

УДК: 657.6:004.4:65.012.7

У.О. ГУЦАЛЕНКО

Асистент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницького національного аграрного університету

**КОМП'ЮТЕРНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ**

COMPUTER AUDIT IN THE INTERNAL CONTROL SYSTEM

**КОМПЬЮТЕРНОГО АУДИТА В СИСТЕМЕ
ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ**

***Анотація:** Досліджено методи, техніка застосування та переваги комп'ютерного аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю. Визначено переваги застосування комп'ютерної техніки та програм що використовуються при проведенні аудиту.*

***Annotation:** Investigated methods, techniques of application and advantages of computer auditing internal control system. Fixed advantages of computer equipment and programs used during the audit.*

***Аннотация:** Исследованы методы, техника применения и преимущества компьютерного аудита в системе внутривхозяйственного контроля. Определены преимущества применения компьютерной техники и программ используемых при проведении аудита.*

***Ключові слова:** комп'ютерний аудит, внутрішньогосподарський контроль, комп'ютеризовані методи аудиту, комп'ютерні програми, комп'ютерні інформаційні системи.*

***Keywords:** computer audit, internal control, computerized audit techniques, computer programs, computer information system.*

***Ключевые слова:** компьютерный аудит, внутривхозяйственный контроль, компьютеризированные методы аудита, компьютерные*

программы, компьютерные информационные системы.

Постановка проблеми. За останні 10-15 років в Україні спостерігається стрімкий розвиток комп'ютерних технологій, які значно полегшують роботу як обліковців так і контролерів. Тому актуальним питанням сьогодення є застосування комп'ютеризованих методів аудиту в аудиторській практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вперше комп'ютерний аудит розглядали у своїх працях такі вітчизняні вчені як Б.Е.Одинцов та А.Н.Романов, де визначили основні задачі комп'ютерного аудиту. Проблемам комп'ютерного контролю та аудиту присвячені праці С.В. Івахненкова, В.І. Подольського, Т.Л. Кельдера, Н.М. Шмиголь, Ю.В. Дьякова, О.В. Бондаренка, О.А. Зоріна, Н.А. Канцедала, О.Г. Пономаренка та інших. Розвиток внутрішньогосподарського контролю (в тому числі в умовах автоматизованих інформаційних систем) на підприємствах визначено працями М. Білухи, Ф. Бутинця, В. Завгороднього, І. Матієнко-Зубенка, М. Матюхи, Т. Микитенка, О. Мурашко, В. Рудницького, В. Сопка, Л. Терещенка, Б. Усача та інших вчених.

Метою статті є дослідження комп'ютерного аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю, визначення основних переваг застосування комп'ютерної техніки та основних програм, що використовуються на вітчизняному та іноземному ринку при проведенні аудиту.

Виклад основного матеріалу. В цілому контроль являє собою спостереження, зіставлення та виявлення відхилень в порівнянні зі встановленими нормами та прийняття відповідних методів для усунення і подальшого виникнення таких порушень. До внутрішнього економічного контролю вважаємо за доцільне віднести внутрішньогосподарський контроль і внутрішній аудит та підвиди контролю власника.

Стосовно внутрішнього аудиту, то ряд вчених (зокрема, Р.А. Алборов, А.Є. Ачкасов, І.О. Карпенко, В.А. Лушкін, Л.В. Нападовська, В.Д. Понікаров, О.О. Терехов, І.В. Ялдин) розглядають його як один із видів

внутрішньогосподарського контролю.

Проте, у будь-якому випадку слід мати на увазі, що "внутрішній контроль" може розглядатися не лише щодо окремого підприємства, але і як "внутрішній відомчий контроль". Крім того, як ми з'ясували, до складу внутрішнього контролю доцільно включати і внутрішній аудит. Тому внутрішньогосподарський контроль є складовою загальної підсистеми внутрішнього контролю [9, с.18-20].

Аналіз проведених досліджень дозволяє, що внутрішній аудит є структурним елементом внутрішньогосподарського контролю, а саме внутрішній аудит розкриває діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства (служби внутрішніх ревизорів).

Застосування аудиторського контролю в системі внутрішньогосподарського, перш за все цікавить власників підприємства у підтвердженні достовірності інформації про господарську діяльність цих підприємств.

Критерієм якості при проведенні аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог Міжнародних стандартів аудиту. Однак суворе дотримання нормативів пов'язане із збільшенням трудовитрат аудиторів, збором додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, розрахунками. Для забезпечення якісної та оперативної роботи аудиторів доцільно використовувати прогресивні методи обробки економічної інформації, зокрема комп'ютерні програми.

Аналізуючи економічну літературу спостерігаємо особливу проблему в застосуванні автоматизованих інформаційних систем для потреб внутрішньогосподарського контролю. Особливості контролю в умовах автоматизованого опрацювання інформації досліджені мало або висвітлені лише у загальних аспектах. Тобто, проявляється чітка тенденція відставання новітніх технологій опрацювання економічної інформації від процесів контролю на підприємствах [7, с.72].

Останнім часом спостерігається підвищений інтерес науковців та

практиків до застосування в процесі проведення аудиторських процедур комп'ютеризованих методів аудиту.

За дослідженнями зробленими Івахненко С.В. бачимо, що значний внесок в комп'ютерному аудиті є посібники, які опубліковані в різний час в Росії, де розглядалися питання комп'ютеризації аудиту, теорії і методичних підходів, вживаних аудиторами в середовищі комп'ютерної обробки даних. Відомими посібниками є роботи проф. А.Н. Романова і проф. Б.Е. Одинцова „Автоматизація аудиту” (1999) та „Комп'ютеризація аудиторської діяльності” (1996), що сформулювали загальні вимоги до автоматизованих систем проведення аудиту та запропонували ряд практичних рекомендацій щодо їх створення [3].

Термін „комп'ютерний аудит” означає використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності і підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх аудиту послуг.

У Міжнародних стандартах аудиту (МСА) — International Standards on Auditing (ISAs), що їх випускає Міжнародна федерація бухгалтерів і які є обов'язковими для виконання аудиторами України, значну увагу приділяють використанню інформаційних технологій в аудиті. На жаль, в незалежній Україні спеціалізованої літератури з питань автоматизації контролю та аудиту досі фактично не було. Обліковці більшості підприємств уже не уявляють організацію своєї роботи без застосування інформаційних технологій, чого не можна сказати про аудиторів та аудиторські фірми [2, с.25].

Варто зазначити, що загальні комп'ютерні програми розробляються для зчитування даних, вибору та аналізу інформації, проведення обчислень інших аудиторських перевірок (сортування, створення та роздрукування файлів). Важливу роль у вдосконаленні методики проведення аудиту відведено нормативному забезпеченню. Зокрема, метою МСА № 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем" (КІС) є напрацювання

положень і надання рекомендацій щодо процедур, яких необхідно дотримуватися в цьому середовищі, передусім для обробки фінансової інформації.

Згідно з цим стандартом, аудитор повинен розглянути вплив середовища комп'ютерних інформаційних систем (КІС) на аудиторську перевірку [8].

Проведені дослідження показали, що конкретні цілі аудиту не залежать від того, обробляються облікові дані за допомогою комп'ютерної техніки або без неї. Проте способи комп'ютерного оброблення можуть вплинути на способи застосування аудиторських процедур. Аудитор може застосовувати ручні, комп'ютеризовані методи аудиту або поєднання обох методів. Однак у деяких системах бухгалтерського обліку аудиторів важко або й неможливо одержати певні дані без використання комп'ютерної техніки.

Комп'ютерна техніка в діяльності аудитора використовуються у випадках:

1. Наявності комп'ютерної техніки в аудитора. Застосовується в ході плануванні аудиту, ведення обліку і контролю виконаних робіт, для автоматизації управлінських функцій в аудиторській фірмі тощо.
2. Застосування комп'ютерної техніки в ході аудиту банків. Застосування програмного забезпечення в ході перевірки звітності, взємозв'язки показників звітних форм, розрахунку фінансових коефіцієнтів і аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання.
3. Ведення обліку в банках, що перевіряються із застосуванням комп'ютерної техніки. Застосування програмного забезпечення для здійснення контролю змісту господарських операцій, перевірки достовірності облікових даних, порівняння їх з фактичними показниками, здійснення аналізу, оформлення та узагальнення виявлених у процесі аудиту.

Основні переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту можна згрупувати за такими критеріями:

- зменшення кількості даних, що опрацьовуються вручну;

- економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
 - в автоматичному порядку перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності;
 - зберігання і багаторазове використання отриманих даних;
 - здійснення попередньої оцінки результатів робіт за відхиленням [6, с.194].
- Відповідно до МСА 1001 "Середовище ІТ: Автономні персональні комп'ютери" можуть використовуватися для оброблення облікових операцій і підготовки даних, важливих для складання фінансових звітів. Персональний комп'ютер може становити цілу систему бухгалтерського обліку або тільки її частину.

У МСА 1009 "Комп'ютеризовані методи аудиту" зазначено, що загальна мета та обсяг аудиту не змінюються, якщо він проводиться у середовищі комп'ютерних інформаційних технологій (ІТ)[6]. Тому комп'ютер використовується як засіб аудиту. Комп'ютеризовані методи аудиту (КМА) можуть поліпшити ефективність і дієвість різних аудиторських процедур: ефективних тестів контролю і процедур по суті, аналітичних процедур, програм вибірки, повторного проведення обчислень тощо.

Важливо, що програми аналізу дають змогу виконати перевірку фінансової, податкової й іншої звітності завдяки закладеному в них механізму звіряння взаємозалежних показників. Вони забезпечують проведення фінансового аналізу за різними методиками і розраховують велику кількість економічних показників, дають змогу складати й аналізувати бізнес-плани. Деякі програми містять можливість трансформації фінансової звітності до міжнародних стандартів МСФЗ, наприклад, Pro-Invest Consulting (Audit Expert, Project Expert). Останнім часом засоби фінансового аналізу часто інтегрують у системи бухгалтерського обліку та управління підприємством, наприклад у розробки фірм "Галактика", "Інфософт", "Інтелект-Сервіс", "R-Style Software Lab" тощо.

Крім того фахівці з аудиту звертають особливу увагу на необхідність

оцінки аудитором можливості функціонування підприємства в майбутньому, тобто оцінюють підприємство на банкрутство. Це пов'язане з тим, що відповідно до міжнародної аудиторської практики, якщо перевірене аудитором підприємство перестане функціонувати протягом року в результаті банкрутства, то аудитор не залежно від того, який він надав висновок, може бути притягнений до відповідальності суду. Яскраве підтвердження цьому є припинення аудиторської практики компанією Arthur Andersen [6, с.108, 190].

На даний час існують багато міжнародних аудиторських фірм, зокрема: Grant Thornton International, Mazars International, Moore Stephens International, JPA international, Nexia International, PKF International, Watson Wyatt та інші.

Наймогутніші аудиторські компанії які входять до складу «Великої четвірки» це PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche, KPMG.

Такі аудиторські фірми розробили і використовують спеціальні інформаційні системи, орієнтовані на внутрішню регламентацію аудиторської діяльності з застосуванням внутрішньофірмових стандартів. Наприклад:

1. Компанія KPMG використовує програму Vector 6,
2. PriceWaterhouseCoopers використовує систему My Client,
3. Deloitte & Touche - спеціальну інформаційну систему Audit System/2 [1, с.292-298].

В Україні ринок аудиторського програмного забезпечення на сьогодні тільки починає розвиватися. Серед спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, яке представляє собою завершені програмні продукти для продажу, можна назвати лише п'ять таких продуктів, а саме: програмний продукт „Асистент Аудитора” (розробник фірма „Сервіс-аудит”), програмний продукт „Помощник аудитора” (фірма „Гольдберг-аудит”), програмний продукт „Abacus Professional”, програмний комплекс „Експресс-Аудит: ПРОФ” та програмний продукт „IT Audit: Аудитор” (КСБ „Мастер-

Софт”) [2, с.28].

Широке застосування комп'ютерів при проведенні аудиту дозволяє концентрувати роботу на ділянках обліку з підвищеною імовірністю присутності перекручень. Відповідно до цього виникає необхідність розробки програмного забезпечення, що містило б у якості одного з основних компонентів частину інформаційної бази комп'ютерної системи клієнта та яке б поєднувало задачі аналізу системи обліку і контролю, оцінки внутрішньогосподарського, контрольного, додаткового ризику, обчислення на їхній основі ризику не виявлення і планування на його основі обсягу вибірки облікових даних у єдиний програмний комплекс.

Вітчизняний комп'ютерний ринок пропонує в даний час широкий набір бухгалтерських програм, кожна з яких має свій унікальний формат даних. Тому для вирішення цієї проблеми автори Кельдер Т.Л., Шмиголь Н.М., Дьякова Ю.В. пропонують в майбутньому:

- Створення складних програм – конверторів, що володіють розвинутою системою розпізнавання різних структур файлів для автоматичного настроювання аудиторської системи.

- Розробка комп'ютерних систем аудиторів разом з бухгалтерськими комп'ютерними програмами, щоб як перші, так і другі не мали проблем в інформаційному стикуванні.

- Переклад бухгалтерського й аудиторського програмного забезпечення на формат даних, уніфікований для всієї країни [5, с.52-53].

З вище викладеного можна зробити **висновок**, що в Україні на сьогодні питання розробки ефективних комп'ютерних аудиторських програм стоїть особливо гостро. Тому конкуренція на ринку аудиторського бізнесу змушує компанії знаходити нові шляхи та вживати заходів щодо підвищення ефективної роботи компанії в цілому. Слід звернути увагу, що при автоматизованій системі внутрішньогосподарського контролю значною мірою зменшуються витрати часу на контроль і опрацювання результативної

інформації. Також це дає змогу обмежитись вибірковим контролем та менше уваги приділяти арифметичній перевірці.

Література

1. Бондаренко О.В. Вдосконалення методики проведення аудиту страховика із застосуванням комп'ютерних технологій [Текст] / О.В. Бондаренко // Національний лісотехнічний університет України. Збірник науково-технічних праць – Науковий вісник 2007р. – вип.17.8. – С.290-301.
2. Зоріна О.А. Автоматизація аудиту в Україні: проблеми та перспективи розвитку [Текст] / О.А. Зоріна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. – 2008р. – №2 – С.25-30.
3. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології [Текст] / С.В. Івахненко – К.: Знання, 2005. – 286 с.
4. Канцедал Н.А., Пономеренко О.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в комп'ютерних інформаційних системах [Текст] / Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. – 2008р. – №2 – С.31-33.
5. Кельдер Т.Л., Шмиголь Н.М., Дьякова Ю.В. Задачі аналізу ризику в комп'ютерному аудиті [Текст] / Т.Л. Кельдер, Н.М. Шмиголь, Ю.В. Дьякова // Вісник Запорізького національного університету – Економічні науки 2008р. – №1(3). – С.51-55.
6. Кот О.С. Теоритико-методичні аспекти аудиту в умовах комп'ютерних технологій [Текст] / О.С. Кот // Вісник Університету банківської справи Національного банку України № 3, грудень 2008р. – С.192-195.
7. Любезна І. Розвиток внутрішньогосподарського контролю запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості в умовах автоматизованих інформаційних систем [Текст] / І. Любезна // Українська наука: минуле сучасне, майбутнє. – 2008 р. – №13 – С.72-78.

8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Текст] // Видання 2006 року. – К: ТОВ «ІАМЦ АУ» СТАТУС». – 2006р. – 1152с.
9. Рибалко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах [Текст]: дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. / Л.В. Рибалко – К., 2008. – 257 с.