

**Н.В. Бойченко**, канд. екон. наук, доц.

**А.В. Янчев**, канд. екон. наук, доц.

## **СУТНІСТЬ КОМП'ЮТЕРНОГО АУДИТУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРІЮВАННЯ**

*Розглянуто визначення та сутність аудиту в умовах застосування комп'ютерних технологій.*

*Рассмотрены определение и сущность аудита в условиях применения компьютерных технологий.*

*Determination and essence of audit in the conditions of application of computer technologies is considered in the article.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Інтенсивний розвиток комп'ютерної техніки дав поштовх початку, а потім і удосконаленню методів аудиту в комп'ютерному середовищі. Застосування клієнтами аудиторів автоматизованих інформаційних систем потребує проведення аудиту за допомогою комп'ютерної техніки. При цьому комп'ютерні технології сьогодні у принципі можуть використовуватися на всіх стадіях аудиту: під час планування, здійснення, документування аудиторської роботи, оформлення аудиторського висновку. Саме тому є таким актуальним питання автоматизації аудиту на сучасному етапі розвитку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання щодо комп'ютеризації аудиту, теорії та методичних підходів, які вживають аудитори в середовищі комп'ютерної обробки даних знайшли своє віддзеркалення в працях багатьох зарубіжних і вітчизняних вчених, таких як С. В. Івахненко [1], А. Н. Романова, Б. Є. Одинцова, І. В. Подільський. Як методичну базу можна виділити міжнародні та вітчизняні стандарти аудиторської діяльності.

**Метою та завданням даної статті** є розкриття сутності проведення аудиту в умовах комп'ютеризації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зараз неможливо уявити аудиторську перевірку без використання комп'ютерів. З одного боку, комп'ютери допомагають аудиторам вирішувати різні завдання. У числі цих завдань є такі: у інформаційному обслуговуванні – прискорення процесів отримання і обробки інформації з баз даних клієнта, документальна обробка інформації, одержаної аудиторами в ході перевірки; у методичному обслуговуванні – розробка аналітичних електронних таблиць, створення прикладних аудиторських програм, приско-

рення застосування аудиторських процедур; у вирішенні інших завдань – використання можливостей редагування текстів і електронних таблиць, створення баз даних і т.п. [2]. Проте в той же час використання клієнтом комп'ютерних інформаційних систем ставить вимоги до організації проведення перевірки і вибору аудиторських процедур, що ускладнює даний процес.

Слід відмітити, що широке застосування комп'ютерних інформаційних систем (КІС) в управлінні підприємствами, з одного боку, впливає на проведення аудиторських перевірок, а з іншого – потребує проведення аудиту з використанням комп'ютерної техніки та комп'ютеризованих методів. Сьогодні аудитор повинен враховувати не лише вплив КІС на проведення аудиту, а й здійснювати перевірку в умовах функціонування управлінських КІС, що включають у собі і підсистеми ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У зв'язку з цими технологічними змінами зазнали змін і Міжнародні стандарти аудиту [3], надання впевненості та етики, видання 2006 р. (МСА). Так, МСА 401 та ПМПА 1001-1003, 1008, 1009 з тексту нового видання МСА виключені. Положення та коментарі щодо проведення аудиту в умовах КІС тепер містяться майже в кожному МСА. Та головне, змін зазнала сама концептуальна основа МСА: МСА 120 «Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту» з грудня 2004 р. відкликано, а введено в дію Міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості (далі – Концептуальна основа) [4]. Дія цієї Концептуальної основи поширюється на завдання з аудиту та огляду історичної фінансової інформації і на завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. До останнього типу завдань належить досить велика кількість завдань залежно від їх предмету. Зокрема, предметом завдань з надання впевненості можуть бути: системи та процеси (наприклад, система внутрішнього контролю підприємства або система інформаційних технологій); поведінка (наприклад, корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами і т.ін.).

Враховуючи відмічені нововведення, поняття «комп'ютеризація аудиторської діяльності» повинно включати застосування комп'ютеризованих інформаційних технологій до всіх завдань з надання впевненості та супутніх послуг. Комп'ютеризація аудиторської діяльності повинна передбачати розробку та впровадження в аудиторську практику таких програмних продуктів, які б забезпечували автоматизацію виконання завдань з надання впевненості щодо різних предметів перевірки та супутніх послуг згідно з МСА та включали в собі можливості експертних систем. На сьогодні аудиторські фірми

розробили і використовують спеціальні інформаційні системи, орієнтовані на внутрішню регламентацію аудиторської діяльності із застосуванням внутрішньофірмових і Міжнародних стандартів.

Під час складання плану аудиторської перевірки із застосуванням комп'ютерів відповідно до правил (стандартів) «Планування аудиту» кожен етап планування повинен бути уточнений з урахуванням впливу на процес аудиту вживаних економічним суб'єктом інформаційних технологій і системи комп'ютерної обробки даних (КОД). Рівень автоматизації обробки облікової інформації повинен бути врахований при визначенні об'єму і характеру аудиторських процедур.

Під час планування проведення аудиту із застосуванням комп'ютерів слід врахувати:

а) наявність в аудиторській організації необхідного забезпечення (інформаційного, програмного, технічного) як для проведення аудиту, так і для надання супутніх аудиту послуг із застосуванням комп'ютерів;

б) дату початку аудиторської перевірки, яка повинна відповідати даті представлення аудитору даних у вигляді, узгодженому з економічним суб'єктом;

в) факт залучення до роботи експертів у області інформаційних технологій;

г) знання, досвід і кваліфікацію аудитора у області інформаційних технологій;

д) доцільність використання тестів, вироблених без використання комп'ютерів;

е) ефективність використання комп'ютера під час проведення аудиту.

У програмі аудиту доцільно відзначити, які аудиторські процедури будуть виконані із застосуванням комп'ютерів.

Для планування аудиту з використанням комп'ютерів важливо оцінити систему КОД економічного суб'єкта, вивчивши наступні моменти:

а) особливості інформаційного, програмного і технічного забезпечення економічного суб'єкта;

б) особливості організаційної форми обробки даних у економічного суб'єкта (наприклад, чи здійснює обробку спеціальний підрозділ (обчислювальний центр, інформаційно-обчислювальний центр, відділ автоматизованої системи управління підприємством) або комп'ютери встановлені на робочих місцях бухгалтерського персоналу і обробка даних здійснюється безпосередньо бухгалтерами; чи ведеться обробка

даних економічним суб'єктом самостійно або ведеться за договором з третьою стороною і т. п.);

в) розділи і ділянки обліку, функціонуючі в середовищі КОД;

г) спосіб передачі даних (з використанням каналів зв'язку, через зовнішні носії (наприклад, дискети), введення даних з клавіатури);

д) особливості забезпечення архівації і зберігання даних;

е) особливості розміщення: чи є робочі місця локальними або вони об'єднані в мережу.

Комп'ютерна обробка даних економічного суб'єкта має місце у випадках, коли за допомогою комп'ютерної техніки здійснюється обробка значних об'ємів облікової інформації незалежно від наступних чинників:

– комп'ютер використовується економічним суб'єктом самостійно або за договором з третьою стороною;

– комп'ютер використовується економічним суб'єктом для обробки економічної інформації у всіх аспектах господарської діяльності і її обліку або тільки для автоматизації обробки інформації по окремих видах фактів господарського життя, окремих ділянках обліку.

Під час проведення аудиту в системі КОД зберігаються мета аудиту і основні елементи його методології. Наявність середовища КОД істотно впливає на процес вивчення аудитором системи обліку економічного суб'єкта і супутніх йому засобів внутрішнього контролю.

Використання технічних засобів призводить до зміни окремих елементів організації бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а саме:

– для перевірки господарських операцій разом з традиційними первинними обліковими документами використовуються і первинні облікові документи на машинному носії;

– постійні нормативно-довідкові показники можуть бути перевірені за даними, що зберігаються в пам'яті комп'ютера або на машинночитаних носіях інформації;

– замість традиційних ручних форм рахівництва може застосовуватися форма обліку, орієнтована на прогресивні методи формування вихідної інформації та забезпечення її достовірності, поєднання синтетичного обліку з аналітичними систематичного з хронологічним, а також підвищення оперативності та зручності використання облікової та звітної інформації.

Аудитор не повинен примушувати (прямо або непрямо) економічного суб'єкта, що перевіряється, до застосування системи КОД, відомої аудитором. Рекомендація аудитора в частині використання тієї або іншої системи КОД можлива лише у разі, коли аудитор надає еко-

номічному суб'єкту супутню аудиту послугу з організації системи КОД за проханням останнього.

Економічний суб'єкт зобов'язаний надати аудиторській організації необхідний доступ до системи КОД. Невиконання (неповне виконання) цієї умови є обмеженням об'єму аудиту в системі КОД, унаслідок чого аудиторська організація може зажадати надання необхідних їй документів на паперових носіях інформації.

Аудитору бажано мати уявлення про технічне, програмне, математичне і інших видах забезпечення комп'ютерної техніки, а також систем обробки економічної інформації. У разі відсутності у аудитора вказаних знань, слід використовувати роботу експерта у області інформаційної технології.

Аудитор повинен бути здатний визначити, який вплив на організацію, планування і проведення аудиту надають умови використання системи Код у економічного суб'єкта, що перевіряється, в т.ч. на вивчення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, на оцінку ризиків, пов'язаних з проведенням аудиту.

Аудиторській організації доцільно мати бібліотеку найпоширеніших систем КОД і докладати зусилля до вивчення особливостей їх практичного застосування.

У разі використання роботи експерта для оцінки вживаної системи КОД необхідно таке:

1. Призначення експерта, оформлення і використання результатів його роботи повинне повністю відповідати вимогам правила (стандарту) "Використання роботи експерта".

2. Аудитор повинен мати достатнє уявлення про комп'ютерну систему клієнта в цілому з тим, щоб планувати, регулювати і контролювати роботу експерта, зберігаючи при цьому очолююче положення.

Очолююче положення аудитора по відношенню до експерта полягає у тому, що експерт оцінює лише систему обробки інформації, тоді як аудитор – достовірність формованої за допомогою цієї системи звітності. Аудиторська організація не може ні передавати, ні розділяти з ким-небудь (у т.ч. з експертом) свою відповідальність за вираженню думки про звітність економічного суб'єкта, що перевіряється, і складеного на його основі аудиторського висновку.

Основним завданням експерта є надання допомоги аудитору під час проведення перевірки в частині:

- оцінки надійності системи КОД в цілому;
- оцінки закономірності придбання і ліцензійної чистоти бухгалтерського програмного забезпечення, що функціонувало в системі КОД економічного суб'єкта, що перевіряється;

- перевірки алгоритмів розрахунків;
- формування на комп'ютері необхідних аудитору реєстрів аналітичного, синтетичного обліку і звітності.

Ці та інші конкретні питання, відносно яких аудиторська організація чекає одержати висновок і допомогу експерта, повинні бути вказані в договорі надання послуг експерта.

**Висновки.** Таким чином, можна зробити висновок, що використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим чинником успішної роботи аудитора, а іноді й необхідною умовою її виконання. Українські компанії повинні твердо усвідомити, що тільки якнайшвидше освоєння потенціалу засобів інфраструктури інформаційних технологій дозволить їм одержати необхідні конкурентні переваги в боротьбі на вітчизняних і закордонних ринках.

#### *Список літератури*

1. Івахненко, С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології [Текст]/С.В. Івахненко. – К. : Знання, 2005. – 286 с.
2. Івахненко, С. В. Інформаційні технологи в організації бухгалтерського обліку та аудиту [Текст] / С.В. Івахненко. – К.: Знання-прес, 2003. – 349 с.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [Текст]. – К. : „ІАМЦАУ „СТАТУС”, 2006. – 1152 с.
4. Подольский, В. И. Компьютерный аудит [Текст] / В. И. Подольский, Н. С. Пцербак, В. Л. Комиссаров; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 128с.

Отримано 15.09.2009. ХДУХТ, Харків.

© Н.В. Бойченко, А.В. Янчев, 2009.

УДК 658.1:658.155.3

**Н.М. Гаркуша**

## **ІНСТРУМЕНТАРІЙ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Запропоновано методичний інструментарій для аналізу витрат основної діяльності, що пов'язано з їх впливом на фінансові результати підприємства.*

*Предложен методический инструментарий для анализа расходов основной деятельности, что связано с их влиянием на финансовые результаты предприятия*