але й відбувається моральне вдосконалення самої людини.

Кожне виробництво є процесом суспільним та безперервним. Люди не зможуть перестати виробляти тому, що вони не можуть перестати споживати .

Поняття «виробництво» знаходить себе у словосполученні «суспільне виробництво».

Сам процес виробництва здійснюється не ізольованими суб'єктами господарювання, а у суспільстві, у системі суспільного поділу праці. Навіть окремий фермер чи ремісник, вважаючи, що його дії цілком

незалежні, насправді пов’язаний тисячами господарських ланцюжків з іншими людьми.

Суспільне виробництво поділяється на два пов'язані між собою підрозділи: виробництво засобів виробництва та виробництво предметів споживання. Єдність продуктивних сил та виробничих відносин становить спосіб виробництва, який, в свою чергу, визначає характер даного суспільного ладу [83].

Процес виробництва за своєю структурою складається з 4-х фаз (рис.1.7.).

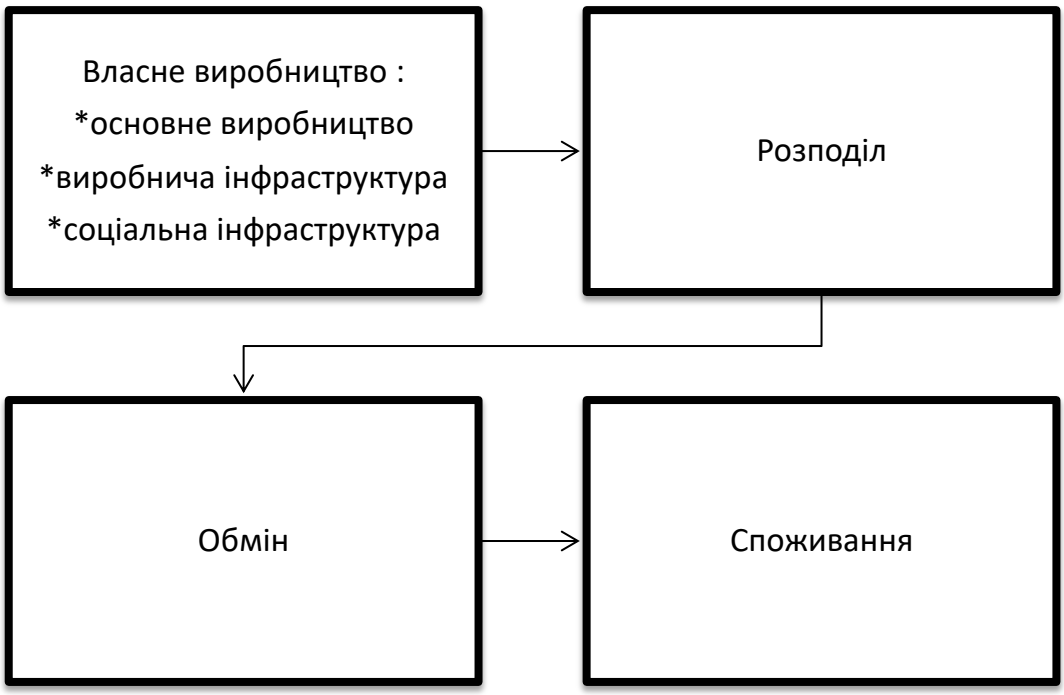

Рис.1.7. Фази процесу виробництва

Відносини виробництва обумовлюють відповідні їм відносини розподілу, обміну й споживання (особистого і виробничого). Визначальним в цьому процесі є виробництво. Воно розвивається за об'єктивними економічними законами, головними серед яких є основний економічний закон, властивий кожному способові виробництва. Зміни виробництва

починаються зі змін продуктивних сил і насамперед — знарядь праці. Перехід від одного способу виробництва до іншого, вищого, зумовлюється діянням закону відповідності виробничих відносин характерові продуктивних сил .

Виробничий цикл — це період перебування предметів праці (сировини й матеріалів) у виробничому процесі від початку виготовлення аж до випуску готового продукту. В окремих галузях (хімічна, металургійна тощо), де переривання виробничого процесу неможливе з економічних причин, чи з питань безпеки виробничий цикл є безперервним. Працівники, які обслуговують безперервне виробництво, називаються працівниками безперервного виробництва.

Виробництво є динамічною системою, що розвивається й створена на основі раціонального сполучення у часі та просторі засобів праці, предметів праці та самої праці. Зазначені елементи взаємозалежні та взаємопов’язані вимагають чіткої та цілеспрямованої взаємодії із внутрішнім та зовнішнім середовищем кожного підрозділу. В основному виробництві відбувається перетворення предметів праці у готову продукцію.

Виробничі підрозділи (цехи) основного виробництва пов'язані та взаємодіють із цехами допоміжного виробництва – ремонтно-механічними, енергетичними, інструментальними. Робота усіх цехів організується на основі відповідної підготовки – забезпечення технологією збору деталей, кресленнями, пристосуваннями, інструментом, фахівцями. Ззовні цехи забезпечуються матеріалами, сировиною, заготівлями, комплектуючими виробами, що накопичуються та зберігаються на відповідних складах.

Рух усіх цих предметів праці утворює виробничі процеси, які організовуються у відповідності до типу, особливостей і масштабів виробництва. Сукупність послідовно виконуваних операцій по обробці та збору виробів – це виробничий процес, який здійснюється у цехах основного виробництва. Цехи строго спеціалізовані, мають високий рівень механізації

та автоматизації. Ефективність функціонування цехів повністю залежить від інших виробничих підрозділів та служб, які роблять відповідні послуги .

Цехи основного виробництва вимагають чіткої регламентації їх роботи, узгодженої взаємодії трудових колективів з виготовлення продукції та виконання поставлених цілей. Важливим фактором в процесі управління є оцінка фактичного стану виробництва по кожному цеху та визначення способів подолання протиріч між метою та існуючою виробничою ситуацією [87].

Відповідно до цього визначаються конкретні задачі кожного цеху, що враховують максимальні можливості щодо реалізації цілей. Заключним етапом процесу управління є виробіток та прийняття управлінських рішень відносно усунення протиріч, а також намічаються шляхи організаційного забезпечення виконання завдань.

Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції робіт та послуг складається із виробничої собівартості продукції, яку було реалізовано протягом звітного періоду, постійних нерозподілених загальновиробничих витрат й наднормативних виробничих витрат [65] .

До виробничої собівартості продукції включають:

- прямі витрати на оплату праці;
- прямі матеріальні витрати;
- змінні загальновиробничі й постійні розподілені загальновиробничі витрати;
- інші прямі витрати.

Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включають:

- вартість сировини та основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів;
- комплектуючих виробів;

- допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат.

Обсяг виробництва та реалізації продукції – це основні показники, що охарактеризовують діяльність підприємства. Обсяг реалізації є надзвичайно важливим для встановлення нормованих статей витрат.

Обсяг реалізованої продукції за своїм економічним змістом характеризує кінцевий фінансовий результат роботи підприємства, виконання своїх обов’язків перед покупцями, ступінь участі у задоволенні потреб ринку.

Обсяг виробництва та реалізації продукції між собою є взаємозалежними показниками. В умовах обмежених виробничих можливостей та необмеженому попиті на перше місце просувається обсяг виробництва продукції. Але по мірі насичення ринку та посилення конкуренції далеко не виробництво визначає обсяг продажу, а навпаки, обсяг реалізації покладений в основу розробки виробничої програми. Підприємство має виробляти лише ту продукцію і у такому обсязі, які воно може реально реалізувати .

Готова продукція є матеріальним результатом виробничої діяльності підприємства. Окрім випуску речовинної продукції (взуття, машин, одягу,пива, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати роботи для інших підприємств чи надавати їм свої послуги. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміють вираз «готова продукція», даний вид продукції називають «виконані роботи та послуги».

Отже, продукція підприємства може складатися із готової продукції і виконаних робіт й послуг.

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі етапи:

- відпуск продукції з виробництва та здача її на склади;

- зберігання продукції на складах підприємства;

- відпуск продукції на місці місцевим та відправка (відвантаження)

іншим покупцям;

- відпуск продукції, яка призначена для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;

- реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

Продукція підприємства вважається реалізованою (товари, роботи, послуги) яка є відвантаженою покупцеві (замовникові) представлені розрахункові документи. Представленими розрахунковими документами покупцеві (замовникові) вважаються документи із моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), чи передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Також реалізованою вважається та продукція, за яку підприємство-продавець одержало плату чи авансові платежі.

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту й складну. При цьому продукція може бути основною, побічною чи супутньою. За технічними та іншими характеристиками побічна й супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні і якісні параметри визначають аналогічно основній продукції [19].

Супутня продукція - це продукція, яку отримують в одному технологічному циклі чи процесі одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки чи відпуску споживачам.

Побічна продукція - це продукція, що іноді утворюється у комплексних виробництвах при виробництві основної та, на відміну від супутньої, зовсім не потребує додаткових витрат [78].

Показник реалізації продукції підприємств промисловості є одним з основних показників фінансово-господарської діяльності. Обсяг реалізації готової продукції визначається відпущенням її з виробництва за кількістю,

асортиментом та якістю. Продукцію вважають готовою для реалізації, коли закінчена її обробка, коли продукція пройшла технічне випробування і вона відповідає стандартам та технічним умовам. Готова продукція повинна бути прийнята технічним контролем та здана на склад підприємства чи прийнята замовником.

Продукція, що не пройшла усіх операцій обробки, не пройшла випробування та технічного контролю підлягає обліку як незавершене виробництво.

1.3.Нормативно-правове регулювання проведення економічної експертизи виробництва продукції та процесу її реалізації

Сучасні умови економічного розвитку України характеризуються реформуванням державної судово-правової системи, що нажаль супроводжується криміналізацією суспільства і стрімким зростанням правопорушень у фінансово-господарській діяльності відповідно. Тому основним завданням чинного законодавства є захист законних інтересів держави, суб'єктів підприємницької діяльності і споживачів у господарській сфері.

Як зазначають Романів С.Р., Голяш І.Д. при цьому судово-економічна експертиза, виступаючи процесуальною формою дослідження на основі спеціальних знань у різних галузях економіки, вирішує широке коло питань, що виникають у ході досудового розслідування чи судового розгляду економічних злочинів. Кваліфікований висновок експерта-економіста сприяє встановленню об'єктивної істини і винесенню справедливого судового рішення відповідно [69, С.796].

Слід відмітити, що відсутність єдиного підходу у чинних законодавчо-нормативних, процесуальних та інструктивних документах до змісту

економічної експертизи призвело до хаотичності трактування її сутності за назвами у різних наукових джерелах (наприклад – державна економічна експертиза, незалежна економічна експертиза, судово-економічна експертиза, експертно-економічне дослідження, експертно-економічна оцінка та ін.), підміни одних форм економічного контролю іншими (в окремих випадках не судово-економічна експертиза, а аудит трактується як засіб доведення істини), невизначеності рівня фахових спеціальних знань, якими слід обов'язково володіти експерту-економісту і т.д.

Експертиза є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки будь-якої країни, що зумовлює потребу її нормативно-правової регламентації (регулювання) відповідно [69, С.797].

Регламентація (рос. регламентация; англ. regulations; нім. reglementierungf) - процес встановлення і дотримання окремих правил, положень, інструкцій, нормативів та інших нормативних документів або ж, іншими словами, регламент. У свою чергу, під регламентуванням доцільно розуміти процес встановлення певної сукупності методик, правил, інструкцій тощо, які забезпечують умови діяльності суб'єктів господарювання, їх структурних підрозділів та окремих працівників.

Слід відмітити, що судово-експертна діяльність включає такі складові, що забезпечують її функціонування, як: правове, науково-методичне, кадрове, фінансове та організаційне забезпечення, процес проведення

експертиз і реалізація висновків експертів. При цьому у кожній із вище представлених складових можна виділити певні проблеми [68].

Структурні елементи судово-експертної діяльності в Україні представлено на рис.1.8.

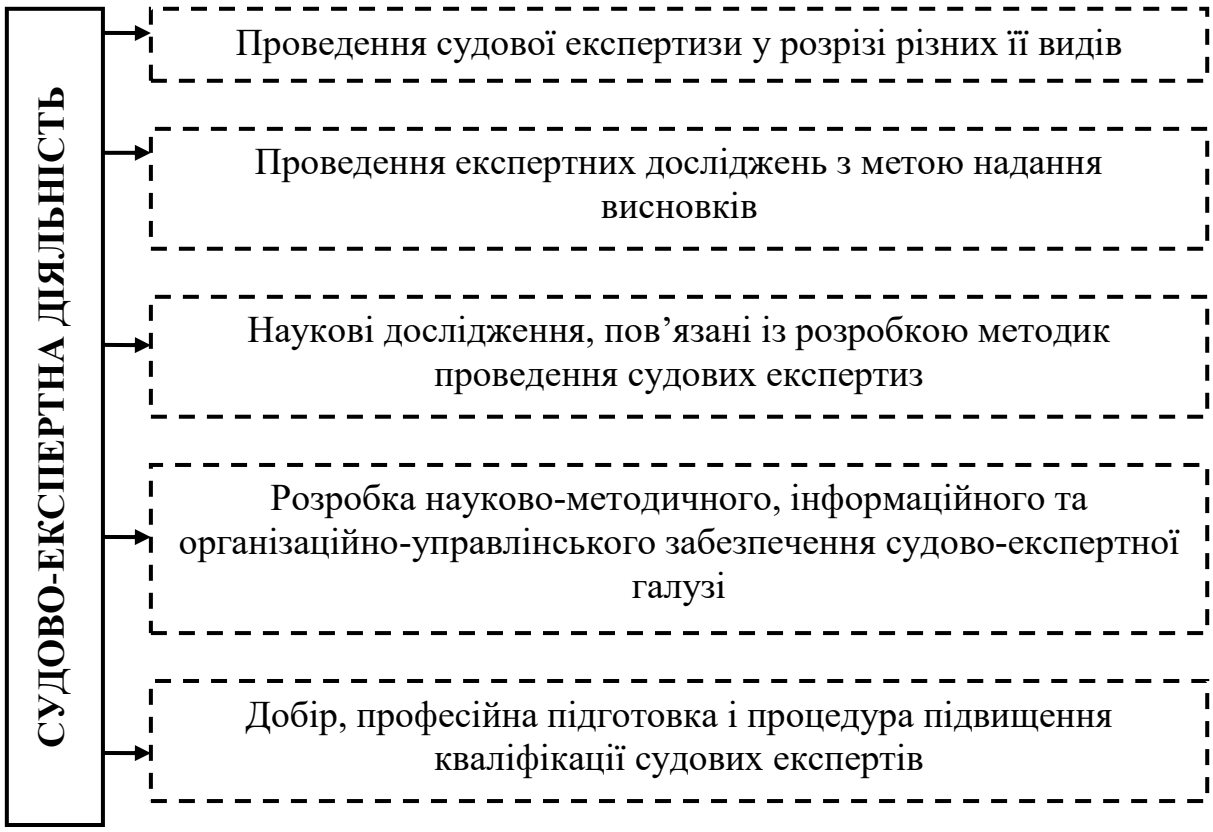

Рис.1.8. Основні елементи судово-експертної діяльності в Україні

В даний час Міністерством юстиції України приділяється значна увага вирішенню проблем законодавчого регулювання судово-експертної діяльності, що має практичне значення для забезпечення її належної організації та оптимізації процесуальних відносин у цілому.

Процес економічної експертизи являє собою процесуальну дію, тому на його якість безпосередньо впливає досконала нормативно-правова база. В Законодавстві України відсутній нормативний акт, який регулює діяльність експертів-економістів, але ці норми розкриваються в різних нормативно-правових документах. Відсутність такого документа під час виконання експертом роботи впливає на якість дослідження. Тому, актуальним є впорядкований розгляд норм регулювання економічної експертизи та узагальнення їх для підвищення якості роботи експерта.

Значна більшість порушень економічного законодавства знаходить своє відображення у бухгалтерському обліку. Слідчий та суддя не володіють спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, тому є необхідним використання спеціальних наукових і практичних знань експерта-економіста.

Експерт-економіст є процесуальною особою, тобто має певний процесуальний статус, який визначає його права та обов'язки. Тому у ході здійснення діяльності йому необхідно керуватися, насамперед, нормативно-правовими актами, що регулюють порядок проведення судово-експертної діяльності.

Основним нормативно-правовим актом, який регулює судово-експертну діяльність є Закон України «Про судову експертизу» [24]. Він визначає правові, організаційні та фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою й об'єктивною експертизою. Положення даного документа поширюються на всі існуючі в Україні види судових експертиз, у тому числі й на економічну. Даний закон розкриває загальні положення експертної діяльності, визначає права, обов'язки та відповідальність судових експертів, порядок їх атестації, питання оплати праці та соціального захисту судових експертів, а також питання міжнародного співробітництва у галузі судової експертизи.

Детальний розгляд цього закону дозволяє узагальнити наведену в ньому інформацію та конкретизувати вказані положення.

У загальних положеннях розкривається поняття судової експертизи та принципи судово- експертної діяльності. Тут визначено гарантії незалежності судового експерта та правильності його висновку, забезпечення умов праці судового експерта за місцем знаходження об'єктів дослідження та розкривається питання організації судово-експертної діяльності.

У розділі «Судовий експерт» визначено коло осіб, які можуть бути судовими експертами та осіб, які не можуть бути судовими експертами, а також їх права, обов'язки та відповідальність.

У розділі «Фінансове та організаційне забезпечення діяльності судово-експертної діяльності» розкривається питання фінансування діяльності судових експертів, порядок їх атестації, розкривається поняття експертно-кваліфікаційної комісії, питання оплати праці та соціального захисту експертів.

У розділі «Міжнародне співробітництво в галузі судової експертизи» деталізується питання проведення експертизи за дорученням відповідного органу чи особи іншої держави та залучення фахівців з інших держав для спільного проведення судових експертиз [24].

Слід зазначити, що з часу прийняття Закону України «Про судову експертизу» більшість його положень і сьогодні не втратила актуальності. Проте починаючи з 2004 року, Верховною Радою України були прийняті нові процесуальні кодекси та нормативно-правові акти, що стосуються регулювання судово-експертної діяльності.

Правовою основою проведення економічної експертизи за кримінальними, цивільними справами чи господарськими спорами є процесуальне законодавство. Узагальнення норм процесуального законодавства, що регулюють проведення економічної експертизи наведено на (рис.1.9.).

З рис.1.9. видно, що кримінальні справи регулюються Кримінальним процесуальним кодексом, який визначає порядок порушення, розслідування, розгляду та вирішення кримінальних справ і залучення до цього процесу експерта-економіста за необхідності його спеціальних знань.

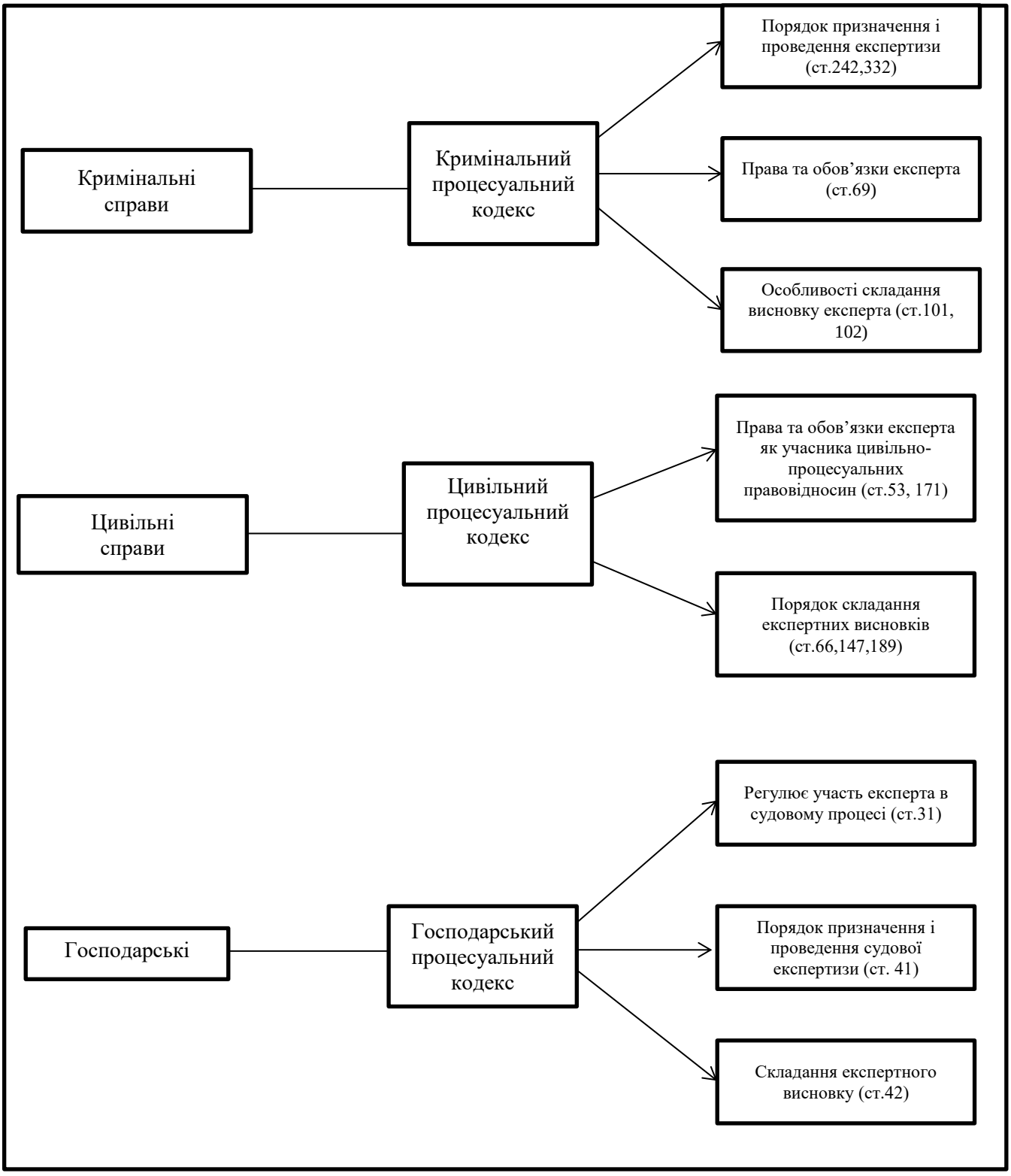

Рис.1.9.Регулювання економічної експертизи за процесуальним законодавством

Для врегулювання цивільних спорів, які виникають із приводу майнових і особистих немайнових відносин, основою яких є рівність сторін-учасниць, призначений Цивільний процесуальний кодекс України.

Господарський процесуальний кодекс України призначений для регулювання процесів вирішення спорів, які виникають між суб'єктами господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності. Ці суперечки можуть бути пов'язані з невиконанням договірних зобов'язань господарюючими суб'єктами, неповнотою розрахунків юридичних осіб з бюджетом, фондами соціального та пенсійного страхування тощо [11].

Особливе значення розглянутих кодексів полягає в тому, що саме вони передбачають умови, за дотримання яких забезпечується доказове значення висновку судового експерта за справою, що розслідується або розглядається в суді.

Проведення експертизи виробництва продукції та процесу її реалізації також регламентується наступною нормативною базою:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Він визначає основні принципи обліку готової продукції, порядок організації та ведення її обліку (відповідальність за його організацію, первинні документи та облікові регістри, необхідність інвентаризації продукції та порядок відображення інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств) [21].

Даним законом визначається ціль бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Згідно з законом ціль ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності являється надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів на підприємстві.

Законом передбачаються загальні вимоги до фінансової звітності, а саме на підставі даних бухгалтерського обліку підприємство повинне

складати фінансову звітність, яка підписується керівником та бухгалтером підприємства [21].

Також Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» передбачається, що контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх компетенції, передбачених законами .

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. № 246.

Це положення визначає методологічні засади формування в обліку інформації про запаси та розкриття їх у фінансовій звітності [66] .

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. Цим положенням (стандартом) визначаються методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкритті у фінансовій звітності.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. Цим положенням (стандартом) визначаються методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкритті у фінансовій звітності [65].

З метою підвищення якості експертиз, перевірки компетентності експертів (як державних, так і недержавних установ), що систематично, на професійній основі здійснюють експертну діяльність, запропоновано правило, згідно з яким органи дізнання, попереднього слідства і суду матимуть право доручати проведення судових експертиз по кримінальних справах лише тим фахівцям, яких внесено до Реєстру атестованих судових експертів.

Проведення аналізу нормативно-правового регулювання судово-економічної експертизи дозволило зробити висновок, що узагальнення та

систематизація всіх її норм і положень дають змогу значно скоротити затрати часу на дослідження та покращити його якість. Це сприятиме значному скороченню терміну слідства та суттєво підвищить ефективність організації боротьби з економічною злочинністю.

Нажаль, поняття економічної експертизи в українському законодавстві чітко не представлено. Зокрема, тут дається визначення категорій «експертиза» і «судова експертиза». Проаналізувавши низку законодавчих актів, ми прийшли до висновку, що трактування поняття «експертиза» є вузькоспеціалізованим і стосується лише деяких сфер діяльності (архітектурна, ветеринарна, будівельна, екологічна та ін.). Про проведення експертизи також згадується у Податковому кодексі України (ПКУ) (ст.82, 83, 84). Зокрема в ПКУ представлені певні умови для проведення експертизи. Однак законодавство, що регулює питання призначення і проведення експертиз обмежує коло замовників і виконавців у цій сфері.

І як вихід із цього замкнутого кола, Романів С.Р. і Голяш І.Д. пропонують вважати виконання вимог ПКУ можливим тільки у ході проведення економічних досліджень, для призначення яких не вимагається постанова слідчого чи судового органу [69].

Одним із напрямків удосконалення законодавчо-нормативної бази щодо регулювання судово-експертної діяльності в Україні є конкретизація норм щодо міжнародного співробітництва у галузі судової експертизи, а саме: правил проведення різних видів судових експертиз за дорученням відповідного органу (особи) іншої країни, порядку залучення іноземних фахівців до спільного проведення експертиз, напрямків міжнародної наукової співпраці у сфері судової експертизи та ін.

На нашу думку, внесення вище представлених змін забезпечить належний комплексний підхід щодо удосконалення законодавчо-правової регламентації судово-експертної діяльності в Україні в цілому, в т.ч. у сфері проведення економічної експертизи зокрема.

Підсумовуючи вищесказане можна стверджувати, що в Україні необхідно уніфікувати процесуальне законодавство з питань призначення і проведення судової експертизи, адже у кожній галузі процесу така діяльність по-різному регламентується. Крім того, у вітчизняній законодавчій базі слід представити трактування поняття економічної експертизи та принципи її проведення, сформувати ринок послуг у сфері економічної експертизи, а також активізувати на державному рівні процес щодо створення незалежних експертних установ, які б проводили будь-які види економічних експертиз. Такі заходи забезпечать вирішення проблеми штучної монополії державних експертних установ і передбачатимуть соціальний захист для діючих приватних судових експертів відповідно.

РОЗДІЛ 2
ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЯКІ ПОВ'ЯЗАНІ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ

2.1.Документальне оформлення операцій з обліку виробництва та реалізації продукції

Вважається, що однією з важливих умов для стабільного і безперебійного функціонування та ефективної реалізації усіх напрямів розвитку підприємства слугує використання у його діяльності принципів та інструментарію інформаційного забезпечення.

Під інформаційним забезпеченням підприємства слід розуміти сукупність форм, методів й інструментів управління інформаційними ресурсами, що необхідні й придатні для реалізації аналітичних та управлінських процедур, які забезпечують стабільне функціонування підприємства та його стійкий перспективний розвиток.

При проведенні експертного дослідження використовують переважно економічну інформацію, що включає у себе всю сукупність відомостей, які в свою чергу, характеризують виробничо - фінансову діяльність підприємств й організацій [27] .

На підриємстві при веденні бухгалтерського обліку оформлення й обробка первинних документів несе дуже велике значення для ведення безпомилковогота прозорого обліку.

Технічно бухгалтерський облік як процес розпочинається із виявлення, вимірюванняі реєстрації фактів, дій і подій, що мають за мету отримання інформації про господарські операції [21].

За допомогою документування на підприємстві здійснють уцільнене й безперервне спостереження за всіма господарськими операціями.

Процес документування, являє собою основу бухгалтерського обліку,

яка передбачає відображення у документах всіх господарських операцій і фактів господарської діяльності, але в роботі ми зосередим увагу на документуванні операцій, що безпосередньо стосуються обліку виробництва та реалізації продукції.

Під терміном «документ» розуміють належним чином складений й оформлений діловий папір, що письмово підтверджує право здійснення чи реально здійснену господарську операцію, що містить її ознаку та показники, які підлягають відображенню у бухгалтерському обліку.

За допомогою документації здійснють суцільне відображення господарських операцій у момент та на місці їх здійснення.

Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції, у разі, якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення [8].

Узгоджені з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право отримувати із складів матеріали, а й зразки їхніх підписів мають бути передані цехами чи іншими структурними відділами підприємства відповідним особам, які здійснюють вказаний відпуск матеріалів із складів.

У первинних облікових документах на відпуск матеріалів із складів підприємства у підрозділи вказується назва матеріалу, облікова ціна, кількість, сума, а також призначення: назва і номер замовлення (виробу чи продукції), для виготовлення якого відпускаються матеріали, чи номер і назва затрат. Підприємство може здійснювати відпуск матеріалів або їх окремих груп та видів своїм підрозділам без вказівки призначення – відпуск матеріалів враховують як внутрішнє переміщення, а самі матеріали вважаються у підзвіті підрозділу, який їх одержав.

На матеріали, які були фактично витрачені, підрозділ– одержувач складає акт витрат, у якому вказує назву, кількість, облікову ціну та суму за кожною позицією, номер і назва замовлення для виготовлення якого їх було витрачено, чи номер і назва затрат, кількість і сума за нормами витрачання,

кількість і сума витрат над норму і причини таких витрат; за потреби, також вказується кількість виготовленої продукції чи обсяги виконаних робіт. В звіті дається пояснення перевитрат або економії матеріалів. Списання матеріалів із підзвіту відповідного підрозділу підприємства і віднесення їх вартості на затрати виробництва (у залежності від того, на які цілі було витрачено матеріали) здійснюються на основі вище зазначеного акту.

Відпуск матеріалів із складів підприємства безпосередньо на виробництво, зазвичай, повинне здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Ліміти на відпуск матеріальних цінностей в виробництво встановлюються заводськими службами планування за участі відповідних технічних служб та відділу матеріально-технічного постачання на основі діючих норм витрат матеріалів та виробничої програми підрозділів підприємства, із врахуванням залишків матеріалів на початок і кінець періоду планування [83, С.215].

Первинними обліковими документами з відпуску матеріалів із складів підприємства у підрозділи є накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11), лімітно-забірні карти (типова форма № М-8, № М-9), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) .

На підприємстві випуск продукції із виробництва і передача її на склад оформлюється відомостями, накладними, приймально-здавальними документами, актами приймання, у яких вказують: дата, шифр цеху та складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються у двох примірниках, один із яких призначений для здавальника, а інший - залишається на складі. Кількість виробів, які оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися та, при необхідності, зважуватись.

На складі готова продукція обліковується у кількісному виразі за її видами картках чи у книгах складського обліку. У картці чи книзі

визначаються назва продукції, одиниця виміру, її номенклатурний номер, марка, розмір, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведуть у міру її надходження на склад чи відпуску зі складу. У картках чи книгах складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки.

Рух первинних документів ТОВ «Микулинецький Бровар» з обліку готової продукції наведено на (рис. 2.1.).

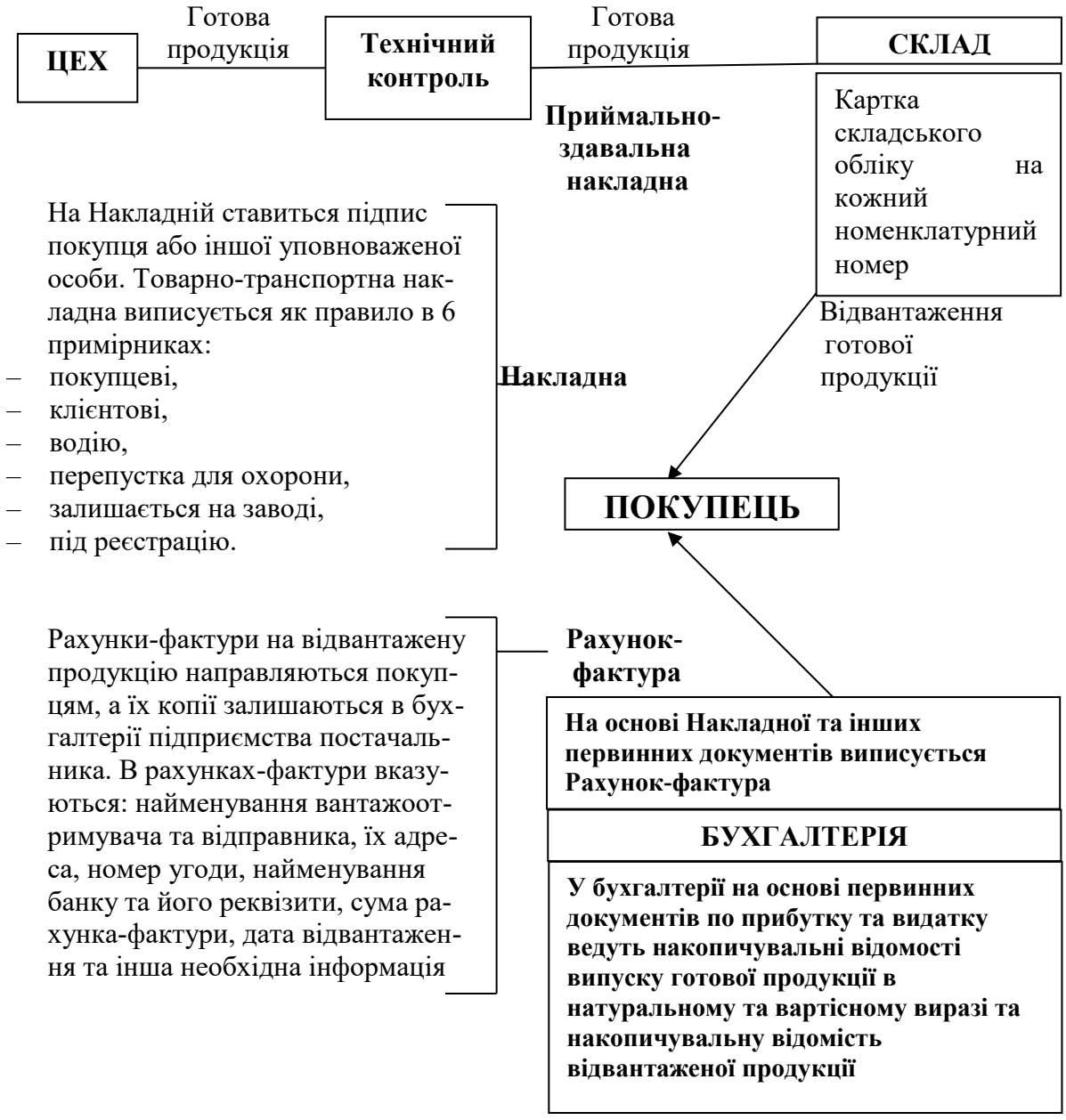

Рис.2.1. Рух первинних документів з обліку готової продукції

На підставі здавальних накладних, що виписуються в двох примірниках, складають Відомість випуску готової продукції за звітний місяць, в якій відпущена з виробництва продукція групується за видами та сортами (номенклатурними номерами) й відображається у двох оцінках: за обліковими цінами (як правило, по плановій собівартості) та по фактичній собівартості, яка визначається вкінці місяця, після складання звітної калькуляції [81] .

Методом порівняння цих показників між собою і визначають відхилення між плановою та фактичною собівартістю (перевитрату чи економію) як по окремих видах продукції, так й по всьому випуску. Ці дані використовують для контролю за виконанням плану по собівартості продукції. Ці Відомості випуску готової продукції із виробництва служать підставою для її оприбуткування.

Документи на готову продукцію кожного дня надходять у бухгалтерію, що веде натурально-кількісний облік випуску продукції за її видами, сортами. В кінці місяця загальну кількість відпущеної продукції оцінюють за прийнятими в облік цінами підприємства та фактичною собівартістю. За цими відомості відпуску готової продукції визначають результат роботи підприємства в процесі виробництва (різниця між фактичною та взятою для обліку собівартістю відпущеної продукції), економію чи перевитрати.

Кожного місяця звіряють дані облікових реєстрів із даними книги залишків готової продукції та напівфабрикатів свого виробництва, контролюють записи, своєчасне та правильне її оприбуткування, стан запасів готової продукції на складі, забезпечення зберігання, своєчасне відвантаження, а також і виконання обов’язків за поставками продукції споживачам.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 «Первинні облікові документи й регістри бухгалтерського обліку» Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність Україні» від 16 липня 1999р. № 996-XIV.

Якщо в первинному документі відсутній будь-який обов'язковий реквізит, тоді даний документ недоказовий та не може бути підставою в бухгалтерському обліку.

Відпуск продукції безпосередньо із виробництва й передача її на склад підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» оформлюють накладними, приймально-здавальними документами, відомостями, актами приймання. В даних документах вказують: дату, найменування продукції, шифр цеху і складу, одиницю виміру, номенклатурний номер, кількість і ціна за одиницю продукції.

Щомісяця в строки, що передбачені графіком документообігу, особи, які є матеріально - відповідальними складають «Звіт про рух матеріальних цінностей» у двох примірниках. До звіту також додають усі первинні документи за звітний місяць. Матеріально-відповідальні особи заповнюють лише кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють у бухгалтерії відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 « Витрати» [65,66] .

Первинними документами, які слугують для відображення нагромадження загальновиробничих витрат на ТОВ «Микулинецький Бровар» є: рахунок, накладна, виписка банку, ВКО, розрахунок бухгалтерії, авансовий звіт тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат відповідно до розподілу оформляється довідкою (розрахунком) у бухгалтерії.

Правильно оформлені і перевірені документи систематизують та групують у зведені відомості. Усі документи, відносно яких відпускались матеріальні цінності і видавались кошти понад встановлені норми (кошторисні суми, ліміти) групують і узагальнюють окремо .

Уся сировина та матеріали, які були відпущені у виробництво, оформлюються письмовими заявками керівників виробничих підрозділів ТОВ «Микулинецький Бровар».

При передачі сировини та матеріалів використовують облікові документи, перелік яких і порядок, заповнення і використання зазначається у графіку документообігу підприємства.

На ТОВ «Микулинецький Бровар» при обліку сировини і матеріалів застосовують такі форми первинних облікових документів, як: «Лімітно-забірна картка», «Виробничий звіт», «Приймально-здавальна накладна».

Лімітно-забірна картка - місячний накопичувальний документ. Їх використовують для оформлення відпуску матеріалів, які використовуються для виробництва систематично. Цю форму застосовують для відпуску сировини у понад встановлений ліміт або при зміні сировини, яка виписується на один вид сировини та його багаторазовий відпуск в межах ліміту в двох примірниках: один примірник для одержувача (дільниці чи цеху), а інший - для складу.

Накладна для внутрішнього переміщення використовується для обліку руху сировини всередині підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар». Її виписують в двох примірниках: перший – для цеху, щоб відбулось списання матеріалів, а другий – для складу з метою оприбуткування.

Для забезпечення обліку норм використання сировини на ТОВ «Микулинецький Бровар» ведуться виробничі звіти. Звіти складаються начальником цеху кожного місяця не пізніше за 5 число наступного за звітний період за даними актів та накладних здачі продукції на склад – нарядів робітників, лімітних карток та вимог на одержану сировину та основні матеріали. Пізніше цей звіт перевіряє начальник економічного відділу на відповідність розрахунків по нормі, а пізніше перевіряє головний бухгалтер ТОВ «Микулинецький Бровар».

У встановлені графіком документообігу дні документи з обліку витрат надходять у бухгалтерію підприємства, де знаходять своє відображення у оборотно-сальдових відомостях. Усі підсумки з них переносять до «Головної книги», а у розрізі калькуляційних статей - до виробничого звіту. У

виробничому звіті усі фактичні виробничі витрати порівнюються з нормативами, які перераховані на усю фактично вироблену продукцію, з визначенням економії та перевитрат по кожній статті нормативної калькуляції окремо за місяць та наростаючим підсумком з початку року [63].

На ТОВ «Микулинецький Бровар» розроблена модель здійснення товарних операцій. Кожний етап товароруху, що пов’язаний з виробництвом, надходженням та реалізацією товарів, супроводжується оформленням первинних документів, які потім знаходять відображення в бухгалтерському обліку .

Система документування процесу реалізації товарів на ТОВ «Микулинецький Бровар» зображена на (рис.2.2.)

Рис.2.2 Етапи документування процесу реалізації продукції

Розглянемо детальніше порядок складання і використання документів для оформлення процесу реалізації товарів.

Документування дозволу на відпуск товарів.

Підприємство здійснює поставку і відпуск товарів згідно з договорами, укладеними з покупцями та замовниками. Асортимент товарів, їх кількість та ціни зазначаються безпосередньо у договорі або у специфікаціях чи заявках, які є також невід'ємною частиною договору.

Відпуску підлягають тільки товари, що фактично оприбутковані матеріально відповідальною особою.

Документальне оформлення відвантаження товарів починається зі складання розпорядчого документа за формою, визначеною підприємством самостійно. Функції такого документа можуть виконувати наряди, замовлення, розпорядження, накази тощо.

У розпорядчому документі менеджер вказує найменування та адресу покупця, найменування, кількість товарів та дату відпуску їх зі складу. Розпорядження на відпуск товарів передається працівникам складу для формування замовлення.

Документування відпуску товарів зі складу.

Відвантаження товарів зі складу ТОВ «Микулинецький Бровар» здійснюється за допомогою таких варіантів:

- безпосереднім відпуском товарів представнику підприємства-покупця (самовивіз);
- централізованою доставкою товарів.

Обов'язковою умовою відпуску товарів і оформлення товаросупровідних документів є наявність довіреності одержувачів.

Для документального оформлення відпуску товарів зі складу ТОВ «Микулинецький Бровар» складається накладна. Відповідно до розробленого на підприємстві графіка документообігу виписка накладних покладена на менеджера та працівника складу.

При оформленні накладної вказуються такі реквізити як:

- номер і дата складання;
- найменування і адрес підприємства;
- найменування і адрес підприємства покупця;
- підстава для відпуску, тобто номер і дата комерційної угоди на відпуск товарів;
- номер і дата довіреності, а також прізвище довіреної особи покупця;

- дані про товари (найменування, одиниці виміру, кількість, ціни без ПДВ, вартість);
- сума податку на додану вартість; загальна сума до сплати (цифрами і прописом).

Накладна підписується посадовою особою, що надає дозвіл на відпуск товарів, матеріально-відповідальною особою складу і довіреною особою покупця.

При цьому в накладній мають бути не тільки підписи, але й зазначені посади та прізвища осіб, відповідальних за дозвіл на здійснення господарської операції з відпуску товарів.

Керівником підприємства затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл, тобто підписувати первинні документи на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском товарів.

Накладна може бути підписана особисто із застосуванням факсиміле, штампу, символу. Підписи осіб відповідальних за складання первинних документів на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароля або іншим способом авторизації, що дозволяє одночасно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Підприємство самостійно встановлює кількість примірників накладної на відпуск товарів. Один примірник як супровідний документ видається підприємству - покупцю.

Накладна, що складається в момент здійснення господарської операції, пов’язаної з відпуском товарів із складу підприємства, слугує підставою для:

- списання реалізованих товарів з-під звіту матеріально відповідальної особи;
- обгрунтування виконання договірних зобов'язань перед покупцем та переходу права власності на товари від підприємства до покупця;
- ведення складського обліку відпуску товарів;

- ведення синтетичного та аналітичного обліку реалізації товарів;
- підтвердження суми валового доходу при здійсненні продажу товарів із наступною оплатою;
- обґрунтування виконання бюджету продажу товарів за центрами відповідальності [2] .

Документальне оформлення доставки товарів покупцю

Найпоширенішим способом доставки товарів покупцям із складів підприємства є автомобільні перевезення.

Підприємство як вантажовідправник має оформити товарно-транспортну накладну. Якщо оптове підприємство одночасно є перевізником (тобто доставляє товари покупцю власним або орендованим транспортом) крім ТТН, складається дорожній лист вантажного автомобіля.

Документальне оформлення розрахунків із покупцем

Форма розрахунків за поставлені товари визначається договором між оптовим підприємством і покупцем.

Якщо це — безготівкові розрахунки, то покупець повинен перерахувати кошти на поточний рахунок оптового підприємства відповідно до договору, накладною чи рахунком-фактурою. У останньому випадку на оптовому підприємстві оформляється вимога до покупця -рахунок-фактура, де зазначаються найменування, банківські й поштові реквізити оптового підприємства та покупця і сума до сплати. Рахунок-фактура підписується керівником, головним бухгалтером та передається покупцю, у тому числі електронними засобами зв'язку. На підставі рахунка-фактури покупець оформляє платіжний документ.

Завершення товарообмінної операції згідно із договором повинна підтверджуватися двостороннім актом заліку взаємозаборгованості.

Документальне оформлення нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість

Підставою для ведення обліку податкових зобов'язань з ПДВ слугує

податкова накладна.

Оригінал податкової накладної видається покупцю, а копія залишається в оптового підприємства. Якщо товари реалізуються неплатнику ПДВ, то в такому випадку обидва примірники зберігаються у продавця.

Податкова накладна виписується СПД - продавцем в момент виникнення податкових зобо'язань із податку на додану вартість в двох примірниках. Дата виникнення податкових зобов'язань залежить від умови поставки товарів .

За організацію первинного обліку на ТОВ «Микулинецький Бровар» відповідає директор підприємства, який зобов'язаний забезпечити фіксування фактів здійснення всіх господарських операційв первинних документах та неухильне виконання усіма працівниками, причетними до обліку, правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання в бухгалтерію документів.

2.2.Методика синтетичного та аналітичного обліку готової продукції та її реалізації

Основними завданнями бухгалтерського обліку готової продукції та її реалізації є:

— вчасне оформлення відповідними документами готової продукції, відпущеної із виробництва;

— забезпечення контролю за її збереженням на складах підприємства;

— вчасне відображення операцій з відвантаження та реалізації продукції й розрахунків із покупцями;

— забезпечення контролю за виконанням плану випуску та реалізації продукції .

На рахунку 26 «Готова продукція» обліковується наявність та рух

готової продукції, що є виготовлена підприємством. До готової продукції відносять продукцію підприємства, обробку якої закінчили та яка пройшла випробування, приймання та укомплектування згідно із умовами договорів з замовниками і відповідає технічним умовам й стандартам.

Відпущена з виробництва готова продукція оприбутковується за дебетом рахунку 26 й обліковується у синтетичному та аналітичному обліку за фактичною виробничою собівартістю, що визначається згідно з П(с)БО 16 «Витрати» [65] .

Аналітичний облік готової продукції ведуть за обліковими цінами окремих найменувань (видів) чи однорідних груп продукції. Облікові ціни на готову продукцію підприємство встановлює самостійно.

Обліковими цінами для готової продукції можуть бути фактична собівартість одиниці найменування (виду) й однорідної групи продукції чи розрахунково-відпускна (планова) ціна одиниці із виділенням у аналітичному обліку відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами [28].

За кредитом рахунку 26 «Готова продукція» відображають реалізацію й інше вибуття готової продукції за середньозваженою фактичною виробничою собівартістю. Під час списання з кредиту рахунку 26 готової продукції за обліковими розрахунково-відпускними (плановими) цінами списуються також і відповідні суми відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами.

Якщо готова продукція обліковується за розрахунково-відпускними (плановими) цінами, то за Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами (далі – відхилення) визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень та вартості відпущеної із складу готової продукції за обліковими цінами.

Рівень (відсоток) відхилень визначається діленням суми відхилень на

початок місяця та суми відхилень на продукцію, яка надійшла на склад з виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць із виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, яка відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 «Готова продукція» та дебетом рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції [1].

У тому випадку, коли аналітичний облік готової продукції ведеться за встановленими підприємством обліковими розрахунково-відпускними (плановими) цінами, у синтетичному обліку готової продукції відображається фактична її виробнича собівартість, а у аналітичному обліку – облікова її вартість та відхилення фактичної собівартості продукції від вартості її за обліковими цінами. У сумі вони складають фактичну виробничу собівартість готової продукції.

Сума відхилень фактичної собівартості реалізованої продукції від вартості продукції за обліковими цінами, за якими готова продукція списується з підзвіту матеріально відповідальної особи при відвантаженні (відпуску) продукції покупцям, списується по кредиту рахунку 26 «Готова продукція», аналітичний рахунок відхилень на дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» на підставі розрахунку за середнім відсотком відхилень [56, С. 305].

Синтетичний облік випущеної з виробництва готової продукції (робіт, послуг) ведуть відповідно до Інструкції [30] за фактичною виробничою собівартістю. Собівартість реалізованої продукції (робіт чипослуг) визначається також за фактичною її виробничою собівартістю. Відповідно повинен бути організований й аналітичний облік, випущеної підприємством готової продукції.

Синтетичний облік наявності та руху готової продукції по фактичній

виробничій собівартості ведеться на активному рахунку 26 «Готова продукція». При оприбуткуванні відпущеної із виробництва готової продукції в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 26 «Готова продукція» та кредиту рахунка 23 «Виробництво».

Виконані та здані по актах замовникам роботи (зроблені послуги) по фактичній виробничій собівартості списують з кредиту рахунка 23 «Виробництво» на дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт» [87].

На кожний вид продукції на підприємстві складають виробничий акт, що використовують для складання нагромаджувальної відомості за місяць.

В залежності від виду випуск готової продукції із виробництва оформлюється й відображається в обліку різними способами. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її необхідно передати безпосередньо на склад. У такому випадку на підставі первинних документів в бухгалтерському обліку буде зроблений запис, який подано нижче (рис. 2.3.).

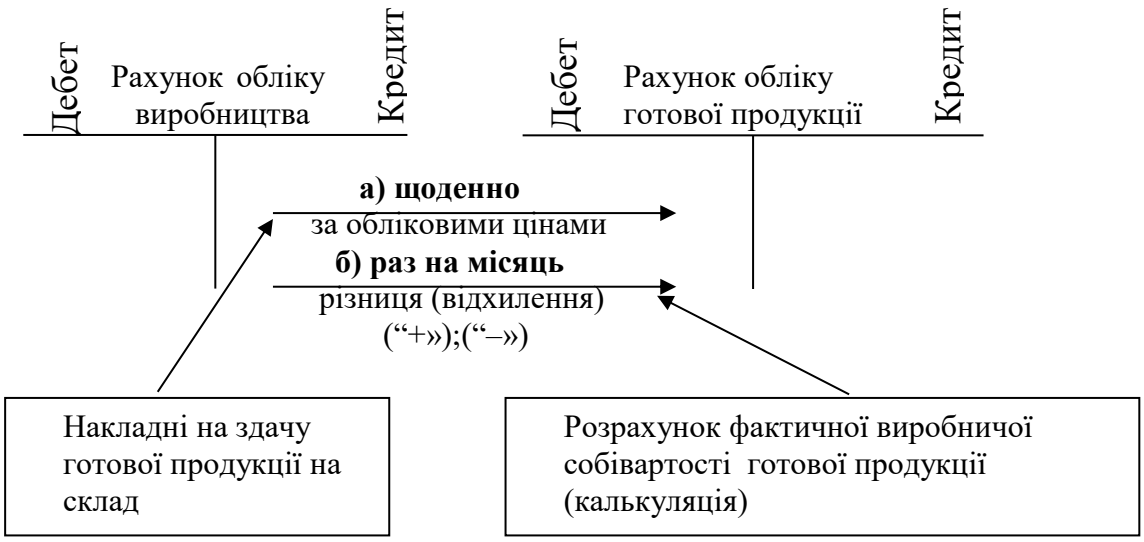

Рис.2.3. Облік випуску готової продукції

У випадку, якщо продукція не має натуральних параметрів — робота (монтаж) чи послуга (транспортні перевезення), то в бухгалтерському обліку випуск буде рівним передачі продукції замовнику, і цей факт випуску відображається в бухгалтерському обліку (рис. 2.4.).

Якщо продукція є унікальною (будинок, пароплав тощо), то відповідний випуск (передача замовнику) відображатиметься записом, наведеним на рис. 2.5.

Відпуск продукції покупцю оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної та дати оформлення, номера й дати договору з замовником, назви та реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни і вартості [72].

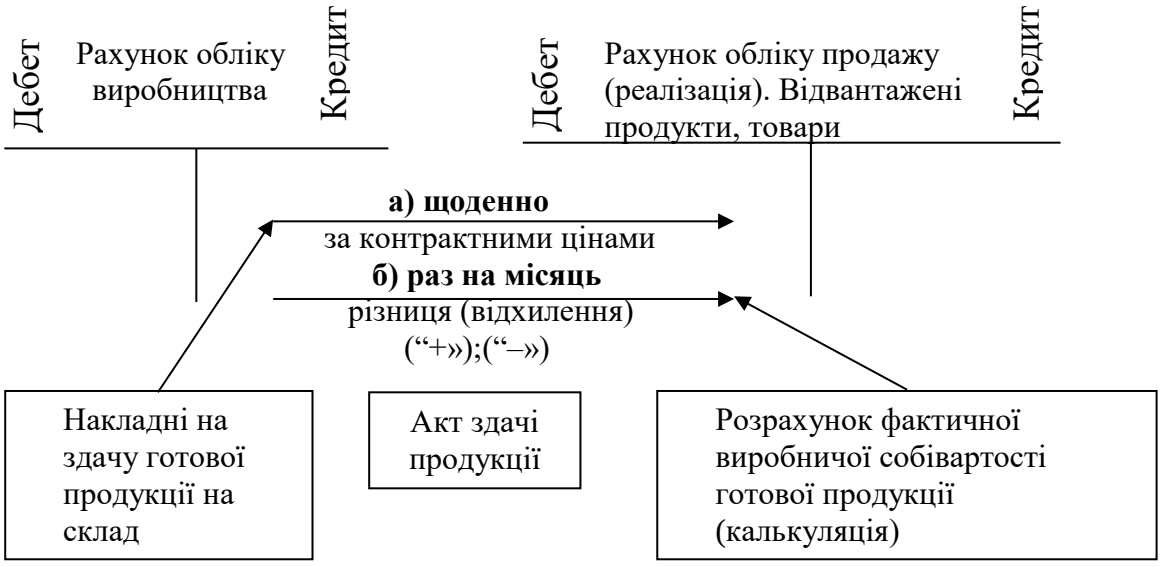

Рис. 2.4. Облік випуску готової продукції, що не має кількісних та якісних характеристик і яку не здають на склад.

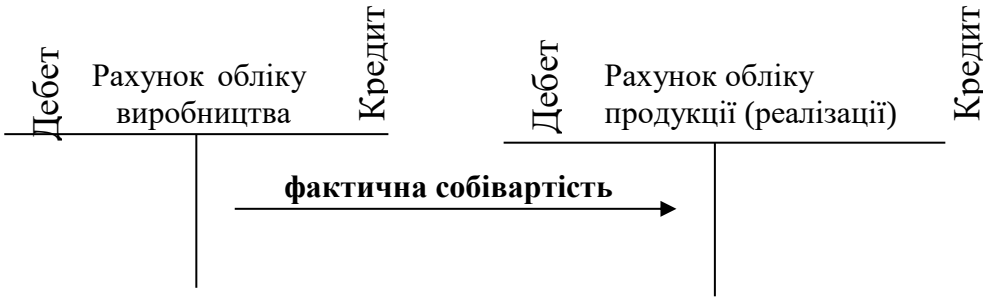

Рис. 2.5. Облік випуску готової продукції, яка не здається на склад.

Процес кругообігу оборотних засобів підприємства завершується реалізацією продукції та створюється можливість відновити цикл виробництва, використовуючи виручку від реалізації продукції для придбання нових виробничих запасів чи предметів праці, для оплати праці працівників, бюджетом по податках і інших платежах, розрахунків з постачальниками, органами соціального та пенсійного страхування, банками по кредитах і ін.

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві надані розрахункові документи. Наданими розрахунковими документами вважаються документи, які з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), чи передачі їх покупцеві відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків. В результаті реалізації продукції (робіт, послуг) підприємство має не тільки відшкодувати витрати на її виробництво та збут, але й мати ще і прибуток.

Якщо покупець відповідно до умов договору одержує продукцію безпосередньо на заводі, то така продукція вважається реалізованою після видачі й відповідного оформлення документами і пред'явлення покупцеві-замовникові розрахункових документів [77, С.315] .

У табл.2.1. наведена кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції.

У сучасних умовах можливі 3 варіанти організації аналітичного обліку продукції підприємства:

1. Окремі види чи групи однорідної продукції обліковуються за фактичною виробничою собівартістю, що визначається за станом на кінець звітного місяця.

2. Рух окремих видів чи груп продукції протягом місяця обліковують за фактичною виробничою собівартістю на початок місяця.

3. Облік готової продукції ведуть за обліковими розрахунково-

відпускними (плановими) цінами з застосуванням відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано до каси підприємства гроші від покупців готової продукції підприємства	301	361
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відвантажено готову продукцію підприємства покупцям	361	701
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	643
5	Списано собівартість реалізованої продукції	791	901
6	Списано дохід від реалізації готової продукції власного виробництва на фінансовий результат	701	791

Розглянемо детально вказані 3 варіанти організації аналітичного обліку готової продукції підприємства.

Перший варіант. Застосування цього варіанту аналітичного обліку готової продукції доцільне при виготовленні підприємством невеликої кількості видів (груп) продукції. Окремі види чи групи однорідної продукції обліковуються за фактичною виробничою собівартістю, визначеною станом на кінець звітного місяця. В цьому разі готовупродукцію оприбутковують в кінці місяця підсумком за місяць, а звіт про наявність й рух готової продукції складається один раз вцілому за місяць.

Розрахунок фактичної виробничої собівартості одиниці окремих видів (груп) готової продукції складають за даними аналітичного обліку про наявність та випуск продукції за місяць й аналітичного обліку витрат на виробництво продукції. Фактична виробнича собівартість одиниці окремих видів (груп) продукції, відпущеної із виробництва за місяць, визначається

діленням прямих і непрямих витрат на її виробництво за даними аналітичного обліку на кількість випущеної за місяць продукції.

Другий варіант. За визначенням та застосуванням фактичної виробничої собівартості готової продукції аналогічний першому варіанту. Рух окремих видів (груп) продукції протягом місяця обліковують за фактичною виробничою собівартістю на початок місяця у зв'язку з необхідністю складання та бухгалтерської обробки звітів та документів про рух готової продукції 2-4 рази за місяць.

Фактична собівартість продукції на початок місяця, що застосовується протягом місяця як облікова ціна, в кінці місяця корегується до фактичної собівартості, визначеної станом на кінець місяця. Таке корегування необхідно проводити для правильного визначення фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції та фінансових результатів від її реалізації.

Готова продукція, що виготовлена підприємством протягом місяця, оприбутковується на підставі актів (виробничих листів). Якщо відпущена з виробництва продукція оприбутковується на склад 2-4 рази за місяць, то оцінити лише за фактичною собівартістю на її можливо початок місяця. Нова продукція, виготовлена у звітному місяці, оприбутковується за собівартістю згідно із плановою калькуляцією. Відпущена з виробництва готова продукція оприбутковується у оцінці за фактичною виробничою собівартістю на початок місяця та відображається в бухгалтерському обліку таким проведенням:

Дт 26 «Готова продукція»

Кт 23 «Виробництво».

В кінці місяця, після визначення фактичної собівартості одиниці відрущених з виробництва окремих видів (груп) продукції розраховують суми різниці у оцінці оприбуткованої продукції за фактичною собівартістю на початок місяця й за даними звітного місяця.

На загальну суму різниць корегують фактичну собівартість оприбуткованої продукції записом на рахунках:

Дт 26 «Готова продукція»

Кт 23 «Виробництво» – на суму додатних чи від'ємних різниць.

Розрахунок на корегування фактичної собівартості готової продукції, відвантаженої покупцям і відпущеної власним торговельним підприємствам (крамницям чи кіоскам і т.п.) й списаної із складу за фактичною собівартістю на початок місяця, складається за даними аналітичного обліку готової продукції та допоміжного розрахунку про фактичну собівартість продукції на кінець звітного місяця. Якщо даний вид готової продукції у залишку готової продукції на початок місяця був відсутній, то продукція, відпущена у звітному місяці, оприбутковується й списується у розхід за фактичною виробничою собівартістю згідно з плановою калькуляцією, а в кінці місяця коригується до середньої фактичної собівартості за звітний місяць.

На підставі підсумкових даних розрахунку на коригування фактичної собівартості відпущеної готової продукції необхідно зробити записи на рахунках:

додатний (+):

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кт 26 «Готова продукція» – на суму збільшення собівартості продукції;

від'ємний (-):

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кт 26 «Готова продукція» – на суму зниження собівартості продукції.

В разі відпуску готової продукції власного виробництва у власні крамниці чи кіоски для продажу, що рівне реалізації готової продукції, на корегування фактичної виробничої собівартості такої продукції за місяць треба також зробити вказані вище записи у синтетичному й аналітичному обліку.

Тоді, коли готова продукція відпускається із складу на склад підприємства, для корегування фактичної собівартості продукції, переданої за фактичною собівартістю на початок місяця, складається розрахунок, у якому графи заповнюють за даними складів-одержувачів готової продукції.

На основі розрахунку складають бухгалтерську проводку:

Дт 26 «Готова продукція» (одержано)

Кт 26 «Готова продукція» (відпущено) – на додатну або від'ємну суму різниці.

Якщо прийнятий другий варіант обліку готової продукції на підприємстві, то для записів у синтетичному та аналітичному обліку готової продукції прибуткові і видаткові документи повинні бути розцінені за фактичною собівартістю продукції на початок місяця.

Завідувач складу готової продукції (комірник чи майстер) складає у встановлені строки звіти про наявність та рух готової продукції за прийнятою обліковою вартістю – фактичною виробничою собівартістю на початок місяця. Коригування фактичної собівартості продукції повинно бути відповідно відображене також у останньому за місяць звіті про наявність й рух готової продукції за її видами (групами).

Після перевірки та розцінки прийнятих звітів й документів про рух готової продукції бухгалтер складає накопичувальну відомість (журнал) для запису надходження та вибуття готової продукції підсумком за місяць в Головну книгу.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за місцем зберігання, матеріально-відповідальними особами та за видами (групами) продукції на рахунках кількісно-сумового обліку за фактичною виробничою собівартістю.

Третій варіант. В Інструкції про застосування Плану рахунків вказується, що в аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами з застосуванням відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими

цінами [30].

Інструкція не уточнює, які облікові ціни на готову продукцію маються на увазі, хоча застосовуватись можуть різні облікові ціни. На нашу думку, застосування у бухгалтерському обліку готової продукції відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами можливе тй доцільне лише у разі використання для спрощення обліку готової продукції розрахунково-відпускних (без ПДВ) цін на продукцію чи планових цін.

Застосування облікових розрахунково-відпускних (планових) цін на готову продукцію доцільне на виробничих підприємствах, що здійснюють масовий випуск продукції широкого асортименту. У цьому випадку, відпущена з виробництва готова продукція оприбутковується протягом місяця за розрахунково-відпускними (плановими) цінами. На облікову вартість відпущеної з виробництва готової продукції складають бухгалтерську проводку:

Дт 26 «Готова продукція»

Кт 23 «Виробництво».

У кінці місяця після визначення фактичної виробничої собівартості відпущеної готової продукції складається розрахунок відхилень фактичної виробничої собівартості продукції від вартості відпущеної й оприбуткованої продукції за розрахунково-відпускними цінами. При цьому порівняння фактичної виробничої собівартості із обліковою вартістю продукції здійснюється за кожним видом (групою) продукції та визначають відхилення: додатне (+) та від’ємне (-) [78] .

Аналітичний кількісно-сумовий облік й складський кількісний облік готової продукції у цьому разі ведеться за обліковими розрахунково-відпускними (плановими) цінами.

З метою визначення фактичної виробничої собівартості реалізованої готової продукції на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової

продукції» списану на цей субрахунок суму реалізованої продукції за обліковими розрахунково-відпускними (плановими) цінами потрібно зкоригувати до фактичної виробничої собівартості. Для цього за спеціальним розрахунком необхідно визначити суму відхилень, що припадає на відвантажену (відпущену) покупцям готову продукцію.

Враховуючи специфіку роботи підприємства, варто застосовувати такий спосіб аналітичного обліку готової продукції, який для даного підприємства підходитиме найбільше. При значній кількості видів (груп) готової продукції найбільш доцільним та раціональним є облік продукції за розрахунково-відпускними (плановими) цінами з окремим аналітичним обліком відхилень фактичної собівартості готової продукції від її облікової вартості.

На підприємстві «Микулинецький Бровар» в Балансі (Звіті про фінансовий стан) залишки готової продукції відображаються по фактичній виробничій собівартості. В поточному обліку наявність та рух готової продукції оцінюється за відпускними (оптовими) цінами підприємства (з відособленим обліком відхилень між фактичною виробничою собівартістю і відпускною вартістю продукції). Даний варіант забезпечує порівняність оцінки готової продукції із звітністю, а також дотримання єдності оцінки у документах на продукцію відвантажену та реалізовану покупцям.

Оцінка в звітному періоді здійснюється за фактичною собівартістю і за обліковими цінами з деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов’язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку).

В поточному обліку готову продукцію оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними чи оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами надає змогу вести постійний поточний облік в незалежності від калькуляції фактичної собівартості. Такі

ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції та реалізованими виробами.

При оцінюванні готової продукції за іншими цінами відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю [63].

Якщо облік готової продукції ведеться не за фактичними, а за договірними або оптовими цінами, тоді необхідно вести відокремлений облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в договірних чи оптових цінах підприємства. Облік готової продукції у вартісному вираженні ведуть за місцем їх зберігання із зазначенням матеріально відповідальних осіб.

Відхилення фактичної собівартості готової продукції від планової (чи від відпускної вартості) на підприємстві «Микулинецький Бровар» враховуються на окремих аналітичних рахунках по однорідних групах виробів, що відкриваються в складі рахунка готової продукції. У регістрах аналітичного обліку дані відхилення відображаються окремою позицією.

Викладений порядок оцінки готової продукції викликаний тим**,** що фактичну виробничу собівартість, відпущену з виробництва протягом місяця на підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» обчислюють лише наприкінці місяця, після відображення всіх прямих витрат та розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції [79, С.85-88] .

2.3.Порядок ведення обліку процесів виробництва та реалізації продукції в умовах комп'ютерезиваної обробки даних

В Україні невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин є адекватне відображення господарської діяльності суб'єктів господарювання. У цих умовах в підприємств зростає необхідність активніше використовувати облік для того, щоб контролювати та удосконалювати свою роботу, так як він не тільки відбиває господарську діяльність, але і впливає на неї. Основними завданнями керівника підприємства є розробка, прийняття й виконання рішень, які спрямовані на досягнення фінансово-економічної стійкості й ефективності функціонування підприємства. Але для вирішення управлінських завдань, зазвичай, невистачає аналітичних і оперативних даних бухгалтерського обліку, що характеризують реальні фінансові і економічно-виробничі процеси.

У сучасних умовах зростає роль засобів автоматизації обліку, які дозволяють практично повністю вирішити проблему точності йоперативності інформації [29].

Проте, на сьогоднішній день залишаються нерозв'язаними питання відносно визначення ефективності впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, встановлення їх складових, які впливають на економію ресурсів підприємства і вдосконалення обліку в умовах комп'ютеризації, що й обумовлює актуальність дослідження.

Бухгалтерський облік характеризується обробкою значного обсягу інформації, що необхідна не лише для функціонування бухгалтерського апарату, але і для ефективного прийняття управлінських рішень. Тому оперативність надходження облікової інформації та її достовірність є одними з найважливіших факторів ефективної діяльності підприємства.

Вдосконалення бухгалтерського обліку має передбачати розв'язання, таких завдань як: поліпшення контролю й аналізу одержаних даних, забезпечення більш досконалих форм документів, збільшення оперативності

одержаних даних та ін. Впровадження комп'ютеризації дозволяє ефективно вирішити дані завдання.

На сьогоднішній день широко використовуються засоби обчислювальної техніки і відбувається швидке оснащення організацій комп'ютерами, що дозволяють накопичувати дані як в облікових регістрах, так і на машинних носіях інформації (жорсткий диск чи флешка).

Сучасний рівень розвитку комп'ютерної техніки зробив можливою облікових даних, формування звітності, обробку первинних документів, ведення рахунків за допомогою комп'ютера.

Отже, нова інформаційна технологія обробки облікових даних включає всі рівні обліку:

- збір і реєстрація первинної інформації;
- ведення облікових регістрів господарських операцій;
- організація обліку розрахунків підприємства, обліку витрат на виробництво та калькуляції собівартості продукції;
- розрахунок та друк звітних форм.

Необхідність використання інформаційних систем бухгалтерського обліку полягає, в першу чергу, у тому, що це дозволяє усунути основні недоліки ведення бухгалтерського обліку вручну: неуважність та, як наслідок, незнання особливостей ведення бухгалтерського обліку в Україні, найпростіші арифметичні помилки тощо. Звичайно, комп'ютерна програма не може замінити досвідченого й професійного бухгалтера, але вона дозволяє заощадити його час та сили за рахунок автоматизації рутинних операцій, знайти арифметичні помилки в обліку та звітності, оцінити поточний фінансовий стан підприємства й перспективи його розвитку .

Основними вимогами до інформаційних бухгалтерських систем є якісне ведення обліку, надійність і зручність у експлуатації. Вони повинні:

- здійснювати безпомилкові арифметичні розрахунки;
- забезпечувати підготовку, перевірку, заповнення та роздрук

первинних та звітних документів довільної форми;

− безпомилково переносити дані з однієї друкованої форми на іншу;

− робити нагромадження підсумків й обчислення відсотків довільного ступеню складності;

− забезпечувати звернення до даних та звітів за минулі періоди (ведення архіву).

Для забезпечення цих можливостей інформаційна система повинна мати єдину базу даних про поточний стан бухгалтерського обліку на підприємстві й архівні матеріали.

Інформаційна система має бути надійною, що означає захищеність її від випадкових збоїв та, в деяких випадках, від навмисного псування даних. Тому важливим є те, щоб після збою можна було легко та в найменший термін відновити зруйновану базу даних та роботу системи. Сучасні інформаційні бухгалтерські системи відповідають цим вимогам.

Впровадження комп'ютерних інформаційних облікових систем, що грунтуються на сучасних інформаційних технологіях, дає можливість отримати численні переваги як працівникам управління, так й бухгалтерам.

Автоматизація обліку дозволяє усім бухгалтерам ефективно виконувати свої функції. Важливою перевагою нових інформаційних технологій є їх орієнтація на існуючі форми ведення бухгалтерського обліку, журнально-ордерну систему, що не передбачає внесення істотних змін у принципи бухгалтерського обліку. У той же час вдосконалюється техніка збору та обробки інформації [75].

Треба зазначити, що комплексна автоматизація бухгалтерського обліку підвищує інформаційні можливості підприємства. Окрім того, ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних систем надає підприємству можливість зберегти один з найважливіших ресурсів – час, який можна використовувати для більш поглибленого аналізу господарської

діяльності підприємства, для ухвалення рішень, планування та прогнозування. До того ж, застосування сучасних персональних комп'ютерів дозволяє здійснювати інтеграцію інформаційної бази даних обліку, яка забезпечує взаємопов'язане відображення господарських операцій на рахунках синтетичного й аналітичного обліку.

Використання комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів., хоча при організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві постає питання про доцільність впровадження на ньому комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Варто зазначити, що впровадження інформаційної системи бухгалтерського обліку є ефективним лише тоді, коли його наслідком є підвищення ефективності й поліпшення якості ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, яка знаходить відображення у наступних змінах:

- впорядкування бухгалтерського обліку;
- зниження кількості бухгалтерських помилок;
- збільшення обсягу одержаної інформації;
- підвищення оперативності й економічності бухгалтерського обліку.

Отже, впровадження автоматизованих інформаційних систем бухгалтерського обліку являє собою процес, у ході якого частина функцій бухгалтерії покладається на комп'ютер та, як наслідок, підвищується ефективність і покращується якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Однак, прийняття рішення стосовно необхідності автоматизації ведення обліку має здійснюватись безпосередньо після оцінки доцільності впровадження інформаційних систем обліку, а також очікуваних майбутніх вигод від їх застосування.

Отже, застосування інформаційних систем бухгалтерського обліку на підприємстві за умов ринкової економіки України є однією із найважливіших засад його ефективного функціонування.

Ведення обліку готової продукції підприємства з використанням комп'ютерних облікових програм на ТОВ «Микулинецький Бровар» здійснюється за обліковими цінами із подальшим здійсненням коригувань та відповідно розподілено на такі етапи:

- відображення витрат на виготовлення готової продукції, яка супроводжується списанням активів чи збільшенням пасивів підприємства відповідно до встановлених норм витрат й відображенням понаднормових витрат підприємства на рахунках обліку виробництва;
- відображення надходження готової продукції із виробництва на склад підприємства за обліковою собівартістю;
- ведення складського обліку готової продукції;
- відображення реалізації готової продукції підприємства за її обліковою вартістю;
- визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.

Основними завдання автоматизованого обліку готової продукції і її реалізації є:

- документування операцій із обліку готової продукції;
- ведення інформаційної бази щодо надходження готової продукції із виробництва;
- визначення стану запасів готової продукції;
- перевірка виконання планів із відвантаження й реалізації продукції;
- визначення фінансових результатів від реалізації продукції, робіт та послуг.

Задачі обліку товарів забезпечують автоматизований підрахунок товарів на складах, в місцях їх продажу, реалізації товарів покупцям. А

нагромаджені в системі дані уможливлюють аналіз показників із обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації у розрізі аналітичної інформації, що надзвичайно важливо для вирішення задач управлінського обліку та прийняття управлінських рішень.

Автоматизація задач з реалізації продукції одночасно забезпечує й контроль надходження від покупців платежів за відвантажену їм продукцію; розподіл витрат, пов'язаних із збутом продукції; облік реалізації у потрібних цінах; визначення податку на додану вартість для віднесення у бюджет; формування бухгалтерських записів реалізації продукції. В ній зацікавлені також відділ маркетингу і керівництво підприємства.

На практиці вони вирішуються шляхом застосування різних варіантів побудови й функціонування інформаційної системи обліку готової продукції і її реалізації. Особливості цієї ІС залежать від виду діяльності та розміру підприємства, документообігу, його організаційної структури, використання мережного оброблення даних тощо.

Для автоматизації обліку на ТОВ «Микулинецький Бровар» використовують бухгалтерську програму «1С Бухгалтерія».

Система «1С Бухгалтерія» дозволяє врахувати підприємству виробничі процеси, починаючи від моменту передачі матеріалів на виробництво і аж до випуску готової продукції. «1С Бухгалтерія» надає підприємству наступні можливості:

- ведення масивів нормативно-довідкової інформації, які необхідні для планування та обліку виробництва готової продукції, включаючи формування норм витрат сировини і допоміжних матеріалів;
- облік випуску готової продукції, витрат сировини та матеріалів, незавершеного виробництва;
- облік власної й давальницької сировини, напівфабрикатів, матеріалів і готової продукції;

- облік спецодягу й спецоснащення;
- облік виробничих витрат, розрахунок планової і фактичної собівартості з використанням методів відображення непрямих витрат.

Надходження матеріалів на виробництво. Програма «1С Бухгалтерія» забезпечує облік витрат підприємства для випуску готової продукції. Програмою передбачено контроль за переміщеннями матеріальних цінностей та споживанням ресурсів, які забезпечують виробничу діяльність кожного підрозділу підприємства [41].

Інвентаризація незавершеного виробництва. В кінці кожного місяця розрахункові залишки матеріалів в незавершеному виробництві коректують документом «Інвентареиація незавершеного виробництва» .

Операції із обліку виробничих витрат автоматично відображаються у бухгалтерському й податковому обліку. Підсумковий розрахунок собівартості продукції, що була випущена підприємством, виконується автоматично за допомогою регламентної операції завершення періоду.

Автоматизація *складського обліку* забезпечує отримання:

- даних аналітичного обліку залишку готової продукції і її надхоження до складу в натуральному та вартісному виразі;
- даних про фактичну собівартість іншого приходу і витрат готової продукції;
- даних про випуск готової продукції для прийняття управлінських рішень.

Ці завдання розв’язуються завдяки входженню до складу програмного комплексу із обліку готової продукції і її реалізації

На складі головне меню програми передбачає такі функції (рис. 2.6):

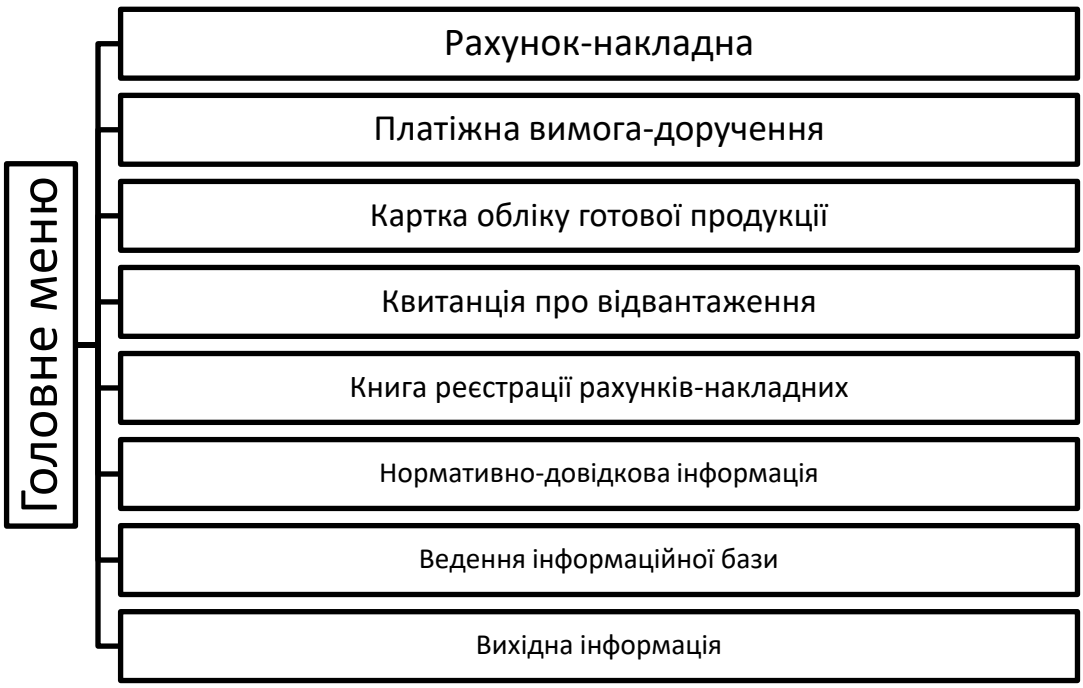

Рис. 2.6. Програмний модуль з обліку готової продукції на складі

Початком роботи з системою є формування нормативно-довідкової інформації у вигляді довідників: зовнішніх організацій; номенклатура-цінник готової продукції; договорів на постачання готової продукції;текстових постійних; користувачів; торгових націнок. Під час вибору конкретного довідника система зразу показує його структуру.

Формування у системі номенклатури продукції і її кількості здійснюється через «Картку обліку готової продукції», в яку бухгалтер спочатку пореквізитно вносить залишки по кожному номенклатурному номеру на дату внесення, а потім через автоматизоване створення відповідних первиних документів а картці відображається надходження готової продукції на склад чи її відвантаження із визначенням залишку по кожному номенклатурному номеру [43, С.17-20] .

Автоматизоване формування первинних документів у випадку потреби може передбачати їх роздрукування.

Відвантаження готової продукції із складу супроводжується формуванням та випискою рахунку-накладної на відпуск готової продукції,

який разом з відповідною нормативно-довідковою інформацією є основою для складання і друкування платіжної вимоги-доручення. Рахунки-накладні автоматично заносяться в Книгу реєстрації рахунків-накладних, в якій вказується, коли було відвантажено продукцію та здійснено оплату.

Функція «Ведення інформаційної бази» передбачає копіювання інформації для архівного збереження, відновлення, перезапису в інші модулі бухгалтерського обліку.

Функція «Вихідна інформація» передбачає собою формування:

- відомості аналітичного обліку;
- відомості руху готової продукції на складі у номенклатурному розрізі;
- відомості аналізу відвантаження готової продукції.

Інформаційна база даної ділянки обліку передбачає використання такої основної нормативно-довідкової інформації:

- довідник номенклатура-цінник готової продукції (група готової продукції, марка, номенклатурний номер, одиниця виміру, найменування готової продукції, ціна за одиницю виміру в національній грошовій одиниці та у іноземних валютах, синтетичний рахунок);
- довідник зовнішніх організацій (найменування організації,код зовнішньої організації, адреса та банківські реквізити організації);
- довідник текстових постійних даних (текст, код постійних даних);
- довідник договорів постачання готової продукції (код покупця, код фонду утримувача, найменування, номенклатурний номер, план постачань продукції по місяцях (кількість), сума планових платежів, передбачених договором);
- довідник користувачів (найменування підприємства, код користувача, адреса і банківські реквізити підприємства);

- довідник торгових націнок (код готової продукції, відсоток або сума націнок);
- довідник плану випуску продукції (структурний підрозділ, здавач готової продукції, відсоток рентабельності, план випуску продукції по місяцях (кількість), плановий номенклатурний номер);
- довідник рахунків бухгалтерського обліку (код підприємства, рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, його найменування);
- довідник статей обліку (код статті, її найменування).

Виконання облікових робіт розпочинається із формування і заповнення вхідної інформації, представленої такими документами:

- рахунок-накладна;
- картка обліку готової продукції;
- платіжна вимога-доручення;
- книга реєстрації рахунків-накладних;
- квитанція про відвантаження готової продукції.

В результаті обробки даних отримують таку вихідну інформацію:

- відомість руху готової продукції на складі у номенклатурному розрізі;
- відомість аналізу відвантаження готової продукції;
- відомість аналітичного обліку;
- відомість визначення результатів від реалізації готової продукції.
- відомість відвантаження, відпуску та реалізації готової продукції;
- моделі рентабельності продукції.

За умов конкурентної боротьби для підприємства особливий інтерес несе процес моделювання різних сторін господарської діяльності. За наявною інформацією у базі даних й базі моделей можна проаналізувати фактичну і

планову рентабельність продукції, внести конкретні пропозиції відносно організації виробництва готової продукції чи про припинення випуску нерентабельних її видів, змоделювати рентабельність продукції на майбутні періоди. Використовуючи інформацію бази знань, бухгалтер чи керівник підприємства отримує підказку про необхідне оптимальне управлінське рішення, що дасть можливість і найкоротші терміни переорієнтувати виробництво на випуск нової продукції [29].

РОЗДІЛ 3
ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИРОБНИЦТВОМ ТА РЕАЛІЗАЦІЄЮ ПРОДУКЦІЇ

3.1.Методика експертного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції на підприємстві

Виробничі підприємства кожного дня здійснюють операції із виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт і послуг. Для того, щоб даний процес приносив максимальну користь власнику підпрємства необхідно не лише забезпечити технічну сторону даного аспекту, а ще й вчасно реагувати на які-небудь порушення.

Порядок обліку операцій із виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт й послуг залежить від галузевих особливостей, організації і технології даних процесів. Цим визначається документальне оформлення операцій, які пов'язані з виробництвом і реалізацією товарів, продукції, робіт і послуг.

Головним завданням економічної експертизи операцій, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції є активний вплив на процеси промислового виробництва, маючи на меті сприяння випуску високоякісної та конкурентноздатної продукції, її реалізація на ринку на підставі раціонального використання трудових та фінансових ресурсів, запобігання браку, втрат, попередження правопорушень, які призводять до збитків на підприємствах.

Процес здійснення економічної експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг проводиться на основі попередньо сформованого локального стандарту експертного дослідження, що включає: об'єкти економічної експертизи, методичні прийоми дослідження, джерела інформації, узагальнення та реалізації результатів експертизи [3].

Методичні прийоми експертного дослідження виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг включають аналітично-розрахункові (статистичні розрахунки, економічний аналіз, економіко-математичні методи, аналітичні розрахунки) й документальні (інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, камеральні перевірки цін та стандартів, дослідження документів, експертизи різних видів, зокрема формальна, аналітична, зустрічна та логічна перевірка документів, взаємний контроль операцій та документів).

Об’єктами економічної експертизи на час дослідження операцій із виробництва та реалізації продукції є:

• дисципліна поставок за строками, обсягами, асортиментом та якістю продукції;

• витрати на виробництво та реалізацію продукції;

• незавершене виробництво;

•збереження продукції на час виробництва, зберігання та транспортування;

• первинна документація;

• дані бухгалтерського обліку та звітності;

• нестача продукції, брак, приписки і розмір нанесених збитків, виявлені ревізією, їх обґрунтованість, винні особи тощо [14].

Метою проведення економічної експертизи операцій, що пов’язані із реалізацією готової продукції на підприємстві є наступне :

1) встановити наявні порушення відносно правомірності підприємницької діяльності у частині виробництва продукції, виконання робіт, послуг і їх реалізації як на внутрішньому, так й на зовнішньому ринках;

2) встановити наявні факти недостовірності та неправомірності даних податкової звітності із обсягів виробництва та реалізації підприємства, що впливають на оподаткування і розрахунки із

бюджетом;

3) вжити заходів відносно реалізації матеріалів експертизи:

а) в частині нарахування і стягнення штрафних санкцій до бюджету за порушення чинного законодавства про підприємницьку діяльність, оподаткування ;

б) в частині притягнення до відповідальності винних службових осіб із адміністрації підприємства;

в) в частині усунення виявлених порушень в обліку та звітності, попередження зловживань та порушень, укріплення виконавської і трудової дисципліни апарату управління.

У процесі економічної експертизи перевіряють обсяг реалізації продукції та відповідність його розрахунковим договорам та комерційним угодам на постачання її покупцям. Однозначно перевіряють обґрунтованість розрахунків нормативів залишків готової продукції на складах. Завищення цих нормативів приводить до невиконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям, зменшення обсягу реалізації, сповільнення обігу коштів, затоварювання складів [5].

Для вивчення можливості реального скорочення залишків готової продукції, яка відвантажена (відпущена) покупцям, необхідно перевірити обґрунтованість кожної суми за термінами відвантаження неоплаченої продукції та причинами несплати рахунків покупцями. Особливу увагу, зазвичай, звертають на суми відвантаженої (відпущеної) продукції, яка тривалий час є неоплаченою покупцями.

Обсяг реалізації продукції у натуральному та у номенклатурному виразі перевіряють із укладеними договорами та комерційними угодами на постачання продукції покупцям. Також з'ясовують, чи немає створення резервів необлікованої продукції із метою її реалізації за готівку без оформлення документів.

Перевіряють також розрахунки обсягу випуску продукції та

відповідність його з укладеним договірним угодам. Така перевірка дає можливість з'ясувати відповідність обсягу реалізації даним договірних угод.

З'ясовують також чи немає випадків, що підприємства укладають недостовірні угоди на постачання продукції покупцям, необгрунтовано одержують кошти від них у порядку попередньої оплати. В деяких випадках процес випуску продукції на підприємстві у обліку тривалий час не відображається, що призводить до того, що кошти, які одержані від покупців в порядку попередньої оплати використовуються для потреб своєї діяльності у той час, коли продукція залишається невідпущеною покупцям.

Під час економічної експертизи перевіряють відповідність її якості укладеним угодам та встановленим стандартам, обгрунтованість витрат, що залежать від обсягу реалізації продукції (тара, транспортні витрати та пакувальні матеріали), що підлягають перерахунку за фактично реалізовану продукцію [33, С.232] .

Експерт також повинен перевірити правильність оцінки визначення вартості реалізованої продукції, достовірність звітних даних про обсяг реалізації. Незадовільна якість готової продукції, яка не користується попитом, тягне за собою затоварення складів, відмови від її оплати покупцями або претензії з їх боку. У випадку анулювання замовлень в умовах індивідуального і серійного виробництва потрібно з'ясувати причини, що негативно вплинули на обсяг реалізації продукції.

Для відвантаження продукції покупцям велике значення має повне і своєчасне забезпечення транспортними засобами. У зв'язку з цим експерт встановлює, чи немає випадків неповного та несвоєчасного надання вагонів або автомобілів для відвантаження продукції покупцям. Він розглядає графіки подавання транспортних засобів під завантаження продукції, їх вантажоємкість та терміни виділення цих транспортних засобів. Порівнянням цих термінів з графіками випуску продукції, із фактичною потребою транспортних засобів для відвантаження продукції покупцям визначають

причини зриву графіків надання продукції та винних осіб. Одночасно встановлюють факти простоїв виділеного транспорту та неповного використання вантажоємкості, непред'явлення претензій до транспортних підприємств за затримку та неповне подавання транспортних засобів. Особливу увагу у процесі експертизи варто звернути на випадки затоварення продукції на складах підприємства та з'ясовуюти, чи не є наслідком випуску продукції, яка немає збуту, випуску недоброякісної продукції чи продукції, яка повернена покупцем. Дані факти під час проведення експертизи ретельно досліджують і встановлюють за ними причини та винних осіб .

При умові, коли різко зменшуються залишки продукції на складах, експерт має з'ясувати такі варіанти порушень, як: чи не було списано суми нестач готової продукції на складах, чи відсутні випадки прострочених платежів, фактів втрати вантажів і нестач відвантаженої продукції без стягнення її вартості з покупців чи інших винних осіб, наявність некомплектної та нестандартної продукції на складах та відвантаження її покупцям, що призвели до відмовлень від сплати та претензій чи фактів незаконної уцінки готової продукції та сплачення різниць в результаті завищення сортності при здаванні продукції цехами на склад й інші факти.

В той же самий час перевіряють обсяг реалізації продукції, правильність та якість визначення її вартості.

Надходження готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю відображають за дебетом рахунка 26 «Готова продукція». У аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами. У процесі експертизи необхідно перевірити операції відносно списання готової продукції з рахунка 26 «Готова продукція» і списання відхилень фактичної собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами. Це відхилення визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень та вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами.

Експерт повинен перевірити правильність визначення суми цих відхилень, які належать до реалізованої продукції, та правильність відображення за кредитом рахунка 26 «Готова продукція» та дебетом рахунків, на яких відображено її вибуття .

На деяких підприємствах договірні ціни занижують в порівнянні із собівартістю продукції, що в свою чергу, приводить до нереального відображення доходів чи збитків від реалізації продукції. Такі порушення групують в нагромаджувальні відомості.

Аналогічну відомість складають на продукцію, за якою отримані збитки від реалізації, та визначають їх причини. Експерт також звертає свою увагу на можливі факти штучного збільшення фактичного обсягу реалізованої продукції. Упроцесі економічної експертизи з'ясовують, чи немає випадків передачі напівфабрикатів та виробів для заключної обробки на іноземних підприємствах (а деколи, взагалі, без обробки) із метою збільшення обсягів реалізації.

До об'єктів економічної експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг належать:

- підтвердження достовірності обсягів реалізації товарів, продукції, робіт і послуг (експерт-економіст встановлює фактичні обсяги реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та порівнює їх з даними, відображеними у системі бухгалтерського обліку та звітності підприємства, експертні процедури при цьому необхідно здійснювати у розрізі конкретних видів товарів);
- обгрунтованість витрат виробництва за елементами (на основі відповідних первинних документів, в яких відображено матеріальні витрати, нараховану оплату праці, амортизацію основних засобів, інші витрати, їх загальну суму відображають як елементи витрат за дебетом рахунків 81-84 та списують на

відповідні аналітичні рахунки синтетичного рахунка 23 (згруповані у розрізі видів виробництв чи груп продукції);

- встановлення достовірності обсягів виробництва конкретних товарів та видів продукції, робіт і послуг (експертиза обгрунтовує фактичний рівень виробництва у розрізі видів продукції, так як на практиці нерідко трапляються випадки недовиробництва одних та перевиробництва інших видів товарів);
- калькуляція собівартості продукції є найбільш складним об'єктом економічної експертизи, так як передбачає визначення всієї сукупності витрат на виробництво та реалізацію товарів, продукції, робіт та послуг;
- витрати на реалізацію товарів, продукції, робіт і послуг (встановлюється фактичний рівень та достовірність витрат, пов’язаних з реалізацією товарної продукції, при цьому слід здійснювати порівняння з фактичним обсягом реалізованої продукції);
- стан збереження продукції при транспортуванні (досліджується кожний випадок нестачі продукції при транспортування від постачальника до покупця, встановлюється сума нестачі конкретної продукції, відповідальність осіб);
- первинні документи на оприбуткування та реалізацію продукції (визначають достовірність первинної документації, що застосовується для відображення операцій з виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг з метою її використання в системі доказів економічної експертизи);
- бухгалтерський облік та звітність підприємства (досліджуються факти приписок продукції на стадіях виробництва та реалізації, встановлюються факти навмисного викривлення собівартості товарів, продукції, робіт та послуг тощо);

- виявлені ревізією (слідством) неоприбутковані обсяги продукції, збитки, понаднормативне списання природних втрат, їх обгрунтованість та відповідальність конкретних осіб [3].

До джерел інформації економічної експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг відносять:

- ✓ нормативні акти з виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг;
- ✓ законодавчі акти про підприємства та підприємництво;
- ✓ нормативно-методична документація із бухгалтерського обліку та звітності;
- ✓ регістри аналітичного та синтетичного обліку;
- ✓ первинні документи із обліку виробництва і реалізації товарів; продукції, робіт і послуг;
- ✓ акти ревізій і перевірок;
- ✓ звітність підприємства;
- ✓ інформація правоохоронних органів щодо розслідуваної справи [55].

Усі джерела інформації, які використовують для проведення економічної експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг поділяють у розрізі нормативно-правових та фактографічних.

До нормативно-правових актів відносять:

- постанови Кабінету Міністрів України, Закони України, інструкції міністерств та відомств;
- положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції;
- нормативно-методична документація із обліку й звітності (П(с)БО 9 «Запаси», П(с)БО 16 «Витрати») [65,66].

Фактографічна інформація для проведення економічної експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг міститься,

переважно, в первинних документах на оприбуткування тареалізацію готової продукції, а також у товарно-транспортних накладних на реалізацію продукції.

Основним джерелом фактографічної інформації для експертного дослідження є регістри аналітичного і синтетичного обліку виробництва товарів, продукції, робіт та звітність підприємства відносно надходження готової продукції, а саме, «Звіт про рух продукції». Фактографічну інформацію про реалізацію товарної продукції одержують із таких регістрів, як «Регістр документів на реалізацію матеріальних цінностей», «Реєстр документів на реалізацію продукції» тощо.

Акти ревізій та перевірок операцій, пов'язаних із виробництвом та реалізацією товарів, продукції, робіт та інформація правоохоронних органів щодо досліджуваного питання використовуються економічною експертизою поряд з іншими джерелами фактографічної інформації з метою встановлення реального обсягу завданих підприємству збитків і конкретизації міри відподальності за вчинене правопорушення серед матеріально-відповідальних та службових осіб [3].

Використовуючи комплекс джерел нормативно-довідкової і фактографічної інформації, експерт-економіст за допомогою певних методичних прийомів експертного дослідження (розрахунково-аналітичних і документальних) здійснює процедуру економічної експертизи виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт і послуг. Варто звернути увагу на те, що економічна експертиза будь-якого конкретного питання з виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг починається з застосування двох найбільш загальних методичних прийомів експертного дослідження — інформаційного моделювання та нормативно-правового регулювання.

Дивлячись на практику здійснення економічних експертиз, найбільш поширеними порушеннями в сфері виробництва та реалізації продукції є наступні:

- розкрадання грошових коштів шляхом часткового неоприбуткування виручки від реалізації товарів;
- розкрадання товарів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників;
- корисливі зловживання при переоцінці товарів;
- розкрадання товарів шляхом складання безтоварних документів;
- розкрадання товарів і грошових коштів шляхом неправильного визначення розміру природних втрат.

Розкрадання товарів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників. Про ознаки вчинення розкрадання цим способом можуть свідчити незадоволені рекламації (комерційні акти) на «недопостачання» товарів [33].

Механізм скоєння розкрадання полягає у тому, що при надходженні товарів до підприємств оптової чи роздрібної торгівлі матеріально відповідальна особа частину товарів, що надійшли від постачальника, навмисно не оприбутковує. На вимогу матеріально-відповідальної особи, що хоче замаскувати свої дії, створюється комісія із приймання, що найчастіше підтверджує факт недовезення певної кількості товарів, про що складається комерційний акт.

З метою експертного дослідження розкрадання товарів потрібно проаналізувати наступні документи:

- договір постачання і комерційний акт;
- рахунок-фактуру і подорожній лист;
- товарно-транспортну накладну;
- товарний звіт і товарну книгу;
- рахунок-платіжну вимогу, виписки банку;
- звіт про рух тари.

Окрім того, зіставляються записи за кредитом рахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» та за дебетом рахунка 281 «Товари на

складі». При необхідності потрібно провести інвентаризацію товарів, які надійшли від постачальника, а також організувати комісійне приймання чи відвантаження товарів.

Для визначення джерела розкрадання і збуту лишків товарів на складах та базах підприємств оптової і роздрібної торгівлі важливе значення має використання чорнових записів матеріально відповідальних осіб.

Потрібно враховувати те, що в прибуткових та видаткових документах зміст господарських операцій іноді далі виправляється, а в чорнових записах операція зберігає свій первинний вигляд, тому розбіжність між документом і даними чорнових записів може бути важливою ознакою скоєння злочину і навіть доказом по кримінальній справі. Оскільки порядок заповнення та зберігання документів неофіційного обліку галузевими та відомчими інструкціями не передбачений, тому матеріально відповідальні особи свої чорнові записи, як правило, знищують.

Однак при збереженні неофіційних записів (чорнові записи, документи подвійного обліку, боргові розписки) матеріально відповідальних осіб вони можуть використовуватись в процесі експертного дослідження кримінальної справи.

Розкрадання товарів шляхом складання безтоварних документів. Механізм вчинення розкрадання таким способом полягає в приховуванні нестач на стадії зберігання або реалізації товарів за готівку за рахунок внутрішнього переміщення товарів. Найчастіше безтоварні документи виписуються за згодою працівників облікового апарату, які обробляють товарні та касові звіти, а також за домовленістю з матеріально відповідальними особами тих магазинів, на адресу яких надійшли оформлені безтоварні документи.

Для експертного дослідження фактів розкрадання товарів шляхом складання безтоварних документів використовують такі облікові документи:

- товарно-транспортні накладні та рахунки-фактури;

- подорожні листи водія та товарні та касові звіти;
- пакувальні ярлики та звіти про рух тари;
- наряди на навантаження та розвантаження товари.

Доцільно використати матеріали інвентаризації товарів у магазині, на адресу якого «надійшли» товари, а також застосувати метод контрольного зіставлення залишків товарів. Оскільки безтоварні документи за формою є доброякісними, тому дуже важливими є своєчасно взяті пояснення у водія. Таким чином, на самому початку дослідження можна підтвердити або спростувати сам факт безтоварної господарської операції.

Допомагає при дослідженні злочину та обставина, що при оформленні безтоварних операцій матеріально відповідальні особи торговельних підприємств змушені правильно оприбутковувати тару, в якій надійшов товар, тому що тара обліковується за кількістю і сумою у всіх підприємствах. Саме при зіставленні даних про переміщення товарів з даними про тару, в якій вони перевозилися, виявляється ознака вчинення розкрадання.

Розкрадання товарів та грошових коштів шляхом неправильного визначення розміру природних втрат. Такі корисливі зловживання з боку матеріально відповідальних осіб найчастіше здійснюються в процесі визначення результатів інвентаризації, коли встановлено нестачі товарів, а також коли безпідставно або неправильно про-ведено розрахунок розміру природних втрат товарів (на підставі норм природних втрат на відповідні товари) [3, с. 100].

Для підтвердження таких корисливих зловживань аналізуються наступні документи:

- документи інвентаризації (інвентаризаційні описи, порівняльна відомість, акт нвентаризації);
- розрахунки сум природних втрат;
- затверджені норми природних втрат;
- прибутково-видаткові документи;

- звіти матеріально-відповідальних осіб.

Перевіряється правильність застосування норм природних втрат з урахуванням періоду року, терміну та умов зберігання товарів, а також правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку міжінвентаризаційних різниць. Крім того, доцільно застосувати методи контрольного зіставлення залишків товарів та відновлення кількісного обліку.

Експертне дослідження даного виду зловживань з боку матеріально відповідальних осіб здійснюється на основі розрахунково-аналітичних і документальних методичних прийомів.

У процесі економічної експертизи досліджуються витрати на виробництво і реалізацію продукції, визначається, як відображаються в бухгалтерському обліку витрати підприємства за операційною діяльністю (рахунки: 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 91 «Загально-виробничі витрати» тощо); втрати від браку (рахунок 24 «Брак у виробництві»); реалізація продукції, робіт, послуг (рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 31 «Рахунки в банках», 70 «Доходи від реалізації» тощо).

Експерт-економіст повинен також 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 8 класу «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;
- нерозподільних прибутків (збитків).

Під час експертного дослідження операцій, пов’язаних з виробництвом і реалізацією продукції, велике значення для експерта-економіста мають висновки експертів іншої спеціальності.

В окремих випадках без них практично неможливо вирішити питання економічної експертизи (визначити суму збитків, період їх утворення, дати характеристику стану бухгалтерського обліку, звітності тощо).

Найбільш типовими порушеннями у сфері виробництва та реалізації продукції є:

• утворення необлікованих резервів (лишків) сировини та матеріалів на виробництві;

• випуск та реалізація необлікованої готової продукції;

• нестача та псування товарно-матеріальних цінностей на виробництві.

Таким чином, досліджуючи операції з обліку виробництва та реалізації готової продукції, експерт-економіст 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.

3.2.Порядок застосування аналітичних процедур у ході проведення економічної експертизи готової продукції та процесу її реалізації

В процесі проведення економічної експертизи можна виділити три основних робочих етапи:

Перший етап (організаційний) включає в себе: прийняття постанови щодо призначення експертизи, вивчення завдання та змісту на проведення експертизи, а також вивчення повноти матеріалів, поставлених на дослідження, складання план-графіка експертизи, розробку методики проведення експертизи та розрахунок часу, необхідний для її проведення.

Першочергове ознайомлення експерта зі матеріалами повинне тривати не більше п'яти днів.

Якщо ж після вивчення представлених матеріалів експерт приходить до висновку про неможливість дати висновок із поставлених питань, то він складає мотивоване повідомлення. До таких ситуацій можна віднести:

а) випадки, коли питання виходять за межі компетенції експерта, носять правовий (юридично оціночний) характер і не вимагають спеціальних бухгалтерських знань;

б) недостатня кількість представлених матеріалів;

в) неможливість отримання необхідних матеріалів без проведення документальної ревізії або інших видів експертиз (почеркознавчої, товарознавчої);

г) відсутність необхідних для експертизи документів або неподання необхідних для експертизи матеріалів;

ж) відсутність у експерта-економіста знань в даній галузі бухгалтерського обліку.

Повідомлення про неможливість дати висновок підписується експертом, підпис засвідчується печаткою експертної установи. Після цього один екземпляр повідомлення направляється в орган, який призначив експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Другий етап (дослідний). На даному етапі відображаються процес експертного дослідження, його результати, здійснюється наукове пояснення встановлених фактів і методів експертного дослідження. При цьому можуть розроблятися форми аналітичних таблиць, журналу групування досліджень, в яких відображається процес експертного дослідження. Наприклад, складається відомість групування випуску по документам недоброякісної продукції, внаслідок чого підприємству завдано матеріальної шкоди.

Досліджуючи питання, поставлені на вирішення експертизи, а також за власною ініціативою експерт-економіст може виявляти причини

правопорушень, які є підставою для окремих ухвал, що виносяться слідчими і суддями щодо окремих керівників.

Третій етап передбачає угруповання і систематизацію результатів дослідження, узагальнення результатів і складання підсумкового документа - ***ув'язнення.*** Крім того, на даному етапі можуть бути розроблені пропозиції щодо профілактики правопорушень, установлених експертизою.

До висновку експерта-економіста можуть бути прикладені таблиці, графіки, розрахунки, схеми, які деталізують експертне дослідження. Кожна програма нумерується, підписується експертом-економістом, скріплюється печаткою експертної установи і є невід'ємною частиною експертного висновку.

Керівник експертної установи зобов'язаний контролювати якість і терміни проведення експертизи. По її закінченні він також перевіряє обґрунтованість висновків, повноту дослідження, правильність оформлення висновку і направляє матеріали до органу, який призначив експертизу.

Оформлення висновку про виробництво економічної експертизи

Висновок експерта-економіста- це процесуальний документ, в якому експерт доводить свої висновки до відома органу або особи, яка призначила експертизу.

Всі галузі процесуального права відносять висновок до числа найважливіших джерел доказів .

Висновок у всіх видах судочинства є письмова мотивована відповідь на поставлені питання обізнаної особи, залученої в якості експерта, сформульована на основі його спеціальних економічних знань в результаті всебічного, повного і об'єктивного дослідження поданих матеріалів.

Головним критерієм об'єктивності і достовірності висновків експерта є їх обгрунтованість первинної облікової документації, яка підтверджує факт здійснення господарської операції, що стала об'єктом розслідування і

дослідження експертизою. З метою наочності експертом можуть використовуватися аналітичні таблиці з результатами порівняльного аналізу.

У ході дослідження підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» було проведено аналіз випуску та реалізації продукції підприємства,розглянуто структуру асортименту продукції та структуру витрат вробництва, а також за результатами дослідження було продемонстровано методику маржинального аналізу прибутку і беззбитковості виробництва.

ТОВ «Микулинецький Бровар» є лідером та найпрогресивнішим підприємством виробництва пива, мінеральних вод та слабоалкогольних напоїв західної України.

Проаналізуємо випуск продукції у тис.дал. та тис.грн. за 2015 – 2016 роки (табл.3.1).

Таблиця3.1

Аналіз випуску продукції у тис. дал. та тис. грн. за 2015 – 2016 рр.

Назва продукції	**2015 рік**	**Питома вага**	**2016 рік**	**Питома вага**	**Абсолютне відхилення**
	Випуск тис. дал.	%	Випуск тис. дал.	%	тис. Дал
Пиво солодове	910,800	65,64	780,300	51,93	-130,5
Пиво безалкогольне	65,800	4,74	268,900	17,89	203,1
Води мінеральні	221,100	15,93	209,000	13,91	-12,1
Слабоалкогольні напої	189,500	13,66	244,100	16,24	54,6
Віскі	0,400	0,030	0,400	0,03	0
Всього	**1387,6**	**100**	**1502,7**	**100**	115,1

В загальному поівнянні з 2015р у 2016р спостерігається збільшення обсягів випуску продукції, це пов'язано в першу чергу з наявністю коштів для здійснення повного фінансування виробничого циклу. Якщо ж характерезувати у розрізі окремого виду продукції, то пива солодового було випущено на 130,500 тис. дал. менше, а пива безалкогольного виготовили на 203,100 тис.дал більше ніж у 2015р. .

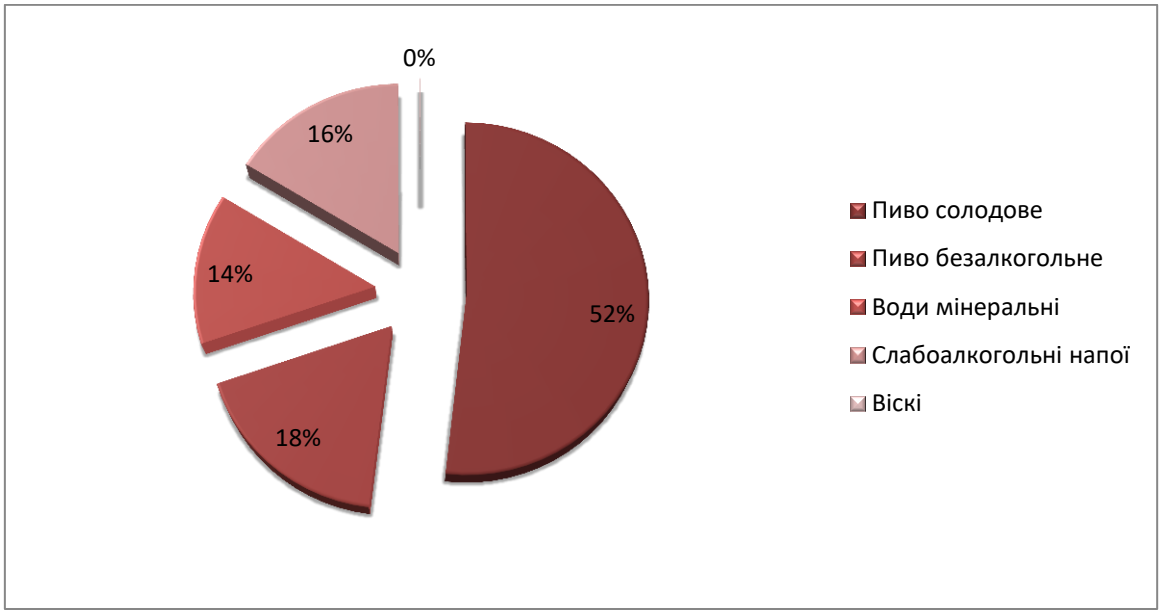

Рис.3.1 Структура обсягів виробництва

За даними діаграми найбільшу питому вагу у структурі випущеної продукції займає пиво солодове 52 %. Другим по обсягу виробництва є пиво безалкогольне 18,00 %, слабоалкогольні напої відповідно складають 16 %, а виробництво мінеральних вод складає 14 % структури випущеної продукції.

Динаміка виробництва продукції по асортименту ТОВ «Микулинецький Бровар» представлена на рис 3.3.

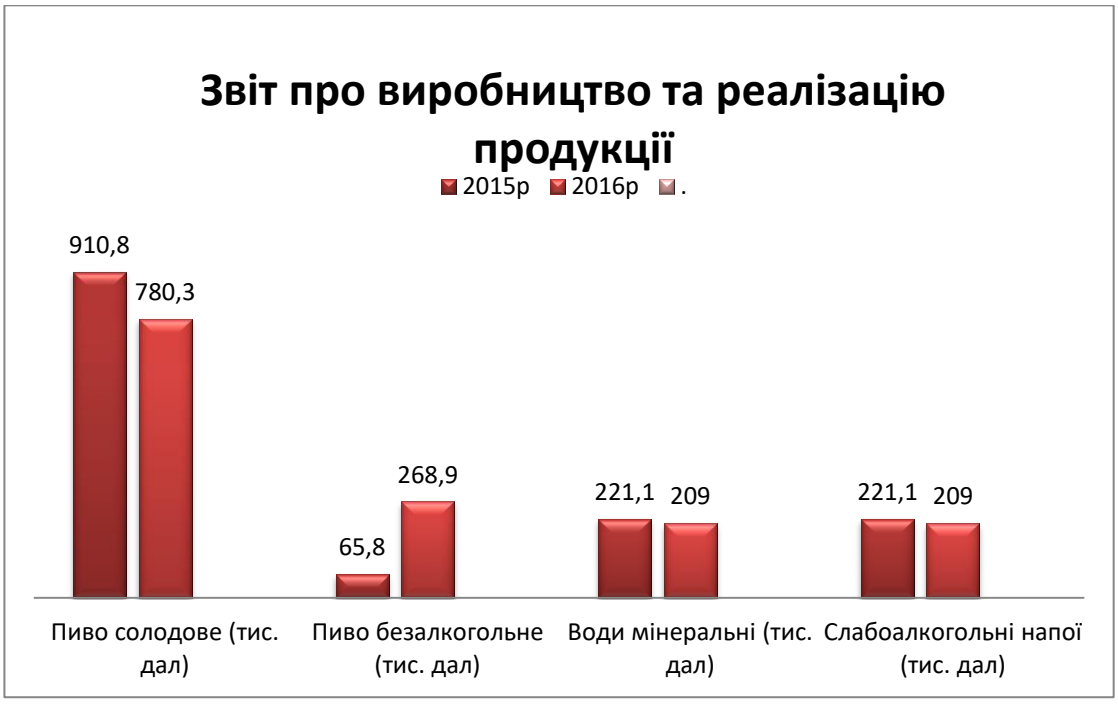

Рис.3.2 Звіт із виробництва та реалізації продукції

Провівши аналіз оцінки структури витрат на виробництво за елементами витрат (табл.3.2), ми бачимо, що найбільшу питому вагу в структурі витрат займають матеріальні витрати, яка становить у 2015 році – 55,5 %, а у 2016-53,93%. У 2016р. зросли витрати на оплату праці в порівнянні з 2015р на 763 тис. грн. Питома вага інших витрат у 2016 році зменшилася. Також ми бачимо зростання величини витрат на амортизацію, у 2016 році вони зросли на 10915 тис. грн. , а їх питома вага у структурі витрат на – 2,38%. За рахунок збільшення витрат за всіма елементами витрат – збільшилася повна собівартість продукції, що є негативним показником для підприємства.

Таблиця 3.2.

Оцінка структури витрат на виробництво на ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2015-2016 роки

Елементи витрат	Роки				Абсол. Відхилення	
	2015, тис. грн.	Питома вага,%	2016, тис. грн.	Питома вага,%	2016 від 2015	Питомої ваги
Матеріальні витрати	113503	55,5	117908	53,93	4405	-1,55
Витрати на оплату праці	4445	2,17	5238	2,40	793	0,23
Відрахування на соціальні заходи	2482	1,22	1674	0,77	-808	-0,45
Амортизація	81817	40,03	92732	42,41	10915	2,38
Інші операційні витрати	2180	1,08	1091	0,49	-1089	-0,59
Разом	204427	100	218643	100	14216	-

В результаті дослідження фінансово-господарської діяльності на основі вихідних даних ТОВ «Микулинецький Бровар» (табл.3.3) продемонструємо методику маржинального аналізу прибутку і

беззбитковості виробництва.

Проведемо попередні розрахунки на основі даних табл.3.3:

- $П^{пл} = N^{пл}$ х ($Ц^{пл}$ - $В_{зм}^{пл}$) - $В_{пост}^{пл.}$ = 1200 х (180 – 112,50) – 172,50 = 80827,50(грн.);
- $П1 = N^{ф}$ х ($Ц^{пл}$- $В_{зм}^{пл}$) - $В_{пост}^{пл.}$ = 1150 х (180 – 112,50) – 172,50 = 77452,50(грн.);
- $П2 = N^{ф}$ х ($Ц^{ф}$- $В_{зм}^{пл}$) - $В_{пост}^{пл.}$ = 1150 х (200 – 112,50) – 172,50 = 100452,50(грн.);
- $П3 = N^{ф}$ х ($Ц^{ф}$- $В_{зм}^{ф}$) - $В_{пост}^{пл.}$ = 1150 х (200 – 135) – 172,50 = 74577,50 (грн.);
- $П^{ф} = N^{ф}$ х ($Ц^{ф}$- $В_{зм}^{ф}$) - $В_{пост}^{ф}$ = 1150 х (200 – 135) – 171 = 74579 (грн.)

Таблиця 3.3

Вихідні дані для факторного аналізу прибутку по виробу Медове пиво (бочівка 5л) за серпень 2016р.

Показники	Позначення	План	Факт
Обсяг реалізації, шт.	$N^{пл}$, $N^{ф}$	1200	1150
Ціна одиниці продукції, грн.	$Ц^{пл}$, $Ц^{ф}$	180,00	200,00
Собівартість виробу, тис.грн.	$С^{пл}$, $С^{ф}$	140,00	155,00
У т.ч. величина змінних витрат, грн.	$В_{зм}^{пл.}$, $В_{зм}^{ф}$	112,50	135,00
Маржинальний прибуток на одиницю, грн.	$МП^{пл.}$, $МП^{ф}$	67,50	65,00
Сума постійних витрат, тис.грн.	$В_{пост}^{пл.}$, $В_{пост}^{ф}$	172,5	171,00
Прибуток, тис.грн.	$П^{пл}$, $П^{ф}$	80827,50	74579,00

Далі проаналізуємо виконання плану з прибутку :

Загальна зміна прибутку ($П_{заг}$) = 74579 – 80827.50 = -6248,50грн.,

у тому числі за рахунок впливу зміни таких факторів:

- обсягу реалізації продукції:

$П_N = П1 – П^{пл} = 77452,50 – 80827,50 = -3375,00грн.;$

- ціни реалізації:

$П_ц = П2 –П1 = 100452,50 – 77452,50 = +23000,00грн.;$

- питомої ваги змінних витрат:

$П_{зм} = П3 – П2 = 74577,50 –100452,50 = -25875,00грн.;$

- суми постійних витрат:

$П_{пост} = П^ф – П3 = 74579,00 – 74577,50 = +1,50грн.$

Як бачимо, запропонована методика аналізу витрат і прибутку є трудомісткою, тому пропонуємо проводити такий аналіз без попередніх розрахунків із використанням показника «маржинальний прибуток за виробами». При цьому ми виходимо з того, що відхилення маржинального прибутку дорівнює абсолютному значенню відхилення прибутку. Тому розрахунки доцільно проводити за такими формулами як :

Приріст (зменшення) маржинального прибутку = Приріст (зменшення) прибутку за рахунок зміни таких факторів:

- обсягу реалізації продукції:

$М_N = П_N = (N^ф - N^{пл}) х МП^{пл.} = (1150-1200) х 67,50 = -3375грн.;$

- ціни реалізації:

$М_ц = П_ц = (Ц^ф - Ц^{пл}) х N^ф = (200 – 180) х 1150 = +23000грн.;$

- питомої ваги змінних витрат:

$М_{Взм} = П_{Взм} = (В_{зм}^{пл.} - В_{зм}^ф) х N^ф = (112,50 – 135,00) х 1150 = -25875грн.;$

- суми постійних витрат:

$П_{Впост} = (В_{пост}^{пл.} - В_{пост}^ф) = 172,50 – 171,00 =1,50 грн.$

Разом : -3375 +23000 – 25875 + 1,50= -6245,50грн.

Розрахунки свідчать про те, що запропонована методика аналізу впливу витрат на прибуток є більш простою, адже тут чітко видно як за рахунок зміни величини витрат відбулося реальне відхилення величини прибутку.

Загальновідомо, що аналізуючи вплив витрат на прибуток в умовах багатономенклатурного виробництва у розрахунку по окремих виробах враховується лише вплив обсягу реалізації, ціни і величини змінних витрат, а постійні витрати аналізуються в цілому по підприємству. Отже, недоцільно в ході аналізу впливу витрат на рентабельність окремих виробів брати до уваги дані про постійні витрати. Доцільно лише розрахувати коефіцієнт маржинального прибутку, який відображає потенційну рентабельність окремого виробу незалежну від методів розподілу величини постійних витрат.

Коефіцієнт маржинального прибутку розраховується за такою формулою:

$К_{МП} = МП / Ц$

За даними табл. 3.3 він буде дорівнювати:

$К_{МП}^{пл.} = 67.50 / 180 = 0,375;$

$К_{МП}^{ф} = 65,00 / 200 = 0,325.$

Отже, для розрахунку ми взяли тільки два фактори – зміна ціни і зміна величини змінних витрат. Далі розрахуємо зворотній показник до коефіцієнта маржинального прибутку:

Змінні витрати на гривню реалізованої продукції (З) = $1 - К_{МП.}$

У нашому випадку

$З^{пл} = 1 – 0,375 = 0,625;$

$З^{ф} = 1 – 0,325 = 0,675.$

Ми вважаємо, що показник змінні витрати на одну гривню реалізованої продукції тотожний показнику постійні витрати на одну гривню реалізованої продукції. Однак змінні витрати на одну гривню реалізованої продукції не є залежним від методів розподілу величини постійних витрат. Виходячи з цього, слід його широко використовувати для прийняття рішень стосовно оптимізування асортименту випущеної продукції підприємства.

Згідно вище зазначеному робимо висновок, що перед експертом-

економістом поставлені завдання, виконання яких пов’язане з перевіркою додержання порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності, складання балансів, записів у облікових регістрах бухгалтерського обліку тощо. Як бачимо, спектр питань, що розв’язуються в межах економічної експертизи, досить широкий. Перелік матеріалів, що передаються експерту, залежить від завдань, поставлених перед ним слідчим чи судом у конкретній справі. Таким чином, серед основних завдань, що вирішуються експертами-економістами, виділяють такі: завдання, пов’язані з ідентифікацією об’єктів, діагностичні завдання, завдання, обумовлені експертною профілактикою.

Сучасне тлумачення економічної експертизи полягає в тому, що в її функції входять економічні дослідження конфліктних ситуацій у господарській діяльності, які стали об’єктами розслідування правоохоронними органами з метою усунення та запобігання їм у майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 14. – С. 891-895
2. Адамик О. В. Аудит технічного забезпечення КСБО // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Обліково- аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. – С. 11-12
3. Адамик О.В. Інструменти „хмарних обчислень" як фактор вдосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз: зб. наук. Праць. – 2015. – Випуск 19 (№2).
4. Андрющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект [Текст] / Н. С. Андрющенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №5. – С. 3-7.
5. Андрющенко Н.С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку[Електронний ресурс] / Н.С. Андрющенко // Облік і фінанси АПК. – № 1. – 2010 //. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.
6. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : навч. посіб. / М.Т. Білуха — К.: Видавнича компанія «Воля», 2004. — 656 с.
7. Бородкін О.С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов [Текст] / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит: – 2012. – № 3: С.32 – 41.
8. Бугай Н. Судово-бухгалтерська експертиза як складова економічного контролю: сьогодення та майбутнє [Електронний ресурс] / Н. Бугай // Соціально-економічні проблеми і держава. - 2014. - Вип. 2. - С. 62-70. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Sepid_2014_2_9.
9. Буфатина И. Учет в производстве [Текст] / И. Буфатина // Все о бухгалтерському учете. – 2011. – №57. – С.4-17.
10. Василевич, В. В. Експертиза нормативно-правових актів у сфері запобігання злочинам: поняття та об'єкти [Електронний ресурс] / В. В.

Василевич // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. - 2013. - № 1. - С. 138-144. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknuvs_2013_1_20.

11. Говорушко Т. А. Аналіз фінансових результатів підприємств спиртової промисловості [Текст] / Т. А. Говорушко, Г. І. Лановська // АгроИнКом: 2011. – № 7-9: С. 1-10.
12. Гончаров В. М. Внутрішній економічний механізм підприємства [Текст] : навчальний посібник / В. М. Гончаров, Н. В. Касьянова, Н. В. Вецепура, Д.В. Солоха та ін.. – Донецьк : СПД Купріянов В.С., 2007. – 284 с.
13. Господарський Кодекс України від 16.01.2003р. №567-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу // http://www.rada.gov.ua.
14. Господарський процесуальний кодекс України, введений в дію Постановою Верховної ради України №1799-XII від 6.11.1991р. (із змінами і доповненнями).
15. Грещак М. Г. Управління витратами : [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2016. – 131с.
16. Дейнеко Л.В. Розвиток харчової промисловості України в умовах ринкових перетворень (проблеми теорії і практики) / Л.В. Дейнеко. – К. : Знання, 2011. – 237с.
17. Дікань, Л.В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. [Текст] / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.
18. Дон. Р. Хенсен, Управлінський облік [Текст]/ Дон. Р. Хенсен, Меріен М.Моувен, Небіл С.Еліас, Девід У.Сєнков. – К. : Видавництво «Міленіум», 2011. – 955 с.
19. Дондик, Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів [Текст] : монографія / Н. Я. Дондик. – К. : Атака, 2007. – 144с.
20. Дудоров, О. Злочини у сфері господарювання : кримінально-правова характеристика [Текст] : [монографія] / О. Дудоров. - К. : Юридична практика, 2003. – 924 с.

21. Духновська, Л. М. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : навч. посіб. /Л. М. Духновська. – К. : НУХТ, 2012. - 143с.
22. Експертизи у судочинстві України : наук.- практ. посіб. [Текст] / [С.Б.Бойченко та ін.]; за заг. ред. проф. В.Г.Гончаренка та І.В.Гори ; Акад. адвокатури України. - Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 502с.
23. Закон України «Про аудиторську діяльність». Затверджений по-становою Верховної Ради України № 3125-XII від 22.04.1993 р. (із змінами і доповненнями).
24. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
25. Закон України «Про здійснення державних закупівель» .[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1197-18
26. Закон України «Про Національну поліцію» від 02.07.2015р. №580-VIII (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
27. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994р. №4038-XII (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
28. Збірник наукових праць студентів кафедри аудиту, ревізії та аналізу. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – Випуск 1. – 195с.
29. Иванов Ю. Реформированная себестоимость (калькулирование в промышленности) [Текст] / Ю.Иванов, Е. Котляров // Бухгалтерия. – 2011. – № 20/1 (435). – С. 45-51.
30. Ильина О. П. Информационные технологии бухгалтерского учета [Текст] / О. П. Ильина. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.
31. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навч. посібн.] / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К. : Центр навч. літератури, 2006. – 362с.

32. Івахненков С. В. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми.// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №2. – С. 56 – 62.
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
34. Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах, затверджена наказом Міністерства юстиції України №3505/5 від 12.12.2011р. (у редакції наказу Міністерства юстиції України №1659/5 від 07.09.2015р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
35. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерством юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 (із змінами і доповненнями).
36. Іствуд Т. Експертиза цінності електронних документів [Електронний ресурс] / Т. Іствуд // Архіви України. - 2002. - № 1-3(249). - С. 232-236. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ay_2002_1-3(249)__19.
37. Історія створення ТОВ «Микулинецький Бровар» - [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://brovar.org/istmist.php;
38. Клепар Г. І. Витрати підприємства в податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість та суперечності[Текст] / Г. І. Клепар // Науковий вісник ужгородського університету, 2011. – Ч. 2. – [Серія: Економіка. Спецвипуск 33]. – С.96-100.
39. Клименко, Н. І. Закріплення у КПК України принципу змагальності й незалежності судових експертів [Текст] / Н. І. Клименко // Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ . - 2013. - № 1. - С. 19-23.
40. Ковальчук О. О. Судово-економічна експертиза: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / О. О. Ковальчук // Управління розвитком. - 2014. -

№ 12. - С. 49-51. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_25.

41. Корінько М. Д. Судова експертиза у процесі господарської діяльності [Електронний ресурс] / М. Д. Корінько // Інтелект XXI. - 2016. - № 2. - С. 95-98. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/int_XXI_2016_2_14.
42. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001р. №2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
43. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.rada.gov.ua.
44. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. В. Романів [та ін.]. – Т. : ТНЕУ, 2017. – 450с.
45. Лазаренко, В. І. Судова бухгалтерія [Текст] : навч. посіб. / В. І. Лазуренко. – Донецьк : Світ книги, 2012. – 510с.
46. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості [Текст] / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С.17-20.
47. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [Навч. Посіб.] / О. В. Лишиленко. – К. : Вид-во «Центр учбової літератури», 2013. – 624 с.
48. Мальцев Д. О. Експертиза в господарському процесі: деякі питання вдосконалення законодавства [Електронний ресурс] / Д. О. Мальцев // Бюлетень Міністерства юстиції України. - 2010. - № 10. - С. 99-110. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bmju_2010_10_15.
49. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості від 2 лютого 2001р. № 47 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.
50. Моссаковський В. Система контролю витрат за сучасних умов [Текст] / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С.29-34.
51. Мостова Т. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації [Текст] / Т. В. Мостова // Збірник наукових праць. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 227-228.

52. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку» № 291 від 30.11.99р. і Інструкція по його використанню [Електронний ресурс].– Режим доступу .- http:// zakon.rada. gov.ua /cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99.
53. Натуркач, Н. Є. Посилення організаційно-методичних засад проведення бухгалтерської експертизи / Н. Є. Натуркач // Облік і фінанси. – 2011. – Вип.1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/2011_1/9_Natur.pdf.
54. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджені Наказом Міністерства юстиції України №53/5 від 08.10.1998р. (у редакції наказу Міністерства юстиції України №1350/5 від 27.07.2015р.).
55. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7.02.2013р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www.minfin.gov.ua.
56. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2014. – 464с.
57. Олійник, Л. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : сучасний стан та перспектива розвитку / Л. Г. Олійник // Вісник Хмельницького національного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. - №5. – С.233-237.
58. Олійник, О. О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання судово-експертної діяльності [Текст] / О. О. Олійник // Митна справа. - 2013. - № 4(2). - С.270-274.
59. Онисько С. М. Фінанси підприємств : [Підручник для студентів ВНЗ.] / С. М. Онисько, П. М. Марич. – 2-ге вид., стереотип. – Львів : Магнолія Плюс, 2015. – 366 с.
60. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я. О. Остапенко // Науковий вісник Національного

університету ДПС України (економіка, право), 2010. – № 2(49). – С. 121-126

61. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління // Економічний аналіз. – 2010. – С. 77-80
62. Панасюк В.М., Підлужна Н.М. Формування інформаційно-аналітичної бази підприємства // Проблеми економіки України. – 2006. – Випуск 11. – С. 79-83
63. Пашинська, І.І. Концептуальні основи судово-економічної експертизи [Текст] / І.І.Пашинська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2013. - №1. – С.296-298.
64. Пащенко Т. В. Бухгалтерська експертиза і аудит як форми використання спеціальних економічних пізнань [Електронний ресурс] / Т. В. Пащенко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 112-118. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)__19.
65. Перевозова І. В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань [Електронний ресурс] / І. В. Перевозова // Економіка : реалії часу. - 2013. - № 3. - С. 97-105. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2013_3_18.
66. Перевозова І. В. Номінативне поле концепту «економічна експертиза» в сучасних умовах його застосування в процесі здійснення фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. В. Перевозова // Економіка: реалії часу. - 2013. - № 2. - С. 150-156. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2013_2_22.
67. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999р. №291 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua.
68. Плєшонкова Л. Формування витрат згідно П(С)БО / Л. Плєшонкова // Бухгалтерський облік. – 2010. – № 10. – С.32 –36.
69. Податковий кодекс України від 2.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу // http://www.rada.gov.ua.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.
72. Реслер М.В. Випуск готової продукції: організація та методика : [електронний ресурс] / Реслер М.В. // Збірник наукових праць ЧДТУ. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/
73. Романів, С. Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю [Текст] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали ІІІ Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції».- Запоріжжя, 2016.- С.76-78.
74. Романів, С. Р. Основні напрямки удосконалення правового регулювання судово-економічної експертизи в Україні [Електронний ресурс] / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Економіка та суспільство. – Мукачів : Мукачівський державний університет. – 2017. - №10. – С.796-801. – Режим доступу : http : //economyandsociety.in.ua / econrch_2017_5_10.
75. Саченко С.І., Будник Л.А. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу // Галицький економічний вісник. – 2011. – С. 191-194
76. Світлоока, В. Місце економічної експертизи у сфері економічних відносин / В. Ф. Світлоока // Управління розвитком. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/884/1.pdf.
77. Світлоока, В. Місце і роль економічної експертизи в сфері державного контролю економічної діяльності [Текст] / В. Ф. Світлоока // Ефективна економіка. – 2011. - №12. – С.45-50.
78. Скригун Н. П. Економічна сутність категорії витрат виробництва [Текст] / Н. П. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №4. – С.11-15.
79. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 7. – С. 339-341.

80. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: история и современность / Я. В. Соколов. – Т. 1 : Принципы и концепции бухгалтерского учета. – Уфа : Издательский центр «Башкирского территориального института профессиональных бухгалтеров», 2011. – 214 с.
81. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2012. – 578 с.
82. Сук П. Л. Групування витрат виробництва в умовах ринку [Текст] / П. Л. Сук // Економіка АПК. – 2016. – №1. – С.55.
83. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст] / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2010. – 784 с.
84. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [Навч. посібник] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120с.
85. Турило А. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічнох оцінки на підприємстві [Текст] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №11. – С. 85-88.
86. Усач В.Ф. Аудит і судово-бухгалтерська експертиза [Текст] /В.Ф. Усач// Економічна експериза . - Львів: Каменяр, 2005. - 134 с.
87. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні [Текст] : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський. – 4-те вид., доп. І перероб. – Львів: Нац. університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект +» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2009. – 1072 с.
88. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003р. №435-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу // http://www.rada.gov.ua.
89. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання Текст]: монографія / А. В. Череп. – Ч.1. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2016. – 368с.
90. Чубко О. Бухгалтерський облік оплати праці [Текст] / О. Чубко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С.36-44.
91. Юровский Б. Себестоимость продукции [Текст] / Б. Юровский // Планирование. Учет. Анализ. – Харьков, 2012. – № 6. – 203 с.

92. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва [Текст] / К. Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2010. – № 39. – С. 28–30.
93. Ярмоленко В. П. Собівартість – об’єктивна економічна категорія [Текст] / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в господарстві. – 2012. – № 8. – С. 8-13.
94. Lendyuk T., Sachenko S., Rippa S., Sapojnyk G. (2015) Fuzzy rules for tests complexity changing for individual learning path construction // 2015 IEEE 8th International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications (IDAACS). – 2015.