

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

Бадалов Артур Романович

**МЕТОДИ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ТА ФАКТИЧНИХ ПЕРЕВІРОК
ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ**

Освітньо-професійна програма – Контроль і ревізія
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр»

Виконав студент
групи ОАБ-41/2
Бадалов Артур Романович

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Романів С.Р.

Тернопіль – 2019

РОЗДІЛ 1

ПОНЯТТЯ МЕТОДУ І МЕТОДИЧНИХ ПРИЙОМІВ У СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ

1.1. Наукова суть категорії «метод» і «методичний прийом»

Кожний вид людської діяльності передбачає використання певних прийомів, способів, операцій з метою досягнення мети. Сукупність цих прийомів позначають поняттям «метод».

Метод – спосіб досягнення мети, сукупність прийомів і операцій теоретичного, практичного засвоєння дійсності. Метод є не тільки сукупністю правил, прийомів, способів, норм пізнання та дій, а й системою приписів, принципів, вимог, які повинні орієнтувати у вирішенні конкретного завдання, досягнення результату в будь-якій сфері діяльності.

З огляду на сферу реалізації розрізняють загальні і спеціальні методи наукового пізнання. Структурними елементами цих методів є філософські загальнонаукові принципи пізнання дійсності. За функціональним критерієм їх поділяють на такі групи:

1. Методи емпіричного дослідження (спостереження, вимірювання, порівняння).
2. Методи, які використовують на емпіричному і на теоретичному рівнях дослідження (абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання та ін.). У практиці бухгалтерського обліку більше прикладів індукції, оскільки господарські операції спочатку розкривають зміст мікропроцесів і лише потім відбувається їх групування й узагальнення у звітності. Методи синтезу та аналізу безпосередньо виявляються в синтетичному та аналітичному обліку [11].

Теорія контролю свідчить, що контроль – це складний процес зниження інформаційного ризику. В цьому процесі контролер використовує

різні технологічні методи, які в загальному складають методологію контролю.

Методологія контролю – це вчення про методи (способи) пізнання, за допомогою яких контролер досліджує об'єкти обліку, що в сукупності формують його предмет.

Методичні прийоми контролю – це сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності дій для оцінки діяльності підприємства.

У спеціалізованій літературі під методом контролю розуміють таке. Метод контролю - це органічне поєднання специфічних прийомів, шляхів, способів і засобів, які використовуються для оцінки достовірності і реальності звітних даних.

Метод контролю – це сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільно необхідного продукту й додержання вимог його законодавчого регулювання.

Методичні прийоми контролю різноманітні і їхнє застосування обумовлене професійним рівнем і практичним досвідом контролера. Методичні прийоми слід розглядати щодо конкретних об'єктів і ділянок обліково-аналітичної діяльності. Оцінка діяльності підприємства може здійснюватися як у комплексі по всіх напрямках його діяльності, так і по окремих з них.

Отже, метод (від грецького – «дослідження») – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів обліку, а методологія – вчення про метод та його методичні прийоми. Іншими словами, метод – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, шлях наукового пізнання і встановлення істини [12].

Метод економічного аналізу дає змогу виявляти деструктивні відхилення в господарській діяльності підприємства, зумовлені правопорушеннями й економічними злочинами, з допомогою спеціальних засобів і прийомів. Це, зокрема, метод сполучених зіставлень, в основу якого

покладено гіпотезу про неминучість порушення збалансованості між сполученими (взаємозалежними) показниками в разі взаємозв'язку дії злочину з матеріальними процесами підприємства. Суть методу полягає в тому, що спочатку обираються певні показники й конструюються блоки зі сполучених пар, потім робиться розрахунок динамічних рядів приросту або зменшення показників за періодами й виділяються суперечності, що вказують на ознаки злочинів. На роль сполучених обираються пари показників, динаміка змін яких за нормальної роботи підприємства має бути взаємозалежною (наприклад, споживання електроенергії на технологічні потреби й випуск готової продукції; обсяг випущеної продукції та величина отриманого прибутку; споживання сировини і випуск готової продукції тощо). У разі збільшення випуску продукції має також зростати фонд заробітної плати.

В умовах високого рівня тінізації економіки України, криміналізації економічного суспільства, розповсюдження напівлегальних методів ухилення від сплати податків слід посилити контроль за фінансово-господарською діяльністю всіх підприємств, при цьому основну увагу приділивши попередженню вчинення економічних правопорушень. Крім того, економічна нестабільність призводить до виникнення спірних ситуацій між співвласниками, акціонерами та іншими учасниками ринкових відносин, які часто закінчуються судовими розглядами відповідно [43, С.76].

Іншим способом, що застосовується тільки з метою боротьби зі злочинністю, є метод спеціальних розрахункових показників. Суть його така: на основі нормативів та інших матеріалів обліку і звітності розраховується аналітичний показник, що й називається розрахунковим. Далі він порівнюється з відповідним звітним показником. У разі наявності різниці між ними робиться припущення про зміни, спричинені дією злочину. Необхідною передумовою для застосування цього методу є попереднє виділення в системі звітності такого показника, що неминуче змінюється під впливом дії злочину. Інша передумова полягає в об'єктивній можливості розрахувати значення

цього показника для умов нормального режиму роботи підприємства. Проведене зіставлення спеціально знайденого показника зі звітними показниками підприємства розглядається як характеристика змін економічного показника, нерівно змінених із результатами звичайної господарської діяльності і тому пов'язується з можливою наявністю злочину. Наприклад, для виявлення приписок в автогосподарстві з допомогою спеціальних розрахункових показників, знайдених на основі даних річного звіту (час перебування автотранспорту на лінії, корисна вантажопідйомність, середньотехнічна швидкість, середня відстань перевезення вантажів тощо) було встановлено різницю між звітними і розрахунковими даними про вантажопереvezення і вантажообіг. План виявився невиконаним, хоча у звіті було зазначено про його перевиконання.

Виявити порушені економічні зв'язки, відображені в економічних показниках, можна методом стереотипів, в основу якого покладено «взаємодію» деструктивного чинника не тільки з господарською діяльністю підприємства, а й іншими зовнішніми явищами і процесами. Стереотипи - непояснювані для звичайної господарської діяльності закономірності змін значення економічних показників, зумовлених конкретним способом вчинення злочину. Метод відстежує закономірності виявлення криміналістичних зв'язків, відображених у системі економічних показників. Всі зміни значень економічних показників зумовлені тільки певним способом вчинення злочинів. Для виявлення таких змін потрібна розробка конкретного стереотипу. Наприклад, стереотип розкрадань у торгівлі шляхом оформлення безтоварних видаткових документів. Матеріально відповідальна особа здійснює розкрадання цінностей, у зв'язку з чим перехідні залишки, показані в товарних звітах, не відповідають дійсності. У період проведення інвентаризації злочинець, не маючи можливості ввести в оману інвентаризаційну комісію, приховує недостачу оформленням безтоварних накладних на відпускання (зберігання, оренду тощо) в інші організації. Після закінчення інвентаризації складаються відповідні безтоварні накладні на

повернення цінностей. Характерним прикладом стереотипу окремого показника, що відображає зміну в часі масштабів злочинних дій, є динаміка звітних даних у комісійних магазинах про повернення комітентам за їхніми заявами речей, переданих на реалізацію.

Сучасні умови економічного розвитку України характеризуються реформуванням державної судово-правової системи, що нажалі 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 [44, С.796].

Встановлення способу злочину шляхом зіставлення економічних показників, зафіксованих у звітності або спеціальних даних, із чинниками зовнішнього середовища, в якому функціонує певне підприємство, лежить в основі методу коригувальних показників. Розрізняють відповідно коригувальні показники збитку і коригувальні показники вигаданої господарської діяльності. Коригувальні показники збитку призначені, передусім, для пошуку нових зв'язків досліджуваного об'єкта із зовнішнім середовищем, ознак матеріальної «взаємодії» злочинів з виробничо-господарською діяльністю підприємства. Моделювання конкретного показника збитку ґрунтується на явищах, пов'язаних з фактом злочину, однак у звичайних умовах не впливають на результат господарської діяльності підприємства (наприклад, залежність між відхиленнями від норм витрати тканин і ступенем модності їх малюнку). Коригувальні показники вигаданої господарської діяльності характеризують видимі втрати зазвичай наявних зв'язків підприємства, що функціонує нормально, з навколишнім середовищем. Для пошуку ознак конкретного способу злочину звертаються до одного з цих зв'язків, що може бути порушений внаслідок дії злочину. Вигадана господарська діяльність, подана в економічних показниках, в одному разі породжується відображенням в урахуванні фіктивних (фактично

не виконаних), в іншому - неповним відображенням обсягів фактично виконаних господарських операцій. Показники, що характеризують взаємодію господарського об'єкта із зовнішнім середовищем, беруться безпосередньо зі звітності певного об'єкта. Середовище, або умови функціонування, приймаються як стала, незмінна величина. Розбіжності показників підприємств дають підстави для їх подальшої детальної перевірки [13, 33, 34].

У загальному метод контролю поділяється на прийоми проведення та організації.

Прийоми і способи проведення контролю, що використовуються в ході перевірок, об'єднуються у дві групи:

- 1) загальнонаукові;
- 2) власні.

У свою чергу власні прийоми поділяються на прийоми фактичної перевірки та документальної перевірки.

Прийоми організації – це спосіб проведення контролю, який може бути : суцільний, вибірковий, аналітичний та комбінований.

1.2. Класифікація методичних прийомів у середовищі контролю, їх характеристика

З огляду на те, що контроль - одна з функцій управління, йому властиві загальні принципи управління, головними серед яких є:

- а) принцип плановості визначається природою організації управління;
- б) принцип системності означає, що при проведенні контролю задіяна вся система його взаємозв'язків по вертикалі і горизонталі структури управління;

в) принцип безперервності означає, що всі об'єкти контролю підлягають постійно здійснюваному суб'єктами контролю попередньому оперативному і періодичному наступному контролю в терміни, встановлені з огляду на умови, характер і властивості їхньої діяльності, що забезпечує постійне спостереження за виконанням планів і завдань, вжиття заходів щодо корегування діяльності в міру виявлення відхилень від регламентованих значень;

г) принцип законності передбачає, що держава, усі її органи на основі законності, забезпечують охорону інтересів суспільства і громадян;

г) принцип об'єктивності визначає правильне, повне й об'єктивне пояснення результатів контролю на основі зіставлення, змісту перевірених фактів із законами, основними положеннями, інструкціями і розпорядженнями керівних органів, що регулюють діяльність і дії посадових осіб при її виконанні;

д) принцип незалежності встановлює неприпустимість будь-якого силового, матеріального або морального впливу на суб'єкт;

е) принцип гласності впливає із сутності контролю, здійснюваного в інтересах держави: результати контролю доводять до відома колективу, чия діяльність перевірялася, вищих органів управління, а також у необхідних випадках - до засобів масової інформації;

е) принципи ефективності та дієвості виявляються у своєчасності і повноті виявлення відхилень від заданих норм, їхніх причин і винуватців, а також оперативності у виправленні;

ж) принцип науковості полягає у застосуванні останніх досягнень науки і техніки, передового досвіду в процесі здійснення контролю; тому контрольний процес в сучасних умовах має здійснюватися висококваліфікованими спеціалістами, які мають, як правило, професійну підготовку і спеціальний дозвіл (ліцензію) на проведення окремих видів контролю;

з) принцип економічності передбачає здійснення контролю з найменшими затратами, оптимальною кількістю працівників, які володіють спеціальними знаннями і навичками контрольної роботи;

и) принцип раціональності полягає у здійсненні контролю без певних труднощів і значних витрат; умова і вартість одержання інформації мають виправдовуватися тими перевагами, які одержить користувач від її використання; зиск від одержання облікової інформації має, як правило, перевищувати затрати на її одержання;

і) принцип повноти полягає у виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для контролю; дотримання цього принципу дає змогу на підставі всіх виявлених суттєвих і несуттєвих фактів з'ясувати причини незадовільного стану підконтрольного об'єкта [34, 48, 58].

Методичні прийоми контролю поділяються на три групи:

- 1) прийоми наукового мислення;
- 2) прийоми фактичного контролю;
- 3) прийоми документального контролю.

Поділ на прийоми документального і фактичного контролю умовний, проте дає змогу предметно врахувати їх взаємообумовленість і взаємозв'язок, що сприяють удосконаленню методики контролю.

До загальнонаукових методів (наукового мислення) належать:

1. індукція і дедукція;
2. аналіз;
3. синтез;
4. аналогія;
5. моделювання;
6. абстрагування;
7. системний і функціонально-вартісний аналіз.

Серед методичних прийомів документального контролю можна виділити дві великі групи:

1) методичні прийоми формально-правової перевірки документів (перевірка дотримання правил складання, повноти і достовірності оформлення документів; співставлення звітних і облікових даних із встановленими нормативами; перевірка арифметичних розрахунків тощо);

2) методичні прийоми перевірки реальності (достовірності) відображених в документах обставин і процесів (співставлення даних документів, що відображають операції, з даними документів, які були основою для цих операцій; одержання письмового підтвердження від третіх осіб про реальність залишків на рахунках грошових коштів; аналітичні процедури; спеціальні методи (зустрічна перевірка, взаємна перевірка, логічне дослідження господарських операцій і т.д.)).

На відміну від методів документального контролю, методи фактичного контролю залишаються традиційними. Зокрема, основними з них є:

1. огляд;
2. обстеження;
3. контрольний запуск сировини і матеріалів;
4. інвентаризація;
5. лабораторний аналіз якості сировини, готової продукції;
6. експертиза;
7. інші методи.

Слід зазначити, що методичні прийоми наукового мислення, документального і фактичного контролю на практиці тісно взаємопов'язані. Взаємодоповнюючі комбінації вищезазначених прийомів, їх поєднання є досить доцільним при контролі об'єктів обліку будь-якого підприємства.

Для характеристики прийомів контролю особливе значення має підхід до перевірки фактів господарської діяльності, оскільки ті самі факти можна перевіряти послідовно від часткового до загального, тобто використовувати прийом індукції, і навпаки – від загального до часткового, застосовуючи прийом дедукції. Якщо здійснюється суцільна перевірка операцій фінансово-господарської діяльності, то використовується прийом індукції. Це має місце

при перевірці касових і банківських операцій, розрахунків з підзвітними особами, а також по інших ділянках, де виявлено суттєві викривлення обліку і звітності, підробки документів, зловживання, що зумовлює потребу проведення суцільних перевірок.

В інших випадках використовується прийом дедукції, що значно заощаджує час тих, хто перевіряє. Дедуктивний метод використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінці спрямованості та ефективності системи управління, в межах якої діє об'єкт. Його застосовують також для характеристики окремих розділів бухгалтерського обліку і його системи в цілому.

Дедукція та індукція – загальні методичні прийоми. Вони широко застосовуються в різних сферах знань. Але в кожній з них, крім того, використовуються специфічні прийоми, які відповідають особливостям об'єктів і специфіці дослідження.

Індукція – прийом дослідження, за якого загальний висновок складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто спосіб виведення висновків від окремого до загального.

Дедукція – дослідження стану об'єкта в цілому, а потім його складових, тобто роблять висновок від загального до окремого.

Аналіз – це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

Аналіз полягає у розчленуванні об'єкта обліку на складові елементи і вивченні їх ознак і властивостей.

Економічний аналіз - система прийомів розкриття і визначення причинно-наслідкових зв'язків, що зумовили конфліктну ситуацію в господарських операціях, яка в результаті стала об'єктом контролю.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Цей прийом у контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка включає проектування й синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування [48].

До загальнонаукових методів (методів наукового мислення) відноситься і моделювання. Використання моделювання для описання найбільш загальних моментів, побудова на загальних принципах моделі дає змогу отримати таку ефективну методику обліку і методику внутрішнього аудиту, яка може застосовуватися у формі організаційних моделей обліку та аудиту з усіх розділів обліково-аналітичної роботи.

Синтез дозволяє вивчити предмет в цілості, єдності та взаємозв'язку його окремих об'єктів. Синтез – прийом вивчення об'єкта в цілісності, у взаємозв'язку його частин. У контролі синтез пов'язаний з аналізом, дає змогу об'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Аналогія – це наукове дослідження, яким досягають пізнання ознак об'єктів на основі їх подібності з іншими. Аналогія дозволяє виявити ознаки і властивості одних об'єктів аудиту і поширити їх на інші. Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими. Прийом аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів, становить основу моделювання, яке застосовується в контролі.

Абстрагування – прийом відволікання. Методом абстрагування переходять від конкретних об'єктів до загальних понять.

Огляд – один із самих масових методичних прийомів фактичного контролю. Огляд представляє собою безпосереднє вивчення компетентною особою визначених об'єктів обліку, що виконують ті чи інші конкретні функції (наприклад: грошові кошти, товарно-матеріальні цінності і ін.). Будучи масовим контрольним методом, огляд може супроводжуватися складанням спеціального документу, що підтверджує його проведення і який виділяє відмінні риси об'єктів обліку, які оглядаються. Наприклад, в торгівлі

широко практикується огляд таких відмінних рис товарно-матеріальних цінностей як їх маркування, товарні знаки і т.д.[4, 5, 6].

Огляду також підлягають виробничі приміщення, території обладнання, склади тощо. Своєчасний огляд має велике значення для виявлення внутрішнім аудитором речових доказів злочинних дій.

Обстеження, як і огляд є безпосереднім вивченням внутрішнім аудитором певних об'єктів підприємства. Обстеження включає коло питань, пов'язаних із вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна підприємства, яке перевіряється. Цей методичний прийом полягає в огляді певних об'єктів (цінні папери, готівка, товарно-матеріальні цінності), ознайомлення із документами, отримання пояснень від підлеглих осіб та в інших діях. Метод обстеження використовується і для більш глибокої перевірки, зокрема для в'яснення стану обліку, дотримання технологічного процесу виробництва тощо.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції, або обсягу будівельно-монтажних робіт. За допомогою даного методичного прийому виявляють:

- 1) факти застарілих норм в результаті чого в цехах і на складах підприємств утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів;
- 2) випадки зменшення норм часу і розцінок на виконані роботи;
- 3) неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу при виплаті грошових винагород по впровадженню нової техніки.

При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування відповідної сировини і допоміжних матеріалів, її обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід товарної продукції і дійсну кількість витраченої сировини і допоміжних матеріалів, а також співставити ці дані із наявними даними (до конкретного запуску).

При виконанні контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво контролеру необхідно провести такі процедури (рис.1.1).

Контрольний запуск сировини у виробництво повинен здійснюватися у звичайних виробничих умовах при суворому дотриманні технологічного режиму.

Інвентаризація – це метод контролю фактичної наявності та стану підконтрольних об'єктів. Інвентаризація використовується для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності підприємства. В процесі інвентаризації використовуються контрольні процедури, які дають можливість перевірити наявність матеріальних цінностей і грошових коштів в натурі шляхом перерахунку, зважування, обмірювання, а кошти у розрахунках – взаємним звіренням сум з іншими підприємствами і окремими особами, які є платниками підприємства чи одержувачами коштів від нього. Інвентаризація здійснюється з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального їх використання у фінансово-господарській діяльності. Одночасно при інвентаризації перевіряють дотримання правил і умов зберігання товарно-матеріальних цінностей і коштів, утримання машин і обладнання і т.д.[7].

Лабораторний аналіз – це виявлення необхідних показників якості тих або інших об'єктів контролю шляхом відповідного (фізичного, хімічного, біологічного) аналізу в стаціонарних умовах (у лабораторії).

Лабораторні аналізи найчастіше застосовують при перевірці відповідності якості товарної продукції діючим стандартам.

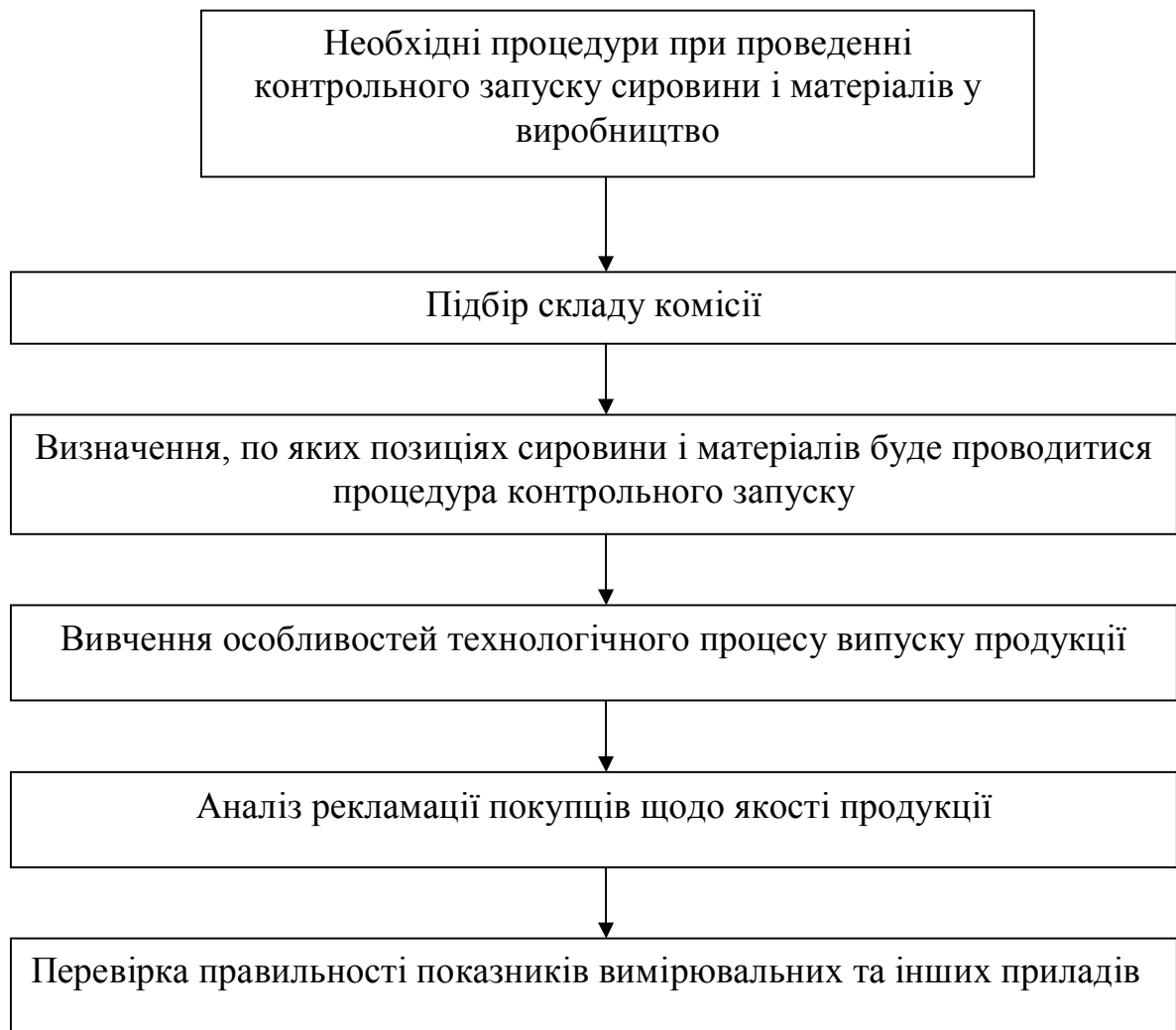


Рис.1.1 Необхідні процедури при проведенні контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво

В залежності від мети перевірки та характеру продукції аналіз може здійснюватися наступними способами:

- 1) органолептично тобто шляхом огляду, визначення смаку, кольору;
- 2) за допомогою спеціальних приборів;
- 3) спеціальним дослідженням в лабораторії.

Взяття проб або зразків здійснюється за участю контролера і оформляється спеціальним актом, завіреним підписами всіх присутніх. Цей акт прикладається до звіту контролера.

Експертиза застосовується контролером у тому випадку, коли у нього виникають питання, які вимагають спеціальних знань. У таких випадках використовуються послуги експертів. Отже, експертиза – це дослідження експертами на науковій основі представлених об'єктів з метою вивчення свідчень про факти, які мають значення для правильного вирішення справи. Експерт повинен представити достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів і правильного формулювання поставлених йому питань [14, 15, 16].

За результатами експертизи складається висновок з повними відповідями експерта, на поставлені контролером питання.

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів з метою визначення достовірності і законності операцій, зафіксованих у них.

Документальні методичні прийоми полягають у зборі сукупної інформації про об'єкт обліку у вигляді документів, дискет, нормативних актів (інформаційне моделювання); проведенні різних видів експертиз (експертизи); відповідності об'єктів обліку нормативній документації (нормативно-правове регулювання); вивченні достовірності, доцільності і обґрунтованості зафіксованих у документах господарських операцій (дослідження документів).

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів з метою визначення достовірності і законності операцій, зафіксованих у них.

На практиці контролери використовують такі основні методи документальної перевірки:

- 1) огляд документів за формою (формальна перевірка);
- 2) арифметична перевірка;
- 3) перевірка документів по суті;
- 4) зустрічна перевірка;
- 5) сканування;
- 6) логічна перевірка;
- 7) експертна перевірка документів;

8) взаємний контроль.

Формальна перевірка передбачає перевірку дотримання діючих форм, послідовності, повноти і правильності заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів, печаток і штампів.

Арифметична перевірка включає перевірку правильності арифметичних підрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.

Перевірка документів по суті – це перевірка законності здійснених господарських операцій, правильності віднесення цих операцій на рахунки і включення їх у статті балансу.

Зустрічна перевірка – це спосіб співставлення записів у облікових регістрах, первинних документах підприємства з іншими документами або їх копіями, які знаходяться у розпорядженні третіх осіб.

Сканування – це безперервний, по елементний перегляд інформації (наприклад, первинних бухгалтерських документів) з метою виявлення нетипових статей і подій. Як правило, в ході прийому сканування пряма доказова інформація не проявляється, але можуть виникнути питання, щодо яких необхідно отримати додаткову інформацію. У результаті сканування можна виявити нетипово малий обсяг реалізованої за місяць, нетипові значні чекові виплати, кредиторські залишки на рахунках дебіторської заборгованості.

Експертна перевірка документів доповнює формальну і арифметичну перевірки і направлена на виявлення підрбок у документах. Зустрічаються різні підробки : дописання тексту, букв, цифр; підробка підписів.

Логічна перевірка у взаємозв'язку з іншими методичними прийомами перевірки документів дозволяє виявити приховування недостач, приписки обсягу робіт та інші зловживання. Наприклад: приведені дані в накладній про масу і обсяг вантажів внутрішній аудитор співставляє із вантажопідйомністю

автомобіля; кількість випущеної продукції із виробничою потужністю обладнання.

Взаємний контроль документів і операцій здійснюється аналогічно зустрічній перевірці, проте при цьому досліджуються документи, які знаходяться на самому підприємстві. Внутрішній контролер даний метод документального контролю може використати для перевірки внутрішнього відпуску сировини із одного цеху в інший, повернення матеріалів із цеху на склад.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ ПРИЙОМІВ ФАКТИЧНОГО І ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Інвентаризація як методичний прийом фактичного контролю

На початку нашого дослідження дослідимо наукові підходи до категорії «інвентаризація» з позиції контролю. У табл.2.1 нами узагальнені трактування інвентаризації, представлені різними авторами.

Таблиця 2.1

Трактування дефініції «інвентаризація»

Автори	Трактування категорії «інвентаризація»
Беренда Н. І., Хабенко О. В. [7]	Методичний прийом фактичного контролю за збереженням майна та джерелами його формування
Кузик Н. П., Боярова О. А. [23]	Найважливіший елемент методу контролю за збереженням майна, активів від розкрадання та нераціональних втрат, а також ефективний засіб забезпечення достовірності показників фінансової звітності
Подольнчук О. А. [37]	Один із прийомів виконання процедур аудиту.
Сморжанюк Т. П. [50]	Метод фактичного контролю, який має велике значення для контролю за збереженням майна підприємства
Сук Л. К., Сук П. Л. [51]	Перевірка в натурі наявності та стану матеріальних цінностей та вкладень підприємства, розрахунків і зобов'язань та звірення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку

Під інвентаризацією слід розуміти встановлення фактичної наявності майна, коштів підприємства, його фінансових зобов'язань шляхом перерахунку, обміру, зважування цінностей, звірки розрахунків і наступне зіставлення фактичної наявності з обліковими даними.

Інвентаризація - це перевірка відповідності фактичної наявності матеріальних цінностей і засобів у місцях їхнього зберігання даним бухгалтерського обліку. За допомогою цього прийому фактичного контролю перевіряючі можуть переконатися у вірогідності даних бухгалтерського обліку, проконтролювати дотримання умов по забезпеченню зберігання матеріальних цінностей і засобів, а також визначити розмір надлишків або недостач, виявлених у цілому по підприємству або в розрізі матеріально відповідальних осіб.

Цілі проведення інвентаризації представлені на рис.2.1.



Рис.2.1 Цілі проведення інвентаризації [23]

Виконання робіт із порівняння даних бухгалтерського обліку про залишки цінностей, що перевіряються, з їхньою фактичною наявністю доручається спеціально створеній комісії. При здійсненні внутрішньогосподарського контролю склад інвентаризаційної комісії визначає керівник підприємства. Коли інвентаризація проводиться з ініціативи різних контролюючих органів, у робочу комісію повинен входити представник організації, яку перевіряють. І в першому, і в другому випадках обов'язкова присутність матеріально відповідальної особи.

На рис.2.2 представлено склад інвентаризаційної комісії.

Одним з факторів, що визначають ефективне проведення інвентаризації, є її раптовість. Попереднє попередження матеріально

відповідальних осіб про інвентаризацію дає їм можливість усунути наявні розбіжності. У випадку проведення раптової інвентаризації всі товарно-матеріальні цінності підготовляються до інвентаризації в присутності інвентаризаційної комісії. Вони повинні бути згруповані, розсортовані й розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами, в порядку, зручному для підрахунку.



Рис.2.2 Склад інвентаризаційної комісії

Слід зауважити, що кількість інвентаризацій у звітному році, дата їх проведення, перелік майна і фінансових зобов'язань, що перевіряються при кожній з них, встановлюються керівником підприємства, крім випадків обов'язкового проведення інвентаризації.

Відповідальність за правильність проведення інвентаризації несуть керівник підприємства і головний бухгалтер.

Згідно законодавства України проведення інвентаризації обов'язкове у таких випадках (рис.2.3).

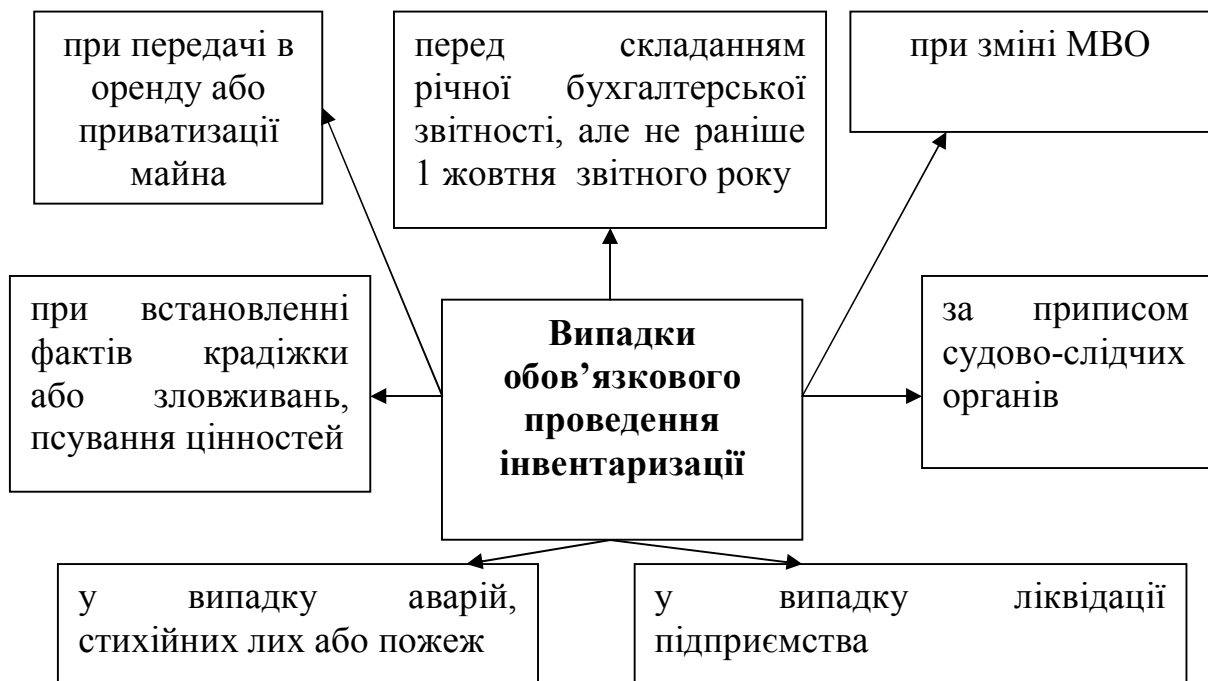


Рис.2.3 Випадки обов'язкового проведення інвентаризації [17, 39]

У період проведення інвентаризації відбувається тимчасове припинення операцій по прийому й витратах матеріальних цінностей.

Відповідно до завдань, які розв'язуються у ході проведення інвентаризації, їх прийнято класифікувати за ознаками, представленими у табл.2.2.

Особлива увага в перевіряючих повинна бути в разі наявності пересортування (одночасне виявлення надлишків і недостач по однорідних матеріалах). Взаємний залік надлишків і недостач однойменних цінностей може проводитися тільки в тому випадку, коли пересортування відбулося в однієї матеріально відповідальної особи в одному періоді й по однойменних цінностях.

За результатами фактичної перевірки отримані відомості про фактичну наявність майна і реальності врахованих фінансових зобов'язань записуються до інвентаризаційних описів чи актів інвентаризації не менш ніж у двох примірниках. Описи повинні складатися в момент проведення інвентаризації. Найменування інвентаризованих цінностей та об'єктів, їх кількість наводять в описах за номенклатурою і в одиницях, прийнятих в

обліку. Виправлення повинні бути обумовлені та підписані всіма членами інвентаризаційної комісії і МВО. У описах не допускається залишати незаповнені рядки. По кожній сторінці інвентаризаційного опису має здійснюватися підрахунок кількості та сум за вказаними цінностям. Описи підписують усі члени інвентаризаційної комісії і МВО. У кінці опису МВО дають розписку, що підтверджує перевірку комісією майна в їх присутності, про відсутність до членів інвентаризаційної комісії будь-яких претензій.

Таблиця 2.2

Класифікація інвентаризацій [7, 37, 50]

Ознака класифікації	Види інвентаризацій
За повнотою охоплення	Повна - інвентаризація всього майна і фінансових зобов'язань, наприклад, при ліквідації підприємства або щорічно перед складанням річного балансу; Неповна - інвентаризація окремих видів майна або фінансових зобов'язань, наприклад, при зміні матеріально-відповідальної особи
За характером проведення	Планова - проводиться в передбачені терміни; Службова - при зміні матеріально-відповідальної особи, у разі стихійних лих; Позапланова - проводиться на вимогу оперативно-слідчих органів, суду
За об'єктами	Інвентаризація основних засобів; Інвентаризація нематеріальних активів; Інвентаризація фінансових вкладень; Інвентаризація ТМЦ; Інвентаризація незавершеного виробництва; Інвентаризація грошових коштів, грошових документів і бланків документів суворої звітності Інвентаризація розрахунків; Інвентаризація резервів майбутніх витрат і платежів та ін.

Інвентаризацію можна вважати завершеною, коли перевірці піддалася вся запланована сукупність, усі виявлені розбіжності зафіксовані документально й по них отримані письмові пояснення від МВО.

На нашу думку, після закінчення інвентаризації необхідно проводити контрольні перевірки правильності проведення інвентаризації. Їх слід проводити за участю членів інвентаризаційної комісії та МВО обов'язково до відкриття складу, де проводилася інвентаризація. Результати контрольних перевірок правильності оформлення інвентаризації доцільно оформляти актом контрольної перевірки і реєструвати в книзі обліку контрольних перевірок правильності проведення інвентаризацій.

Результатами інвентаризації представлено на рис.2.4.

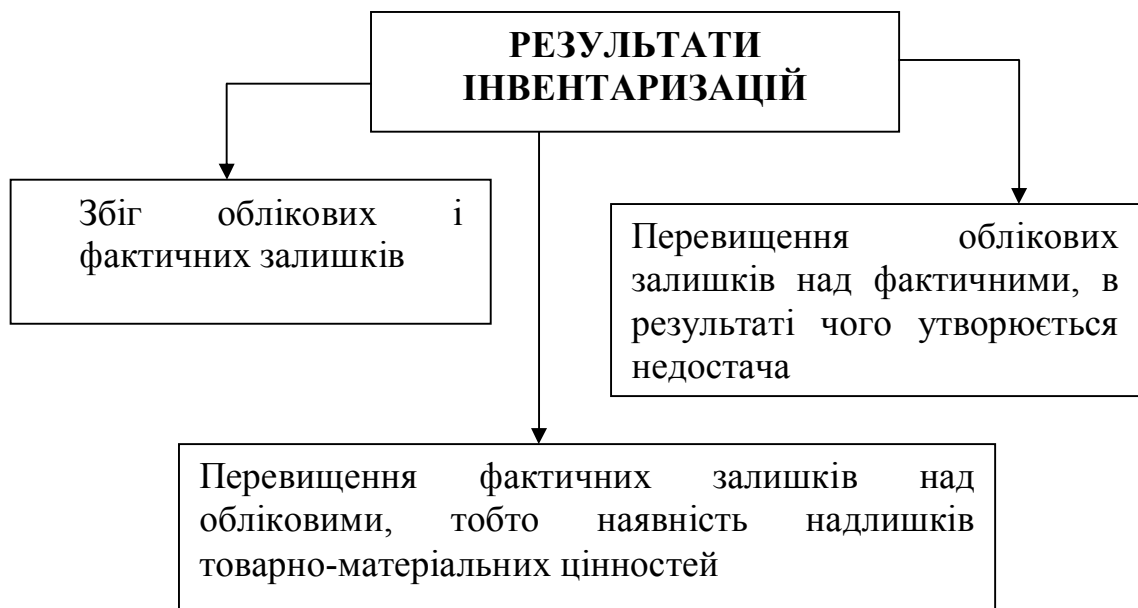


Рис.2.4 Результати інвентаризацій

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю майна, і даними бухгалтерського обліку відображаються на рахунках обліку в наступному порядку:

1) надлишок майна оприбутковується, і відповідна сума зараховується на фінансові результати організації;

2) недостача майна і його псування в межах норм природного убутку відносяться на витрати виробництва або обігу, понад норми - на рахунок винних осіб. Якщо винні особи не встановлені або суд відмовив у стягненні збитків з них, то збитки від недостачі майна або псування цінностей списуються на фінансові результати організації.

Частина виявленої недостачі може бути списана в межах норм природних втрат (наприклад, усушки, утруски). Нарахування природного убутку проводиться тільки після інвентаризації при наявності і в межах недостачі.

Недостача або надлишки можуть бути також наслідком пересортиці.

Пересортиця товарно-матеріальних цінностей має місце, якщо однорідні товари виявляються одночасно в недостачі і в надлишках. Причини пересортиці узагальнені нами на рис.2.5.

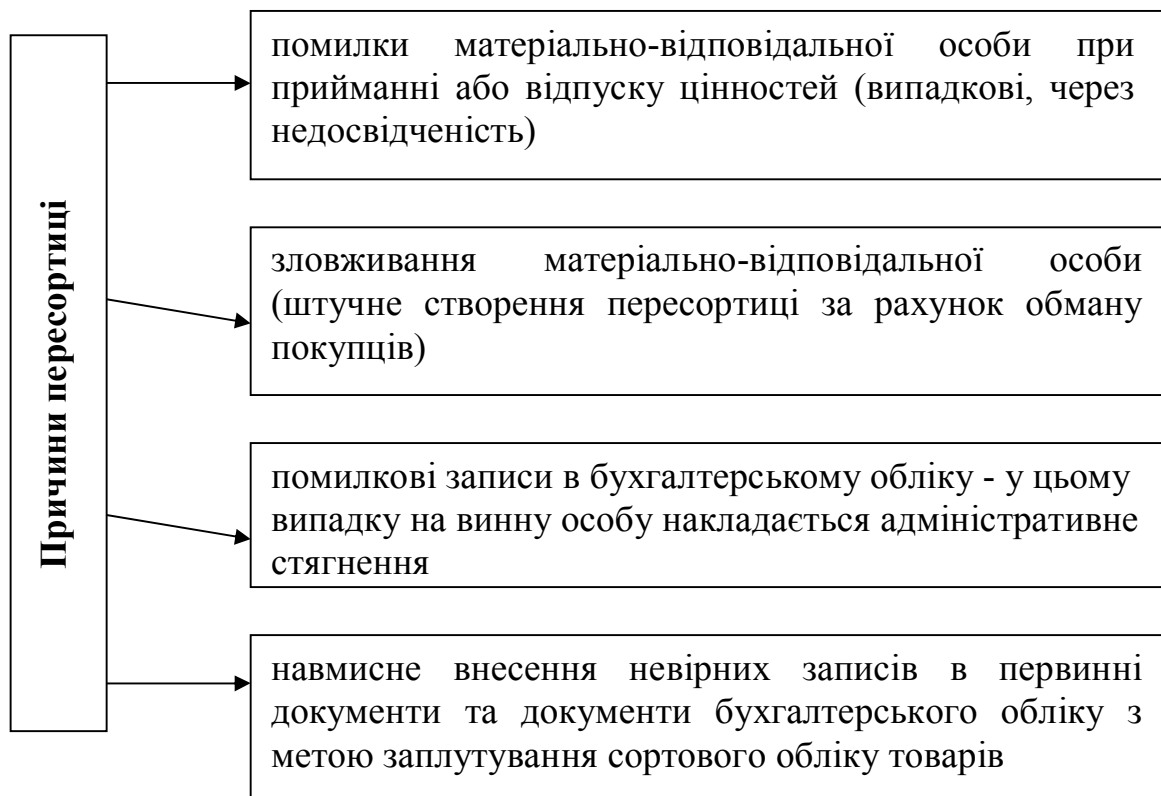


Рис.2.5 Причини виникнення пересортиці

Утворюється в результаті пересортиці сумова різниця (сумова недостача), яка повинна бути стягнута з винних осіб. Сумова різниця від продажу товару при пересортиці повинна бути повернута покупцю.

До документів, що подаються для оформлення списання недостач майна понад норми природного убутку, повинні бути включені рішення слідчих чи судових органів, що підтверджують відсутність винних осіб, або

висновок внутрішньої чи зовнішньої експертизи про причини псування цінностей.

Виявлені під час інвентаризації факти пересортиці, можуть бути врегульовані шляхом взаємного заліку надлишків і нестач. Але це допускається, як виняток, тільки у одного і того ж особи, що перевіряється щодо майна одного і того ж найменування і в тотожних кількостях.

Практика проведення інвентаризацій засвідчує, що найбільш поширеними способами приховування нестач при проведенні інвентаризацій є наступні:

1) Внесення в опис неіснуючих товарів або пред'явлення продукції в порожній тарі та упаковці. Основні методи виявлення таких підробок - контрольне звірення залишків, відновлення кількісно-сумового обліку, допити осіб, які брали участь в інвентаризації;

2) Наступні дописки кількості товарів в інвентаризаційні описи. Дописки спостерігаються найчастіше у випадках, коли не ведеться посторінковий підрахунок кількості в інвентаризаційному описі. Подібні підробки можна виявити шляхом:

- зіставлення різних примірників опису;
- зіставлення записів про залишки одних і тих же найменувань товару в описах на початок і кінець облікового періоду, якщо за даний період не було руху цінностей (метод контрольного звірення залишків);

3) Складання безтоварних видаткових накладних, яке можливе при співучасті працівника іншого підприємства, якому нібито передається партія товару. Співучасник розписується в накладній, хоча фактично товару не отримує. Після інвентаризації співучасник виписує зустрічну накладну на повернення цих самих товарів або отримує належні йому за безтоварними накладними цінності без будь-яких документів. У деяких випадках безтоварні операції використовуються для створення сумових різниць з подальшим їх привласненням. Найбільш ефективний засіб розкриття

подібного змови - проведення зустрічної перевірки і наскрізної інвентаризації у взаємопов'язаних матеріально-відповідальних осіб;

4) Несвоєчасне оприбуткування товарів. Цей спосіб тимчасового приховування нестачі пов'язаний з неправильним складанням товарного звіту в день, що передує інвентаризації. Сутність підроблення зводиться до того, що злочинець не відображає у звіті надходження товару, хоча товар включається в інвентаризаційний опис. Після інвентаризації він оприбутковує товар і докладає накладну до чергового звіту за наступний період. Перед наступною інвентаризацією така махінація повторюється. Виявлення такої підробки можливе шляхом перевірки первинних документів, доданих до звітів після інвентаризації, та встановлення видів товарів, які за ними оприбутковані. Якщо буде встановлено, що деякі з цих товарів включені до інвентаризаційного опису, необхідно перевірити чи не застосовувався даний спосіб приховування нестачі;

5) Пред'явлення до інвентаризації цінностей раніше списаних як зіпсованих. Для встановлення подібного факту необхідно перевірити прибуткові документи на пред'явлений до інвентаризації товар [1, 4, 5, 6, 7].

Якщо в результаті інвентаризації виявлено надлишки, необхідно встановити справжню причину їхнього утворення. Надлишки можуть виникнути внаслідок помилок в бухгалтерському обліку. Однак найчастіше значні надлишки створюються в результаті обрахування, обману споживачів, також шляхом завезення неоприбуткованого товару, приписок в інвентаризаційних описах.

Надлишки можуть бути результатом неповного відображення господарської діяльності підприємства за прибутковими операціями або відображення в обліку повністю або частково вигаданих обсягів господарської діяльності за видатковими операціями.

Наприклад, на торгівельних підприємствах виявлений надлишок може свідчити про факти недокументування частини операцій з надходження продукції з метою подальшої її реалізації, вилучення виручки та

приховування доходів підприємства, що підлягають оподаткуванню. На виробничому підприємстві лишки виникають в результаті розбіжностей між задокументованими даними про списання витрачених матеріалів і фактично наявністю матеріалів. Мета створення такого надлишку - завищення даних про суму витрат підприємства.

Найбільш поширені способи приховування надлишків нами узагальнені на рис.2.6.

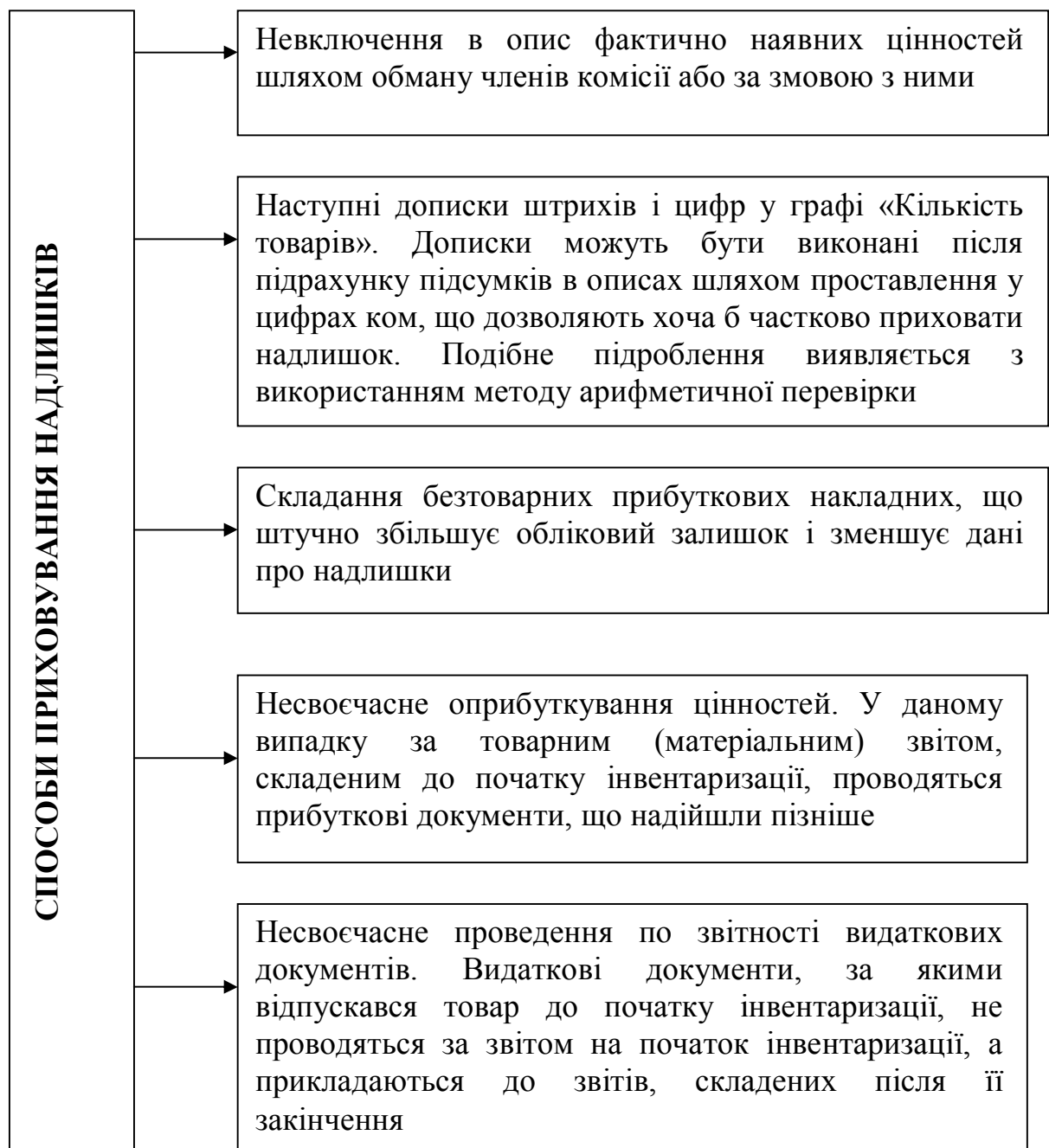


Рис.2.6 Поширені способи приховування надлишків

Для того, щоб своєчасно виявляти факти наявності надлишків, нестач, пересортування, необхідно знати, що поряд з інвентаризацією доцільно застосовувати інші методи фактичної перевірки, які допомагають встановити невідповідність між фактичною наявністю майна та обліковими даними.

Особливістю практики проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей є те, що перевірка в натурі товарно-матеріальних цінностей заснована на застосуванні ручної праці. Виконання великого обсягу робіт при знятті фактичних залишків з об'єктів майна є трудомісткою ділянкою, тому що необхідно перевірити десятки і сотні тисяч одиниць елементів об'єкту, їх якість і ціну, провести таксування і підрахунки підсумків в інвентаризаційних описах. Довготривала інвентаризація призводить до втрати членів комісії і матеріально відповідальних осіб, а також до помилок і прорахунків. У зв'язку з цим постає проблема використання в процесі інвентаризації наявних на підприємстві обчислювальної техніки і комп'ютерних програм.

При комп'ютеризації бухгалтерського обліку інвентаризація майна та фінансових зобов'язань зберігає свій зміст, хоча комп'ютеризоване середовище вносить певні зміни як до порядку облікового контролю, так і до проведення інвентаризації [42, С.204].

Широкі можливості для створення різних комплектів алгоритмів (так званих "конфігурацій") під кожен облікову модель має "1С:Бухгалтерія 8.3". "1С: Бухгалтерія 8.3" - це програма для ведення бухгалтерського обліку, що може застосовуватись на підприємствах різних форм власності та видів діяльності. Інвентаризація здійснюється на підставі документа "Порівнювальна відомість". Вибір одиниць об'єкту інвентаризації може здійснюватись або шляхом вибору їх з каталогу, складеного на всі одиниці об'єкту, або по штриховому коду за допомогою пристрою для зчитування штрихових кодів. Після завершення попередньої процедури система автоматично підраховує залишок, що повинен знаходитись на даному складі по документах. Далі оператор повинен ввести реальний залишок товару,

визначений шляхом підрахунку його кількості. Якщо реальна кількість товару більше кількості, що значиться по документах, то оператор повинен ввести також вартість надлишків.

Слід також звернути увагу на програму “Омні Лінк”, яка надає користувачу такі можливості:

- інструментальні засоби для організації взаємодії з терміналами для збирання даних з прикладних програм;
- можливість динамічної заміни імен полів, таблиць і форматів полів даних, які збираються;
- набір інструментальних засобів для управління процесом обміну даними з терміналами збору даних;
- набір параметрів для опису полів форматів даних, які дозволяють найбільш ефективно організувати роботу користувача [42, С.205].

Програма “ОмніЛінк” застосовується разом із програмою MS Excel.

Попередня підготовка до проведення інвентаризації полягає у послідовному виконанні наступних процедур:

1. завантаження в термінал даних, що зберігаються в форматі таблиці Excel;
2. завантаження в термінал облікових даних про ТМЦ;
3. проведення сканування запасів за штрихкодами.

Після виконання цих процедур термінал знаходить в пам’яті потрібний запис і виводить інформацію про цей товар на екран. Необхідно підрахувати кількість товару в натурі і ввести нові дані.

Розробники цієї програми зазначають, що після цього етапу інвентаризацію слід вважати закінченою і необхідно тільки підключити термінал до комп’ютера і оновити таблицю Excel. Обробка даних, отриманих від терміналу збору даних, можлива як з використанням макромови MS Excel, так і шляхом заміни формату отриманих даних для використання іншими системами обробки і зберігання. Шляхом застосування програми “ОмніЛінк” можна суттєво скоротити час, який витрачається на

проведення інвентаризації та підвищити точність отриманих фактичних даних [42, С.205].

Закінчуючи огляд програмних продуктів, що комп'ютеризують обліковий процес, слід зазначити, що їх можливості при проведенні інвентаризації є досить обмеженими, їх функції дозволяють лише прискорити інвентаризаційний процес. На сьогодні не існує жодної комп'ютерної програми, яка б без втручання людини була в змозі визначити стан (якісні характеристики) підконтрольного об'єкту.

2.2. Місце інших методів фактичного контролю при перевірці різних об'єктів обліку

В умовах ринку у зв'язку з появою різноманітних форм власності документальна база доказування злочинів на багатьох господарських об'єктах звужена, і відповідно зросла роль методів фактичного контролю як засобів збору доказів при розслідуванні економічних злочинів.

Для виявлення замаскованих розкрадань та інших корисливих злочинів, які в даних бухгалтерського обліку не відображені, використовують методи фактичного контролю, які передбачають перевірку матеріальних цінностей у натурі. Органолептичні методичні прийоми (прийоми фактичного контролю) використовуються для перевірки наявності, стану і використання об'єктів контролю, ці методи є засобом забезпечення збереження власності.

Існує безліч думок про склад прийомів фактичного контролю. В подальшому охарактеризуємо основні, на наш погляд, прийоми фактичного контролю.

На нашу думку, доцільно поряд з інвентаризацією на практиці використовувати такі прийоми фактичної перевірки як:

- перевірка фактичної наявності цінностей, зафіксованих у документах і матеріалах інвентаризацій.

Вона проводиться так само, як і при інвентаризації, шляхом підрахунку, обміру, зважування, виміру цінностей. Але на відміну від інвентаризації виконується в момент здійснення господарської операції (при відпуску, транспортуванні, прийманні товару) або безпосередньо відразу після її завершення (наприклад, для встановлення фальсифікацій в матеріалах інвентаризації до відкриття складів може бути проведена контрольна перевірка);

- огляд об'єктів (території підприємства, виробничих приміщень, обладнання, складів, маркування продукції) та їх обстеження.

Такі процедури необхідні для вивчення властивостей цінностей та конкретних об'єктів. Наприклад, для встановлення безтоварних документів на списання оздоблювальних будівельних матеріалів для офісу бюджетної установи необхідно провести огляд даного приміщення та обстеження при необхідності з залученням фахівця з опоряджувальних робіт.

Будучи масовим контрольним моментом, огляд також може супроводжуватися, а може і не супроводжуватися складанням спеціального документу, що підтверджує його проведення і який виділяє відмінні риси об'єктів обліку, що оглядаються. Наприклад, за цінними паперами в якості таких відмінних рис можна назвати вид цінного паперу, найменування його емітента, дату випуску, номінальну вартість тощо. В торгівлі широко практикується огляд таких відмінних рис товарно-матеріальних цінностей, як і їх маркування, товарні знаки, в окремих випадках - заводські номери, дата і місце виготовлення тощо.

Масовість використання цього прийому має таку дивну властивість, як не обов'язковість його раптовості. Наприклад, будь-яка відповідальна особа перед прийняттям підзвіт певних товарно-матеріальних цінностей, як правило, піддає їх огляду. У цьому разі раптовість не потрібна жодній із сторін господарської операції: всі розуміють, що це вкрай необхідна,

невід'ємна контрольна процедура, яка потребує визначеного часу, як на підготовку, так на здійснення. І сам факт проведення огляду матеріально відповідальною особою при прийманні товару не фіксується документально. Найчастіше в документах підтверджується тільки факт приймання-передачі цього товару за кількістю і якістю, а огляд товару розуміється як звичайна контрольна процедура і спеціальним документом не оформляється. І тільки в тих випадках, коли за результатами огляду отримана суттєво нова інформація (наприклад, серед купюр, що обмінюються виявлені фальшиві 50 доларів), виникає необхідність її відображення в спеціальних документах. І другий приклад, такий випадок виникає, якщо частина товару не відповідає (за кількістю і якістю) тій інформації, яка відображена у супровідних документах.

При виявленні в ході огляду доказів, які свідчать про зловживання, необхідно скласти акт, що підписується всіма учасниками огляду. Разом з іншими проміжними документами, що складаються в ході перевірки, він повинен додаватися до загального акту. У разі, коли огляд є складовою частиною іншої контрольної дії, наприклад, інвентаризації, обміру виконаних робіт та інші виявлені в результаті огляду факти, можуть відображатися безпосередньо в акті інвентаризації, обміру робіт тощо [13] .

При огляді контролер самостійно визначає не тільки кількість і сутність тих елементів об'єкту, що оглядається, які його можуть зацікавити, виходячи з мети перевірки, але визначає і саму необхідність документального оформлення результатів огляду. Додатково отримана при оглядах інформація співставляється потім із змістом господарських договорів, рахунків, сертифікатів якості товарів, бухгалтерських документів і записів тощо. За матеріалами такого огляду, в залежності від отриманих результатів, можуть коригуватися визначені облікові дані, виставлятися претензії, складатися акти і передаватися правоохоронним органам.

Важливим засобом виявлення корисливих правопорушень у галузі будівництва є контрольний обмір, що полягає в зіставленні звітних даних про

виконані обсяги робіт з фактичним обсягом виконаних робіт. Використовується при проведенні комплексних ревізій у будівництві за участю контролера та спеціалістів відповідної будівельної організації. Ініціатором проведення контрольної обміру може бути банк, який фінансує будівництво.

Контрольний обмір – це спосіб перевірки правильності і достовірності звітних даних про виконані обсяги і вартість будівельно-монтажних і ремонтних робіт, оплачених або представлених до оплати. Проводиться цей прийом за участю відповідних спеціалістів і є різновидністю інвентаризації. При цьому ревізор встановлює відповідність фактичного стану об'єкту, що будується чи ремонтується його характеристиці чи призначенню, передбаченому в проектно-кошторисній документації і титульному списку, повному завершенню робіт, відповідності обсягу і вартості робіт прийнятих по актах.

Перед початком контрольної обміру об'єкта аналізується первинна документація:

- кошторисна документація;
- акти виконаних робіт;
- акти приймання в експлуатацію державними приймальними комісіями виробничих потужностей та об'єктів;
- бухгалтерські документи про списання будівельних матеріалів;
- наряди робітників, шляхові листи, товарно-транспортні накладні та інші документи.

Контрольний обмір дозволяє перевірити в натурі фактично виконаний обсяг будівельно-монтажних робіт, законність і доцільність списання будівельних матеріалів та нарахування заробітної плати, правильність розрахунків із замовником. З його допомогою можна встановити факти завищення виконаних або незапроцентованих робіт. За результатами контрольної обміру складається акт і відомість перерахунку вартості робіт.

Для виявлення ознак розкрадання сировини, матеріалів та готової продукції, а також для документування шляхів утворення їх лишків на промислових підприємствах доцільним є широке застосування методу контрольного запуску сировини у виробництво. Ефективність даного методу значно підвищується при паралельному проведенні інвентаризації сировини на складі матеріалів та інвентаризації продукції на складі готової продукції [14, 15].

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво – це ефективний методичний прийом контролю технології виробництва, перевірки необґрунтованого списання сировини і матеріалів на випуск продукції як по завищених нормах, так і понад встановлених норм.

Слід зазначити, що при контрольному запуску сировини у виробництво, як і при випуску контрольної партії продукції, фактичний контроль орієнтований на організацію і здійснення звичайного виробничого процесу (в тих самих умовах, на тому ж самому обладнанні, з тими ж самими працівниками та іншим персоналом, самим звичайним типом сировини, що найчастіше використовується тощо), але під спостереженням перевіряючого.

Контрольний запуск сировини й матеріалів у виробництво використовується при перевірці підприємств-виробників. Адміністрація підприємства зобов'язана сприяти організації проведення контрольних запусків сировини й матеріалів у виробничих цехах. Зміст розглянутого прийому полягає в тому, що працівники цеху в присутності одного із членів ревізійної групи проводять запуск у виробництво певної кількості (партії) сировини або матеріалів. По завершенні виробничого процесу перевіряючий з'ясовує, скільки отримано готової продукції, а також частку відходів виробництва. Таким чином, використовуваний прийом фактичного контролю дає можливість визначити реальну витрату сировини й матеріалів на виробництво одиниці (або партії) готової продукції. Матеріали, отримані в наслідок здійснення цього прийому, ревізори використовують при перевірці таких питань, як обґрунтованість нарахунків і виплат заробітної плати

робітниками відрядникам, своєчасне й достовірне формування даних про випуск готових виробів, обґрунтованість витрати сировини й матеріалів у виробництво, ефективність роботи підприємства та ін.

Контролер повинен мати на увазі, що у відповідності з обраною обліковою політикою кожне підприємство, в тому числі економічний суб'єкт, що перевіряється, самостійно вирішує як організувати облік руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Відповідно контрольний запуск сировини у виробництво слід здійснювати з орієнтацією на конкретні умови: як саме у відповідності з його системою внутрішньогосподарського контролю (в тому числі із зафіксованою в наказі про облікову політику) підприємство, що перевіряється організувало облік руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві.

Контрольний запуск сировини у виробництво необхідно здійснити також за попередньо продуманою програмою, із залученням досвідчених і компетентних працівників, які є незалежними по відношенню до підприємства, а також до персоналу, що працює на конкретному об'єкті, де планується здійснити запуск. Звичайно попередньо визначаються кількість перевіряючих, місце знаходження контрольного запуску сировини. Потрібно, щоб була можливість розставити контролерів по всіх вузлових пунктах, що зосереджують найважливіші контрольні моменти технологічного процесу.

Перед контролером, що бере участь у здійсненні контрольного запуску сировини й матеріалів у виробництво, стоїть ряд завдань, тому що його присутність не формальна, а має на меті проконтролювати дотримання всіх необхідних умов при виконанні цього прийому:

- 1) перевіряючий повинен бути добре ознайомлений з виробничим процесом (технічні й технологічні умови виробництва);
- 2) потрібно перевірити відповідність сировини, що запускається у виробництво (матеріалів), тим його видам, які, як правило, використовуються за технологією. Тут же перевіряється кількісна відповідність цінностей, які

запускають фактично у виробництво, із заздалегідь визначеною величиною партії;

3) контролер зобов'язаний стежити за дотриманням технологічних параметрів: часом оброблення, температурою, наявністю всіх необхідних компонентів, використанням відповідного устаткування й т.д.;

4) контролер має брати участь у документальному оформленні результатів контрольного запуску, щоб уникнути приписок працівниками підприємства, що перевіряється.

Якщо в складі ревізійної бригади немає працівника, який володіє відповідним обсягом знань, то в таких випадках залучають фахівців збоку.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво допомагає встановити: недоліки та порушення в області нормування і технології виробництва; ознаки розкрадань і зловживань, пов'язаних зі створенням неврахованих лишків матеріальних цінностей за рахунок застосування завищених норм витрати і необґрунтованого списання понад норми; зміни технологічного режиму, спотворення якісних показників продукції.

Результати контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво оформляються проміжним актом, в якому зазначається склад комісії, характеристика сировини і матеріалів, кількість зворотних і кінцевих відходів, нормативні витрати матеріалу та відхилення від норм, фактичний вихід готової продукції, деталей та напівфабрикатів.

В якості самостійного методичного прийому фактичного контролю можна розглядати і лабораторний аналіз якості сировини і матеріалів, товарів і готової продукції, інших товарно-матеріальних цінностей. Метою такої перевірки є уточнення їх суттєвих характеристик і отримання на цій основі якісно нової інформації.

Лабораторний аналіз - це прийом фактичного контролю, за допомогою якого контролери одержують інформацію про якісні характеристики цінностей, що перевіряються. Такого роду перевірки можуть піддаватися як матеріали, що витрачаються у виробництві, так і готова продукція

підприємства, що перевіряється. Для проведення лабораторних аналізів повинні бути створені відповідні умови. Якщо провести лабораторні аналізи на підприємстві неможливо, то досліджувані цінності вилучаються перевіряючими у встановленому порядку й аналізуються в спеціальних лабораторіях. Як правило, перевіряючі цінності аналізуються на предмет відповідності стандартам і вимогам, які наводяться в сертифікатах якості. Контроль якості, проведений у розрізі лабораторних аналізів, вважається більш ефективним, коли він проводиться фахівцями з боку, а не працівниками підприємств, які перевіряються.

Якщо перевірка якості можлива без спеціальних лабораторних досліджень і здійснюється прямо на місці знаходження продукції, то обов'язкову участь в ній повинні приймати особи відповідальні за дану ділянку роботи. Крім того, можуть бути залучені і інші особи.

Лабораторний аналіз дає можливість виявити факти використання неповноцінної сировини, заміни одних матеріалів іншими, більш дешевими, недовкладення в продукцію, перекручення якісних показників продукції, що приймається чи випускається.

2.3. Бухгалтерський документ : його зміст, вимоги до створення і класифікація

Однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне та безперервне спостереження за станом господарських фактів та процесів, що відбуваються на підприємствах. Для проведення такого спостереження необхідно кожний господарський факт оформити відповідним документом.

Під документом розуміють матеріальний носій, що використовується в процесі відображення фактів фінансово-господарської діяльності. На даному

матеріальному носієві за допомогою різних засобів та способів зафіксована інформація в доцільній для сприйняття формі.

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво (доказ) певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції (процесу) або право її виконання.

Процес документування складається з чотирьох елементів (рис.2.7).



Рис.2.7 Елементи процесу документування [11]

Документація – це сукупність документів, які складаються на всі факти фінансово-господарської діяльності.

Документування – процес фіксації господарських фактів і операцій, у бухгалтерських документах. При цьому у бухгалтерських документах вказуються дані, які необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих в них господарських операцій, з метою контролю за збереженням власності, визначення господарської доцільності та ефективності здійснених процесів.

Бухгалтерська документація є юридичним фактом законності виконання операцій та служить підставою для здійснення фінансового

контролю. Під час оформлення і обробки документів проводиться систематичний контроль за дотриманням платіжної та кредитної дисципліни, встановлюється ретельне спостереження за економним витрачанням коштів підприємства, прискорюється їх оборот. Документи використовуються також для аналізу господарської діяльності підприємства. Чимало чинників, що вплинули на результати виконання бізнес-плану підприємства, можна виявити тільки за допомогою вивчення облікових даних і документів, що були основою для бухгалтерських записів [11].

Документування господарських операцій повинно здійснюватися за такими вимогами та юридичними нормами:

1) документальному оформленню підлягають під всі господарські операції в момент їх здійснення;

2) підставою для облікових записів служать первинні документи як юридичні факти здійснення господарських операцій;

3) усі бухгалтерські документи повинні містити необхідні реквізити.

Реквізит – це неподільні кінцеві інформаційні елементи, що мають самостійне змістовне значення і відповідають певним стандартам та порядку заповнення документів. Усі реквізити бухгалтерських документів поділяються на 2 групи:

1) обов'язкові;

2) доповнюючі [11].

Обов'язковими реквізитами для кожного бухгалтерського документу є:

- назва підприємства, установи, від імені яких складений документ;
- назва документу;
- дата його складання;
- місце складання;
- зміст господарської операції та підстава для її здійснення;
- облікові вимірники (кількість, ціна, сума, одиниця виміру);

- підписи відповідальних осіб, котрі приймають участь при здійсненні господарської операції [17].

Згідно із положенням «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку» до документів ставиться ряд вимог (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Вимоги до бухгалтерського документа згідно законодавства України [38]

№ п/п	Вимоги до бухгалтерського документа
1	записи в документах можна здійснювати чорнилом, на друкарській машинці або за допомогою комп'ютера в момент виконання господарської операції або після її завершення
2	не допускається заповнення документів червоним кольором
3	виправлення в документах повинні бути зроблені з дотриманням відповідних правил: шляхом акуратного закреслення неправильного запису і відображення потрібного. Це обумовлюється надписом «виправлено» та підтверджується підписами осіб, що підписали цей документ із зазначенням дати виправлення. У первинних документах, які призначені для відображення грошових коштів, виправлення не допускаються
4	якщо документи складаються в декількох примірниках, то їх виписування здійснюється під кальку
5	усі документи повинні бути чітко уніфіковані та стандартизовані

Уніфікація бухгалтерських документів – розроблення бланків, які відповідають за змістом однорідним операціям.

Стандартизація – розробка бланків документів стандартного розміру та форми.

Стандартизація та уніфікація документів спрощують обробку первинної документації, здешевлюють та підвищують якість обліку, сприяють автоматизованій обробці інформації.

Розрізняють такі технічні форми документів (рис.2.8).



Рис.2.8 Технічні форми документів [11]

З метою кращого розуміння призначення й особливостей порядку оформлення окремих груп документів усі бухгалтерські документи класифікуються за нижченаведеними ознаками [11].

За місцем складання бухгалтерські документи поділяються на:

1) зовнішні – це такі, які надійшли на підприємство від інших підприємств, організацій, а також документи, які складаються одним господарюючим суб'єктом, але вони обертаються між різними суб'єктами (наприклад: рахунки постачальників, які підлягають оплаті, виписки банку з поточного рахунку, платіжні доручення);

2) внутрішні – складаються бухгалтерією, іншими економічними службами безпосередньо на даному підприємстві (наприклад, таблиць використання робочого часу, накладна, рапорт про виконання норм виробітку, прибуткові та видаткові касові ордери).

За призначенням бухгалтерські документи поділяють на:

1) розпорядчі – документи, що містять розпорядження на здійснення господарських операцій (чек на отримання готівки з поточного рахунку, наказ про зарахування або звільнення з роботи, штатний розпис, довіреність);

2) виконавчі (виправдовуючі) – документи, у яких підтверджується факт проведення господарської операції (акт виконаних робіт, прибутковий та видатковий касові ордери, виписка банку, платіжна відомість);

3) комбіновані – документи, які за своїм призначенням виконують функції розпорядчих та виправдовуючих документів бухгалтерського оформлення (вимоги на відпуск матеріалів зі складу, звіт про використання коштів, виданих на відрядження);

4) документи бухгалтерського оформлення – повністю складають працівники бухгалтерії, основне їх призначення – технічна підготовка записів для бухгалтерського обліку (бухгалтерська довідка чи калькуляція на виріб, розрахунки розподілу витрат, нагромаджувальні відомості).

За порядком складання (ступенем узагальнення) документи бувають:

1) первинні, які складають у момент здійснення господарської операції та безпосереднього її відображення (касові ордери, чеки, накладні);

2) зведені – об'єднують ряд однорідних первинних документів шляхом групування їх показників (звіти касира, звіти матеріально-відповідальних осіб, розрахунково-платіжні відомості).

За кількістю об'єктів розрізняють такі документи:

1) односторонні (прибуткові та видаткові касові ордери, вимоги);
2) багатосторонні (лімітно-забірні картки, розрахунково-платіжні відомості, звіти матеріально-відповідальних осіб).

За способом заповнення:

1) документи заповнені вручну;
2) документи заповнені автоматизовано.

Залежно від суті змісту документів вони можуть бути:

1) доброякісні – документи, які правильно оформлені, обґрунтовано відображають сутність законної операції;

2) злоякісні – це документи, які спотворено відображають суть операції або мають помилки в оформленні (складені не за встановленою

формою; в них відсутні реквізити, печатки, підписи; є виправлення, підчистки, помарки).

У загальному під документообігом розуміють рух бухгалтерських документів від моменту їх заповнення до періоду їх використання для бухгалтерських записів і передачі в архів.

Бурхливий розвиток комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій зумовлює необхідність визначення шляхів створення ефективної методики аудиту на основі електронної обробки облікової інформації. Своєю чергою, реальний стан програмного забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосування автоматизації в процесі аудитування, залучивши комп'ютер до виконання логічних, аналітичних і розрахункових процедур [46, С.971].

При організації документообігу вирішальним є оптимальний варіант руху бухгалтерських документів в середині підприємства. З цією метою на кожному підприємстві розробляються власні схеми документального обороту на кожній ділянці бухгалтерського обліку. Дані схеми об'єднуються в плани документообігу економічної інформації підприємства.

Первинні документи з місця їх складання передаються в бухгалтерію, де вони перевіряються і опрацьовуються.

Передачу окремих документів (з руху матеріальних цінностей, грошових коштів) здійснюють під розписку, яка оформляється окремим документом (реєстром) або робиться у зведеному документі з обліку даних об'єктів (матеріальний звіт, звіт касира).

Після перевірки документів проводиться їх розцінка (таксування), групування і зведення, контировка.

Розцінка (таксування) документів здійснюється в тих випадках, коли в них проставлені тільки кількісні (натуральні) показники, що зумовлює необхідність відобразити операції в грошовій оцінці, тобто визначити і вказати в документі суму.

Групування документів проводиться за кожним об'єктом в залежно від змісту господарських операцій. Для отримання згрупованих даних складають накопичувальні документи (відомості), які є підставою для записів у регістри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, відомості тощо).

Контировка документів полягає в зазначенні бухгалтерських рахунків. Контировка може здійснюватись за кожним первинним документом або за даними зведеного документу.

Опрацьовані документи підлягають оперативному обліковому погашенню, суть якого полягає в тому, що первинні документи, які пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці – дату запису в обліковий реєстр, а при автоматизованій – відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку. Наприклад: погасити прибутковий касовий документ означає поставити на ньому штамп або написати від руки «Отримано» із зазначення дати.

Усі бухгалтерські документи залежно від їх класифікації мають різні терміни зберігання. Зберігання документів є поточним і постійним.

Поточне зберігання документів проводиться в бухгалтерії підприємства. Постійне зберігання документів проводиться у власних архівах підприємства в терміни, визначені законодавством.

Видача документів з архіву може проводитись тільки за рішенням головного бухгалтера.

У разі втрати або знищення бухгалтерських документів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляють актом, який затверджує керівник підприємства.

2.3. Практичний аспект застосування прийомів документального контролю об'єктів обліку суб'єкта господарювання

Документальний метод контролю націлений на перевірку повноти відображення та законності здійснення господарських операцій. Саме завдяки даному методу встановлюють, чи не суперечить зміст господарської операції чинному законодавству та порядку відображення їх в обліку. Крім бухгалтерських документів перевіряється правильність і законність складання небухгалтерських документів і в першу чергу укладання договорів.

Документальний контроль полягає в дослідженні суті господарських операцій і господарської діяльності за даними первинних документів, облікових записів в реєстрах обліку та звітності, в яких вони знайшли відображення. Прийоми документального контролю поділяються залежно від перевірки окремого об'єкта чи перевірки декількох документів, які відображають одну і ту ж або декілька господарських операцій [25].

При здійсненні перевірки застосовують такі прийоми документального контролю:

1) техніко-економічні розрахунки проводяться у процесі контролю для встановлення правильності розрахункових показників, обґрунтованості директивних показників, правильності складання кошторису витрат капітального і поточного ремонту основних засобів і т. д.;

2) нормативна перевірка полягає в зіставленні фактичних звітних даних із встановленими нормативами, кошторисами або плановими нормами з метою визначення правильності їх дотримання;

3) документальна перевірка змісту операцій і процесів - провідний прийом документального контролю, проводиться за даними первинних документів, облікових реєстрів, звітності з метою встановлення законності операцій і процесів. Перевірка первинних документів може проводитися:

суцільно - за ревізований період перевіряють зміст усіх господарських операцій; вибірково - перевіряють частину операцій за декілька днів у кожному місяці або за окремі місяці. Перевірка змісту операцій, відображених в обліку, проводиться як у хронологічному, так і в систематичному порядку [25].

Практика контролю показує, що найраціональнішим контролем є систематизована перевірка змісту операцій і запису в облікові реєстри. За такого способу перевірка ведеться за однорідними операціями за весь ревізований період (наприклад, операції за рахунками в банку, за розрахунками з підзвітними особами, руху товарно-матеріальних цінностей);

4) зустрічна перевірка документальних даних полягає в тому, що достовірність і правильність відображення в документах господарських операцій перевіряється зіставленням даних різних документів, які стосуються одних або різних, але взаємопов'язаних операцій (наприклад, повноту і своєчасність оприбуткування готівки в касі звіряють з даними прибуткових касових ордерів і витягів банку);

5) взаємний контроль змісту різних документів здійснюється шляхом вивчення і зіставлення окремих реквізитів, що повторюються в різних документах;

6) перевірка правильності відображення господарських операцій за даними документів в реєстрах бухгалтерського обліку (наприклад: касові операції відображаються в журналі №1 відомості №1.1) [25];

7) експертиза.

Експертиза є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки будь-якої країни, що зумовлює потребу її нормативно-правової регламентації (регулювання) відповідно [44, С.796].

Практика контролю показує, що за правильно оформленими документами, але за неправильним відображенням їх у реєстрах бухгалтерського обліку стоять випадки крадіжок та привласнення грошових коштів і ТМЦ.

Ефективний розвиток будь-якої країни є неможливим без формування системи економічних заходів, які б забезпечували дотримання законодавства всіма господарюючими суб'єктами. Практика свідчить, що сучасні вітчизняні реформи супроводжуються процесами криміналізації суспільства і зростанням злочинності переважно в фінансово-економічній сфері. При цьому реалізація принципу невідворотності покарання передбачає максимальне використання у судовому процесі результатів (матеріалів) роботи відповідних фахівців (експертів-економістів), які на достатньому рівні володіють спеціальними знаннями і навичками, та зумовлює необхідність призначення і проведення судово-економічної експертизи під час судового розгляду справ [45, С.343].

Однією з особливостей кримінальних справ про розкрадання, є те, що вони вчиняються посадовими і матеріально-відповідальними особами. У результаті вчинення таких злочинів у більшості випадків залишаються очевидні сліди у вигляді відсутності цінностей, або нестачі грошових і матеріальних об'єктів. Для того, щоб злочин був можливим приховати, розкрадачі вдаються до різних способів маскуванню і спотворення документальних відомостей про фактичну наявність об'єктів і цінностей, що є предметом злочинного посягання.

Сутність і особлива небезпека спотворень документації саме в тому і полягає, що з їх допомогою ховається неблагополучне положення, яке вимагає оперативного втручання вищих органів і знижується оподатковуваний база, що вказує на можливість вже іншого складу злочину.

Питання про порушення кримінальної справи багато в чому визначається інформацією, яка надходить до органів прокуратури і слідства, її характером і обсягом, а також джерелом цієї інформації [14, 15, 16].

Залежно від інформації, якою володіє прокурор або слідчий, на підставі матеріалу, що надійшов про наявність або відсутність цінностей вирішується питання про необхідність перевірки та її обсязі.

Попередня перевірка ні в якому разі не повинна підмінити розслідування, її завдання полягає лише в тому, щоб отримати необхідні дані, що дозволяють вирішити питання про наявність ознак злочину. Найбільш поширеними при проведенні попередньої перевірки є призначення та виробництво заходів фактичного контролю, за допомогою яких підтверджується наявність у вихідній інформації даних про конкретні незаконних діях, характері та передбачуване матеріальний збиток, а також про осіб, відповідальних за здійснення злочинного діяння.

У первинних матеріалах містяться відомості про певні фактичні обставини, які дозволяють судити про скоєння злочину. Якщо таких відомостей немає або недостатньо, то в отриманні їх і полягає завдання попередньої перевірки. Це важливо, оскільки отримані фактичні дані містять відомості про ознаки злочину.

Слідча практика показує, що розкрити розкрадання і виявити всіх розкрадачів можливо тільки тоді, коли встановлений спосіб розкрадання, використаний злочинцем.

Дії, що входять у спосіб здійснення розкрадання, можуть виконуватися як одним, так і кількома суб'єктами і навіть особами, які є співучасниками злочину.

Спосіб здійснення розкрадання можна визначити як комплекс умисних дій з підготовки, вчинення та приховування злочину, здійснюваних розкрадачами в певній послідовності для досягнення злочинної мети у відповідності з тими умовами, в яких здійснюється їх задум, а також зумовлені ними дії інших осіб, для настання злочинного результату .

Перш за все слід розрізняти розкрадання майна оприбуткованого за документами, і не оприбуткованого. Кожне з цих розкрадань відбувається своїми особливими способами.

Розкрадання оприбуткованого майна найчастіше відбуваються шляхом:

а) вилучення грошових коштів чи товарно-матеріальних цінностей і їх присвоєння без подальшого приховування нестачі;

б) вилучення грошових коштів чи товарно-матеріальних цінностей і їх присвоєння з подальшим приховуванням нестачі, для чого злочинці становлять підроблені виправдувальні видаткові документи, здійснюючи підробки. Зокрема, розкрадачі становлять підроблені рахунки або трудові угоди, привласнюючи необгрунтовано нараховані за ним суми; навмисне завищують в платіжних відомостях підсумки і привласнюють гроші, що становлять різницю між завищеною сумою і фактично виплаченої; завищують в нарядах обсяг і вартість виконаних робіт, вилучаючи за допомогою підставних лип необгрунтовано нараховані гроші; виписують підроблені посвідчення про відрядження, на підставі яких становлять підроблені видаткові касові ордери, а також авансові звіти, і присвоюють грошові кошти, необгрунтовано нараховані за цими документами [14].

Для приховування розкрадання розкрадачі роблять підроблені облікові записи в бухгалтерському чи оперативному обліку, створюють невраховані надлишки майна за рахунок різних злочинних махінацій.

Різновидом даного способу розкрадання є вчинення безтоварних операцій з відпуску та отримання товарно-матеріальних цінностей. Викрадали товар списуються по безтоварних документів на відпуск товарно-матеріальних цінностей. Подібні розкрадання відбуваються, але змовою між працівниками двох підприємств. Один учасник розкрадання виписує безтоварну накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей, а інший - на їх оприбуткування. Недостача, створювана і результаті оприбуткування цінностей, фактично не надійшли, ховається за рахунок неврахованих надлишків, наявних на підприємстві, або шляхом внесення фальсифікацій в облікові записи [15, 16].

Розкрадання майна, неоприбуткованого за документами, здійснюється наступними способом повного або часткового неоприбуткування. Для приховування подібного розкрадання розкрадачі:

1. Занижують у прибуткових документах кількісні та якісні показники товарно-матеріальних цінностей при прийомі їх від постачальника, про що складають підроблені приймальні акти про надходження товарно-матеріальних цінностей у меншій кількості та нижчої якості порівняно із зазначеними в супровідних депонентів;

2. Складають підроблені комерційні акти про недостачу про псування вантажу, що надходить з залізничного, водного транспорту або іншим шляхом. Акти пред'являються постачальникам товарно-матеріальних цінностей, які без достатньої перевірки їх задовольняють претензії. Іноді розкрадачі навмисне у встановлений строї на подають зазначені акти і значаться в них товарно-матеріальні цінності списуються на збитки підприємства, що одержує вантаж;

3. Списують частину надходить від постачальника майна на наднормативні втрати, коли фактично їх не було;

4. Не видають документів або знищують ті з них, що підтверджують надходження товарно-матеріальних цінностей в підприємство. Таким способом, зокрема, ховається розкрадання грошових коштів, скоєних судовими виконавцями при стягненні їх на виконання рішення, ухвал, постанов і вироків судів [14].

Іншим способом скоєння злочинів є викрадення попередньо створених неврахованих надлишків майна, що створюються як на складі підприємства (організації, установи), так в процесі переробки сировини в готові вироби та напівфабрикати.

Стосовно до розкрадань, що вчиняються з участю посадових осіб, найбільш типовими ознаками є:

- затримання на місці злочину з викраденим майном;
- правильно встановлені недостача або надлишки матеріальних цінностей та грошових коштів, виникнення яких матеріально відповідальні, особи не можуть пояснити;

- виявлення в складському, виробничому та інших приміщеннях матеріальних цінностей, не відображених до документах;
- оплата праці працівників підприємства з особистих засобів посадових осіб;
- виплата грошових коштів підприємства за виготовлення продукції, невідображеної в обліку;
- необгрунтоване нарахування та виплата заробітної плати особам, які не працювали в даній організації, і працівникам, що не виконували роботу;
- неодноразова виплата грошей одному і тому ж працівникові за одну й ту ж роботу;
- прийом або відпустк майна посадовими особами без оформлення документами;
- перевезення державного або громадського майна у кількості, що перевищує зазначену в супровідних документах, або навіть без таких;
- продаж товарів з підсобних приміщень, оминаючи касу;
- неофіційна продаж приватним особам виробів, що виробляються підприємством;
- систематичне використання невраховуваних бланків документів, що відображають рух майна, замість запропонованих бланків суворої звітності;
- подання підроблених документів на списання матеріальних цінностей та грошових коштів;
- вказівка в документах завищених даних про обсяг і вартість виконаних робіт;
- підробки в облікових документах;
- передчасне знищення документів, термін зберігання яких не закінчився;

- систематичне порушення правил заповнення документів, що дає можливість фальсифікувати показники майна і т.д. [15].

У справах, порушених за ініціативою слідчих органів, дуже важливо на початковому етапі розслідування виявити: викрадене майно; гроші, цінності, ощадні книжки, майно, нажите злочинним шляхом; підготовлені не для розкрадання невраховані резерви сировини, напівфабрикатів та готової продукції; різні чорнові записи, які стосуються злочинних операцій, розрахунків між співучасниками та ін; адреси, номери телефонів та інші дані, пов'язані з учасникам розкрадань та іншим особам, що цікавлять слідство; уривки облікових записів, знищених справжніх документів; неофіційні документи - записи, не передбачені відповідними інструкціями, але правильно відображають характер та обсяг операцій з матеріальними цінностями та грошовими коштами; ці записи зазвичай ведуть безпосередні виконавці згаданих операцій, які не є учасниками розкрадань а навіть можуть не знати про них; чисті бланки різних документів і ярликів; офіційні документи бухгалтерського і оперативного обліку, що відображають господарські та фінансові операції, що цікавлять слідчого; затверджені зразки виробів, документи про норми витрат сировини, технічні умови, лекала; незаінвентарізоване обладнання, верстати, вимірювальні прилади та ін.

Перевірка окремого документа проводиться, як правило, за допомогою формальної, логічної перевірки, перевірки документів за змістом. Перевірка документів, які відображають одну і ту ж господарську операцію або взаємопов'язані операції контролюються зустрічним шляхом, взаємним контролем або шляхом письмового запиту.

Формальна перевірка – це перевірка документів, за їх формою. У цьому випадку перевіряють, чи заповнені всі реквізити документа, чи перекреслені вільні рядки, відповідність підписів, штампів, печаток, дозвільних підписів, чи допущені виправлення в документах і яким способом вони виправленні.

Найбільш ефективним засобом документального контролю є зустрічна перевірка. У межах зустрічної перевірки розглядаються три варіанти (рис.2.9).

Наступний метод тісно пов'язаний з попереднім і являє собою взаємну перевірку первинних документів та реєстрів обліку. Первинні документи є основним джерелом формування облікової інформації. Від їх якості залежить повнота формування даних у фінансовій звітності. До кожного регістра обліку повинні додаватись первинні документи та підстава на їх складання. Така перевірка проводиться в хронологічному порядку.

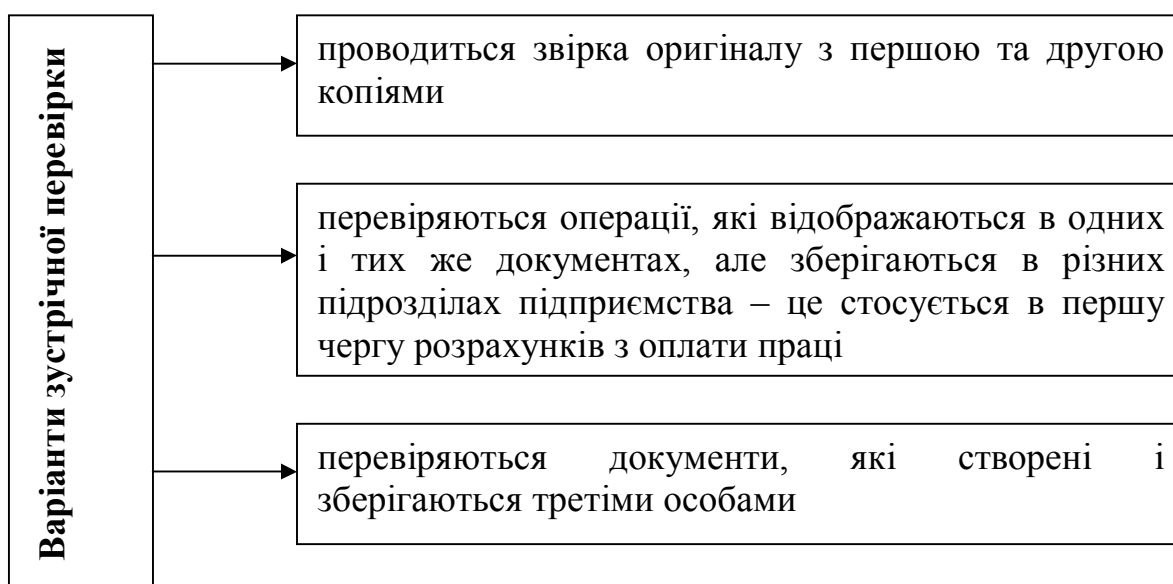


Рис.2.9. Варіанти зустрічної перевірки документів

Завершальним способом документального контролю є перевірка звітності. На практиці використовують такі способи перевірки звітності:

- експрес-аудит;
- камеральна (рахункова) перевірка;
- документальна перевірка звітності.

У процесі застосування документальних прийомів контролю можна виявити такі найбільш поширені способи розкрадання готівки в касі і ТМЦ,

та порушення при нарахуванні і виплаті заробітної плати, порушення у сфері виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт і послуг (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Поширені порушення у різних сферах обліку [4, 5, 6, 14, 15, 16]

Сфера обліку	Поширені порушення
Облік готівки в касі	<ul style="list-style-type: none"> • розкрадання коштів, призначених для виплати заробітної плати; • розкрадання коштів з каси шляхом підроблення авансових звітів; • розкрадання коштів шляхом привласнення депонованих сум; • розкрадання коштів шляхом підроблення виписок банку; • розкрадання коштів шляхом їх неоприбуткування у касі підприємства
Облік товарно-матеріальних цінностей	<ul style="list-style-type: none"> • розкрадання ТМЦ шляхом неповного їх оприбуткування; • розкрадання ТМЦ шляхом передчасного списання їх з балансу; • розкрадання ТМЦ шляхом застосування завищених їх норм природних втрат та ін.
Облік нарахування і виплати заробітної плати	<ul style="list-style-type: none"> • факти приписок виконаних робіт окремим працівникам підприємства; • факти приписок оплати праці так званим «мертвим душам» в процесі нарахування заробітної плати; • приписки обсягів транспортних перевезень; • подвійне нарахування оплати праці; • незаконне нарахування додаткової заробітної плати, премій і т.д.
Облік у сфері виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт і послуг	<ul style="list-style-type: none"> • фіктивне завищення нормативів витрат матеріалів, пального і т.д.; • фальсифікація обсягів реалізації товарів, продукції, робіт і послуг; • заниження величини валових доходів щодо реалізації товарів, продукції, робіт і послуг; • завищення ваги тари в документах про відправлення продукції; • розкрадання продукції шляхом неправильного визначення розміру природних втрат та ін.

Експрес-аудит – миттєва перевірка фінансової звітності. Її проводять в тому випадку, коли договором на проведення аудиту не передбачено час на перевірку звітності.

Камеральна перевірка – це перевірка, яка проводиться без залучення первинних документів. Суть її полягає в тому, що аудитор звіряє правильність перенесення початкових залишків з попередньої звітності, проводить підрахунки за розділами балансу або за іншими рахунками фінансової звітності.

Документальний метод базується на застосуванні первинних документів та реєстрів обліку, з залученням головної книги. Насамперед проводиться звірка відповідності даних головної книги з даними, зазначеними у фінансовій звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик Б.П. Джерела формування коштів Фонду гарантування вкладів фізичних осіб та аналіз їх використання / Б.П. Адамик, А.С. Скірка // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Т. 1. – № 3. – С. 5–20
2. Адамик О.В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення оподаткування підприємства // Галицький економічний вісник. – 2004. – № Випуск 1. – С. 109-114.
3. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23).
4. Адамик О.В. Інструменти „хмарних обчислень” як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2015. – 19 (№2). – С. 179-184
5. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
6. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас.– К. : ЦУЛ, 2010. – 392 с.
7. Атамас П. Й. Фінансовий облік : практикум / П. Й. Атамас.– К. : ЦУЛ, 2017. – 444 с.
8. Аудит : методика і організація : навч. посіб. [Текст] / [Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна та ін.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. - Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319с.
9. Аудит : навч. посіб. [Текст] / [С. І. Дерев'янка, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін.]. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380с.
10. Аудит : навч. посібник [Текст] / Пушкар М.С., Лучко М.Р., Будник Л.А., Романів С.Р. та інші, всього 13осіб. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014.- 275с.
11. Баранова А. О. Аудит : навчальний посібник [Текст] / А. О. Баранова, Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. - Х : ХДУХТ, 2017.- 246с.

12. Беренда Н. І. Особливості інвентаризації виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості [Текст] / Н. І. Беренда, О. В. Хабенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. - №1. – С.125-127.

13. Бондаренко, О. М. Організація обліку : навчальний посібник [Текст] / О. М. Бондаренко, А. С. Нельга.- К. : «НАУ-друк», 2009. - 216с.

14. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.

15. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [Текст] / [Ю. А. Верига, М. О. Виноградова, Т. В. Гладких та ін.]. - К :Центр учбової літератури, 2010. - 500 с.

16. Гуцайлюк, З. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції [Текст] / З.Гуцайлюк. –Тернопіль : Крок, 2013.–176с.

17. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : [Текст] навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496с.

18. Гуцаленко, Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : навч.посіб. / Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюх. – К.:Центр учбової літератури, 2011. – 352с.

19. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [Текст] / Н.В.Гудзь, П.Н.Денчук, Р.В.Романів. - Т. : ТНЕУ, 2015. - 384с.

20. Дікань, Л. В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.

21. Духновська, Л. М. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : навч. посіб. /Л. М. Духновська. – К. : НУХТ, 2012. - 143с.

22. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017р. №2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main. cgi?nreg.

24. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та

розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94р. №69 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://zakon2.rada.gov.ua>.

25. 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>.

26. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. В. Романів [та ін.]. – Т. : ТНЕУ, 2018. – 460с.

27. Крупка, Я. Д. Фінансовий облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. В. Романів [та ін.]. – Т. : ТНЕУ, 2017. – 450с.

28. Кузик Н. П. Нормативно-правове забезпечення інвентаризації активів і зобов'язань : зміни 2015 [Текст] / Н. П. Кузик, О. А. Боярова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2014. - №23-24. – С.13-19.

29. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2017. – 670с.

30. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016, 2016. – 240 с.

31. Марушев А.Д. Застосування методів документального аналізу облікових документів у правоохоронній діяльності [Текст] / А.Д.Марушев // Державне будівництво та місцеве самоврядування.–2005. - №10. – С.127-133.

32. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635.

33. Мултанівська Т. В. Аудит : навч. посіб. [Текст] / Т. В. Мултанівська, Т.С. Воїнова, О. О. Вороніна. – Харків : ХНЕУ, 2010. – 336с.

34. 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.nbu.gov.ua/portal/2011_1/9_Natur.pdf.

35. 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](http://www.minfin.gov.ua).

36. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту [Текст] / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. - К. : ЦНЛ, 2008.-240с.

37. Никонович М. О. Організація і методика аудиту : навчальний посібник [Текст] / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва. – К.: КНТЕУ, 2006. – 472с.

38. Огійчук М. Ф. Аудит : організація і методика : навчальний посібник [Текст] / Огійчук М. Ф., Новиков І. Т., Рагуліна І. І.- К. : Алерта, 2012.-664с.

39. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91

40. Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147

41. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність. – Тернопіль : Астон, 2003. – 360 с.

42. Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління ; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія управління, 2016. – 324 с.

43. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація [Текст] : монографія / В. П. Пантелєєв. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. – 491с.

44. Пашкевич М. С. Контроль : незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М. С. Пашкевич, Н. Л. Шишкова. – Дніпро : НГУ, 2017.-182с. – Режим доступу: <http://nmu.org.ua>.

45. Плаксієнко В. Я. Безпаперова бухгалтерія : навч. посіб. / В. Я. Плаксієнко, І. М. Назаренко, С. А. Гаркуша. – К., 2018. – 252с.

46. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.

47. Подолянчук О. А. Інвентаризація в аудиті як прийом методу фактичного контролю [Текст] / О. А. Подолянчук // Економічні науки. – Випуск 12 (45). – Ч.1. – 2015. – С.240-249.

48. Положення про документальне оформлення забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995р. №88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу // <http://www.rada.gov.ua>.

49. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014р. №879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу // <http://www.rada.gov.ua>.

50. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія [Текст] / Дерій В.А., Голяш І.Д., Будник Л.А. та інші, всього 22 особи. – Тернопіль : Крок, 2016.-362с.

51. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. [Текст] / А. Ж. Пшенична. - К. : ЦУЛ, 2018.-320с.

52. Романів С.Р. Використання методу гіпотетичних припущень у судово-економічній експертизі / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали науково-практичної конференції «Прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів сьогодення». - Київ, 2017.- С.87-90.

53. Романів С.Р. Особливості проведення інвентаризації в комп'ютеризованому середовищі / Романів С.Р., Романів Р.В. // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції: «Сучасні кризові явища в

економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». - Луцьк, 2010.- С.204-205.

54. Романів С.Р. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні [Текст] / Романів С.Р., Михайлишин Н.П. // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського. – 2016. - №10. – С.971-976.

55. Романів, С. Р. Економічна експертиза : її сутність і роль у сфері контролю / С. Р. Романів, І. Д. Голяш // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції». - Запоріжжя, 2016.- С.76-78.

56. 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.

57. Романів, С. Р. Судово-економічна експертиза в Україні : її економічна суть та кадрове забезпечення [Електронний ресурс] / С. Р. Романів, Л. А. Будник, С. І. Саченко // Інфраструктура ринку. -2018. - №23. – С.343-350.

58. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. [Текст] / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. - К. : ЦУЛ, 2018.-416с.

59. Сало І. В. Контроль у системі управління : монографія [Текст] / І. В. Сало . – Суми : Університетська книга, 2012. – 166с.

60. Саченко С, Черешнюк О. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами // Приазовський економічний вісник. – 2017. – Випуск 2(02). – С. 159-163

61. Саченко С.І., Адамик О.В. Інформаційні технології та їх роль в управлінні діяльністю страхових компаній // Аналітичний інструментарій в маркетинговій діяльності/РВ Федорович [та ін.]; за ред. проф. РВ Федоровича.– Тернопіль: ФО-П Шпак ВБ, 2018.–308 с.

62. Смержанюк Т.П. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом : навч.посіб [Текст] / Т.П.Смержанюк, Т.В.Шрам, В.Є.Труш. – К.:Кондор, 2009. – 254с.

63. Смержанюк Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю [Текст] / Т.П.Смержанюк // Молодий вчений. – 2015. - №2. – С.66-69.
64. Сук Л. К. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей [Текст] / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2014. - №23- 24. – С.53-60.
65. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті : методологія і практика [Текст] / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙП, 2011.- 392с.
66. Хом'як, Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник [Текст] / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. – 1220с.
67. Хома Д. М. Внутрішній аудит : конспект лекцій [Текст] / Д. М. Хома.- Хмельницький, 2010.-173с.
68. Хомутенко, О. В. Про предмет і об'єкт судової економічної експертизи [Текст] / О. В. Хомутенко, С. В. Кудряшова // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – Х. : Право, 2010. – Вип 10. – С.553- 561.
69. Чацкіс, Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник [Текст] / Чацкіс Ю.Д., Гейер Е.С., Наумчук О.А. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564с.
70. Шестерняк М. М. Синергетичний ефект у спільному будівництві як фактор економічного зростання / М. М. Шестерняк // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3 (65). – С. 68–74
71. Шестерняк М. Окремі питання організації та ведення спільної діяльності / Шестерняк М. // Наука молода. – 2004. – № 2.–С.15
72. Шпанковська Н. Г. Внутрішньогосподарський контроль [Текст] : навч.посіб. / Н. Г. Шпанковська, О. С. Білова, О. І. Канська. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. – 154с.
73. Шпанковська, Н. Г. Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч.посібник [Текст] / Н. Г. Шпанковська, Г. О. Король, К. Ф. Ковальчук. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 328с.
74. Янчева Л. М. Аудит : навч. посіб. [Текст] / [Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. М. Баранова та ін. - К. : «Знання», 2009. - 335с.

75. Яремко, І. Й. Економічні категорії в методології обліку [Текст]: монографія / І. Й.Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – 192с.

76. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

77. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017

78. Adamyk O.V. Transformation of the basic accounting methods of incomes of budget institutions in Ukraine in conditions of implementation of European legislation // Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation [Електронний ресурс] : monograph / М. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luhcko. – Ternopil : TNEU, 2017. – 232 p.

79. Golyash I., S. Sachenko, S. Ripra. (2011), “Improving the information security audit of enterprise using XML technologies”, Proceedings of the 6th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Prague, Czech Republic, 15-17 September 2011, pp. 795-798.

80. Ripra S., Pushkar M., Sachenko S. Intellectualization of Accounting Systems (Інтелектуалізація систем обліку) // IEEE International Workshop, IDAACS, 2007, p. 6-9

81. Semenushena N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine. INTELLECTUAL ECONOMICS. 2019, No. 13(2).