

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

СИЗОНЕНКО ВІКТОРІЯ ВСЕВОЛОДІВНА

АУДИТ І АНАЛІЗ В УМОВАХ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ
АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Науковий керівник:
К.е.н., доцент
Щирба М. Т.

Тернопіль - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ В АУДИТІ І АНАЛІЗІ.....	7
1.1. Автоматизовані інформаційні системи та їх роль в управлінні підприємством.....	7
1.2. Історія виникнення і перспективи розвитку автоматизованих інформаційних систем.....	13
1.3. Місце та роль автоматизованих інформаційних систем в аналізі та аудиті.....	20
Висновки до розділу 1.....	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	33
2.1. Організаційний аспект аудиторських перевірок.....	33
2.2. Методика аудиторської перевірки суб'єктів господарювання	46
2.3. Аудит в умовах комп'ютерної обробки даних.....	58
Висновки до розділу 2.....	70
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ АТОМАТИЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ.....	73
3.1. Аналітичний процес в господарській діяльності підприємства.....	73
3.2. Особливості застосування автоматизованих інформаційних систем в процесі проведення аналітичних досліджень.....	83
Висновки до розділу 3.....	101
ВИСНОВКИ.....	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	106
ДОДАТКИ.....	115

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний стан розвитку економіки України вирізняється новими підходами до ведення бізнесу, що обумовлені зростаючою внутрішньою та міжнародною конкуренцією, укрупненням бізнесу, вимогою підвищення оперативності його реагування на зміни зовнішніх та внутрішніх факторів впливу, а також широким застосуванням інформаційних технологій в управлінні. Кризові явища минулого десятиріччя виступили певним каталізатором перебудови вітчизняної економіки, який сприяв виявленню низки внутрішніх проблем в бізнесі, до яких разом із неефективним використанням ресурсів належить перед усім брак довіри до облікової інформації, необхідної для прийняття рішень менеджерами та інвесторами, яка, за відсутності дієвого контролю, може бути суттєво перекручена. За таких умов важливими є як налагодження системного підходу в управлінні підприємствами та уніфікація бізнес-процесів, так і ефективне здійснення аналізу та аудиту. Виконання цих завдань потребує не лише автоматизації бізнес-процесів, використання комп'ютерних інформаційних облікових систем для їх контролю, а й автоматизації контрольних процедур та широкого застосування інформаційних технологій в аудиті та аналізі.

Наразі комплексні спеціалізовані наукові та практичні видання українською мовою із застосування інформаційних технологій для аудиту та аналізу, а також аудиту та аналізу в умовах застосування інформаційних технологій практично відсутні. Однак, деякі питання, пов'язані із застосуванням інформаційних технологій в аудиті та аналізі, розглядалися вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами Ф. Бутинцем, М. Беньком, Н. Виговською, Р. Вебером, А. Герасимовичем, Г. Давидовим, Д. Дженкінсом, Н. Дорош, В. Завгороднім, С. Івахненковим, П. Іванютою, Г. Кірейцевим, Є. Калюгою, Д. Кодерром, С. Левицькою, В. Максимовою, Є. Мнихом, Б. Одінцовим, В. Осмятченком, Ю. Осадчим, О. Петрик, О. Петруком, В. Рудницьким, В. Савчуком, Я. Соколовом, В. Сопком та ін.

Вивчення праць вітчизняних та зарубіжних авторів вказує на недостатню увагу до теоретичних засад використання сучасних інформаційних технологій в аудиті та аналізі, поодинокі спроби опрацювання змін теорії та методології аудиту і аналізу в умовах застосування інформаційних технологій, обмеження щодо застосування такого методу дослідження господарських явищ і процесів як моделювання в аудиті і аналізі в умовах та із застосуванням інформаційних технологій. Вимагають уточнення та оновлення методичні та організаційні положення технологічного рівня аудиту та аналізу за умов застосування інформаційних технологій. Логічного продовження потребують організаційні заходи в сфері аудиту та аналізу в умовах застосування інформаційних технологій.

Актуальність вказаних аспектів, відсутність комплексних досліджень, спрямованих на розвиток теорії, організації та методики аудиту і аналізу в умовах застосування інформаційних технологій визначали вибір теми магістерської роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка теоретичних, методичних та організаційних положень аудиту і аналізу на підприємствах в середовищі інформаційних технологій, а також із застосуванням інформаційних систем і технологій.

Для реалізації мети дослідження поставлено такі завдання:

- дослідити автоматизовані інформаційні системи та їх роль в управлінні підприємством;
- вивчити питання історії виникнення і перспективи розвитку автоматизованих інформаційних систем;
- визначити місце та роль автоматизованих інформаційних систем в аналізі і аудиті;
- розкрити особливості організації аудиторських перевірок;
- запропонувати методику здійснення аудиторських перевірок;
- вивчити порядок здійснення аудиторських перевірок в комп'ютерному середовищі;

- дослідити концептуальні засади методики і організації аналізу в системі управління підприємством;
- виявити особливості застосування автоматизованих інформаційних систем в процесі проведення аналітичних досліджень.

Об'єктом дослідження є аудит та аналіз в умовах автоматизації.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних положень аудиту і аналізу в середовищі інформаційних систем та технологій, а також із застосуванням інформаційних технологій.

Методи дослідження. Основу дослідження складають загальнонаукові та загальнологічні методи пізнання явищ і процесів в питаннях аудиту і аналізу, сучасні напрями економіки, кібернетики, математики, інформатики, філософії, організаційної теорії та соціології. Методика дослідження ґрунтується переважно на кібернетичному підході, що зумовлено проблемами удосконалення аудиту і аналізу із застосуванням інформаційних технологій. Для вирішення поставлених завдань використані: позитивізм, як напрямок в сучасній філософії, який передбачає наявність і застосування різноманітних наукових парадигм та теорій в межах окремих наукових дисциплін; окремі положення діалектичного матеріалізму; загальнометодологічні засади системного підходу; соціотехнічний системний підхід; емпіричний метод і метод ідеалізації; економіко-математичне моделювання; метод наукового експерименту та вивчення в реальних умовах.

Інформаційною базою дослідження є вітчизняні та міжнародні нормативні акти з питань організації та здійснення аудиту і аналізу, статистичні обстеження, первинні документи, звітність, розпорядчі акти суб'єктів господарювання, а також наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з питань аналізу і аудиту в цілому та автоматизації аудиторської діяльності зокрема, бухгалтерського обліку, його організації та автоматизації, управління, інформаційних технологій, а також нормативні та довідкові матеріали, матеріали періодичних видань та науково-практичних конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних та прикладних засад аудиту і аналізу в умовах та із застосуванням інформаційних систем і технологій.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування ряду положень магістерської роботи у подальших дослідженнях у сфері аналізу й аудиту та в інформаційних системах й технологіях обліку, впровадженні практичних рекомендацій в процесі організації автоматизованого аудиту і аналізу на підприємствах, які займаються розробкою програмного забезпечення для автоматизації обліково-аналітичних цілей.

Структура і обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи викладений на сторінках, список використаних джерел налічує 100 найменувань на 9 сторінках. Магістерська робота містить 1 таблицю та 10 рисунків та 4 додатки.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «Необхідність застосування інформаційних систем на підприємстві» та «Особливості здійснення аудиторських перевірок в комп'ютерному середовищі».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ В АУДИТІ І АНАЛІЗІ

1.1. Автоматизовані інформаційні системи та їх роль в управлінні підприємством

В умовах переходу до інформаційного суспільства дедалі більшого значення для підвищення ефективності систем управління економічними об'єктами набувають автоматизовані інформаційні системи та їх застосування для досягнення цілей бізнесу.

У сучасному розумінні і застосуванні термін «інформаційні системи» (від англ. information technology - IT) має різноманітні трактування. Розглянемо найпоширеніші з них [1; 11; 29; 30; 43; 88; 97].

Згідно визначення міжнародної організації ЮНЕСКО інформаційні системи – це комплекс взаємопов'язаних наукових, технологічних, інженерних дисциплін, що вивчають методи ефективної організації праці людей, зайнятих опрацюванням і збереженням інформації; обчислювальну техніку, методи її організації і взаємодії з людьми та виробничим устаткуванням, практичні додатки, а також пов'язані з усім цим соціальні, економічні і культурні проблеми [97].

Міжнародна організація «Інститут розвитку інформаційного суспільства» пропонує визначення інформаційно-комунікаційних технологій (information and communication technologies - ICT) як сукупності методів, виробничих процесів і програмно-технічних засобів, інтегрованих з метою збирання, оброблення, зберігання, розповсюдження, відображення і використання інформації в інтересах її користувачів [1].

У Законі України «Про Національну програму інформатизації» від 04.02.1998р. № 74/98-ВР в редакції від 25.12.2015 р. інформаційну технологію визначено як «цілеспрямовану організовану сукупність інформаційних

процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість оброблення даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування» [26].

У роботі [7, с. 56] під інформаційними технологіями (далі - ІТ) пропонується розуміти інфраструктуру, що забезпечує виконання інформаційних процесів. Її формують, з одного боку, апаратно-програмне середовище (тоді говорять про системотехнічну складову), а з іншого – інструментарій здійснення інформаційних процесів (тоді говорять про організаційно-технологічну складову). У центрі інфраструктури знаходяться дані (інформація на технологічному рівні розглядається як дані). До інформаційних технологій відносять також інструменти, за допомогою яких реалізуються інформаційні процеси: мови програмування, протоколи передачі даних, моделі зберігання й передачі даних тощо.

За іншим визначенням інформаційна технологія або технологія оброблення інформації – це система методів і способів збирання, накопичення, зберігання, пошуку, оброблення та видачі інформації [57, с. 23].

Також поширеним є визначення інформаційних технологій як сукупності методів, виробничих процесів та програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний ланцюжок, що забезпечує виконання інформаційних процесів з метою підвищення їхньої надійності та оперативності і зниження трудомісткості ходу використання інформаційного ресурсу [1; 7; 13; 20; 28; 29; 54 та ін.].

Аналіз різних трактувань сутності терміну «інформаційні технології» дозволяє зробити такі висновки:

I. Ключовим об'єктом ІТ є інформація (інформаційні ресурси) і пов'язані з нею процеси;

II. Основне призначення ІТ полягає у задоволенні організаційних, інформаційно-пошукових, обчислювальних, аналітичних, комунікаційних та інших потреб користувачів інформації;

III. Застосування ІТ спрямовується на підтримку людської праці, підвищення її ефективності, а також забезпечення економії часових, трудових та інших ресурсів.

Отже, інформаційні технології – це широкий клас дисциплін і сфер діяльності, що відносяться до технологій управління, у тому числі, із використанням обчислювальної техніки. Вони є особливим видом інформаційних ресурсів, які на відміну від виробничих, енергоутворюючих й інших ресурсів відносяться до соціальних знання утворюючих технологій. Саме інформаційні технології є новим засобом перетворення знань в інформаційний ресурс суспільства, його новим рушійним чинником, засобом ефективного використання інформаційних ресурсів.

Блага, які нині забезпечують інформаційні технології людству, є численними і беззаперечними. У сучасних умовах обходитись без застосування Інтернету, комп'ютерів та іншої оргтехніки, мобільного і радіозв'язку, телекомунікацій, супутникової навігації, електронних банківських систем і багатьох інших інформаційних технологій, з одного боку, досить складно, а з іншого – просто нераціонально.

У період потрясінь світової економіки фінансовою кризою 2008 - 2009 рр. ІТ-індустрія виявилась досить стійкою до втрат і зазнала значно менших збитків, ніж прогнозували аналітики. Лідери ринку ІТ, такі як Microsoft, Intel, Apple, IBM, AMD, HP та інші отримали за цей період менший прибуток, ніж очікували, однак не втратили своїх позицій, не вдаючись при цьому до жодних державних дотацій чи інтервенцій. Це можна пояснити, у першу чергу, тим, що активи, покладені в основу продуктів, які створюються ІТ-індустрією, є значною мірою нематеріальними (інтелектуальними).

Динамічний розвиток ІТ-індустрії сприяє постійному розширенню сфери застосування інформаційних технологій у бізнесі і, відповідно, дедалі глибшій їх інтеграції у господарські процеси економічних суб'єктів.

Нині більшість організацій впроваджують і використовують різноманітні інформаційні технології, а також знання і працю відповідних

фахівців з метою отримання додаткових конкурентних переваг. Серед таких переваг: автоматизація господарських процесів (заміна повторюваної людської праці машинною); зменшення впливу «людського фактора» на результат господарської діяльності; різноманітні способи і засоби бізнес-комунікації; комп'ютеризована обчислювально-аналітична підтримка виконання господарських функцій і прийняття управлінських рішень та ін.

Відповідно, витрати бізнесу на ІТ постійно зростають. Аналітики зазначають різні частки витрат на інформаційні технології (ІТ-витрат) у загальному бюджеті організацій.

Інформаційні технології постійно розвиваються і вдосконалюються. Інтегруючись дедалі глибше в основні бізнес-процеси, вони виконують дедалі більше важливих бізнес-функцій у різноманітних сферах господарської діяльності.

Інформаційні технології як структурна складова діяльності підприємств усе більше нагадують складну систему, яка об'єднує різноманітні інформаційні, програмні, технічні, людські й інші види ресурсів для досягнення цілей бізнесу і потребує відповідних заходів управління для ефективного виконання поставлених перед нею завдань.

Узагальнюючи наукові і практичні джерела [1; 2; 7; 13; 28; 30; 33; 36; 49; 53; 88 та ін.], пропонуємо у типовому ІТ-середовищі підприємства як складній системі виділяти три функціональні підсистеми (рис. 1.1): «інфраструктуру інформаційних технологій» або «ІТ-інфраструктуру» (IT infrastructure), «підрозділ управління інформаційними технологіями» або «ІТ-підрозділ» (IT department) та «безпеку інформаційних технологій» або «ІТ-безпеку» (IT security).



Рис. 1.1. Структура типового ІТ-середовища підприємства *

* Джерело: розроблено автором.

Аналіз різних трактувань сутності виділених підсистем ІТ-середовища дозволяє визначити їх таким чином: ІТ-інфраструктура – це інформаційні технології й інші пов’язані з ними ресурси підприємства, що мають певний потенціал для задоволення цілей бізнесу; ІТ-підрозділ – це інтелектуальні (людські) ресурси, що перетворюють потенціал ІТ-інфраструктури у реальні вигоди для бізнесу (досягнення бізнес-цілей, отримання конкурентних переваг тощо); ІТ-безпека – це заходи і засоби, що забезпечують стан захищеності ІТ-середовища підприємства від будь-яких загроз, а також можливість ІТ-підрозділу реалізувати потенціал ІТ-інфраструктури на рівні, достатньому для досягнення цілей бізнесу.

Зростаюча складність і вартість ІТ-середовища підприємства дедалі частіше зумовлюють низку недоліків, які можуть спричинити різноманітні негативні наслідки для бізнесу в цілому. Розглянемо найбільш значущі з них.

«Залежність» бізнесу від ІТ. Впровадження інформаційних технологій в основні бізнес-процеси підприємств зумовлює до певної залежності результатів господарської діяльності, зокрема, прийняття управлінських рішень від використання ІТ. Наприклад, нині розповсюдженою є практика, коли вихід з ладу інформаційної системи чи комп’ютерної мережі, або навіть звичайна відсутність можливості з’єднання з глобальною мережею Інтернет

може повністю паралізувати діяльність підприємства до усунення таких обставин.

Неефективність застосування ІТ. Невідповідність впроваджених на підприємстві інформаційних технологій моделі бізнесу є причиною низької ефективності їх застосування, а також недосягнення очікуваного повернення відповідних інвестицій. Наприклад, розповсюдженою є практика, коли з усіх впроваджених в організації ІТ лише частина застосовуються для розв'язання поточних задач, решта ж більше виконують функцію «захаращення» ІТ-середовища та збільшення ІТ-бюджету.

Складність управління ІТ-середовищем. Від складності ІТ-середовища підприємства безпосередньо залежить складність управління ним. Наприклад, експерти у сфері ІТ зазначають, що парк комп'ютерів більше 50 одиниць та персонал ІТ-підрозділу більше 20 - 25 співробітників призводить до того, що керівник ІТ-підрозділу втрачає реальний контроль над ІТ-середовищем підприємства [85, с. 36-37].

Наявність економічного ризику. Корисність від впровадження інформаційних технологій на підприємстві межує з економічним ризиком (ІТ-ризиком), який пов'язаний з їх застосуванням. ІТ-ризики є дуже різноманітними, від некоректного вводу даних і втрати критично важливої для бізнесу інформації, до вірусних атак, “хакерських” проникнень і фінансових махінацій тощо.

Дедалі більше підприємств постають перед потребою пошуку способів (можливостей) підвищення ефективності й економічності функціонування ІТ-середовища, збільшення переваг і зменшення недоліків від його використання, а також обґрунтування відповідних інвестицій тощо. Це зумовило виникнення такого виду менеджменту як інформаційний.

Причинами появи «інформаційного менеджменту» (ІТ-менеджменту) були, з одного боку, збільшення впливу інформаційних технологій на ефективність основної діяльності суб'єктів господарювання, а з іншого – необхідність підвищення ефективності прийняття управлінських рішень у

самій сфері інформатизації. Слід підкреслити, що йдеться не про технологічну ефективність ІТ, а саме про економічну ефективність. Важливим є те, як впливають ІТ на формування доданої вартості, збільшення конкурентних переваг тощо [3, с. 7].

Одним із сучасних інструментів інформаційного менеджменту, який набуває дедалі більшого значення і застосування в системі управління підприємством з метою забезпечення та регулярного контролю ефективності системи управління ІТ є «аудит інформаційних технологій» або ІТ-аудит (information technology audit, IT-audit). Поява і подальший розвиток його концепції обумовлені зростаючою потребою організацій у проведенні незалежного професійного оцінювання й аналізу стану ІТ-середовища з метою отримання відповідного об'єктивного висновку стосовно усіх його суттєвих аспектів, а також рекомендацій щодо удосконалення.

1.2. Історія виникнення і перспективи розвитку автоматизованих інформаційних систем

Еволюція розвитку автоматизованих інформаційних систем (ІТ), технічних засобів і завдань, що розв'язуються на їх основі, має тривалу історію (додаток А), який можна поділити на окремі етапи, коли панували ручна, механізована, електрична (електромеханізована) та комп'ютерна інформаційні технології. Кожен із цих етапів характеризується відповідними, притаманними лише йому, засобами обробки інформації та носіями інформації [2, с. 10; 23, с. 20; 45, с. 32; 85, с. 35]:

1. *Ручна ІТ* — існувала до другої половини ХІХ ст. Усю обробку облікової інформації працівник виконував у ручну за допомогою пера, рахівниці, бухгалтерських книг. Зв'язок (комунікація) зводився фактично до звичайних поштових листів, пакетів.

2. *Механізована ІТ* — розвивалась із другої половини ХІХ ст. до 1930-х рр. на базі друкарської машинки, телефону, телеграфу, модернізації системи

поштового зв'язку, створення арифмометра, математичної машини, машинолічильних станцій, рахунково-перфораційних машин, що дало змогу кардинально вдосконалити як окремі облікові операції, так і весь технологічний процес обробки облікової інформації, значно підвищити продуктивність обліково-управлінської праці, закласти підвалини формування організаційних структур.

3. *Електрична (електромеханізована) ІТ* — бурхливо розвивалася протягом 1930-х — першої половини 1950-х рр., ґрунтувалася на використанні електричних друкарських машинок, копіювальних апаратів, клавішних сумарних друкарських машин, перфораторів, контрольників електромеханічної дії, електромеханічних сумарних табуляторів, десяти клавішних обчислювальних напіваавтоматичних машин, електромеханічних сортувальниць. Різко підвищились якість, кількість і швидкість обробки первинних документів та облікової інформації.

4. *Комп'ютерна ІТ* — з другої половини ХХ ст. При цьому виникнення та еволюція електронно-обчислювальної й периферійної техніки спричинили впровадження комп'ютерної ІТ і в бухгалтерському обліку.

Комп'ютерна ІТ, у свою чергу, також пройшла у своєму розвитку кілька етапів. Наприклад, Ю. А. Кузьмінський і С. В. Мельниченко ці етапи пов'язують із прогресом елементної бази обчислювальної техніки та з організаційними формами її використання [48, с. 10; 54, с. 20]. Тож комп'ютерна ІТ дістала назву нової, або безпаперової, або сучасної, інформаційної технології.

Поняття *сучасна ІТ* тлумачать у двох аспектах — у теоретичному та практичному. У теоретичному аспекті сучасна ІТ — це науково-технічна дисципліна, в якій вивчаються проблеми розроблення і застосування автоматизованих процесів циркуляції та обробки інформації. Із практичного погляду сучасна ІТ — це сукупність автоматизованих процесів циркуляції й обробки інформації, опис цих процесів, пов'язаних з конкретною предметною галуззю і реалізованих за допомогою сучасних технічних засобів [73, с. 33].

Отже, на різних етапах розвитку комп'ютерної ІТ розв'язувались різні обліково-економічні задачі. Сутність останніх і типи ІТ, що при цьому застосовувались, наведені в дод. А.

Зважаючи на чи не найголовніше місце бухгалтерського обліку в інформаційній технології управління, акцентуємо увагу на розвитку саме ІТ бухгалтерського обліку. Адже автоматизація розпочиналася саме з бухгалтерського обліку. Так, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко та Н. Г. Гордієнко [17, с. 98; 38, с. 67; 21, с. с. 102] визначають напрямки розвитку ІТ бухгалтерського обліку в порядку їх удосконалення:

- підвищення рівня механізації та автоматизації виконання часто повторюваних у бухгалтерському обліку технічних операцій;
- створення нових засобів ведення та виведення облікових даних;
- збільшення обсягу пам'яті комп'ютера;
- розроблення нових носіїв облікової інформації.

Головним стимулом, що спонукав створення й далі вдосконалення засобів обчислювальної техніки (комп'ютерів), як і всіх інших приладів, машин, обладнання, призначеного для полегшення праці людини, стало виникнення потреби в них. Коли поставала та чи інша потреба, з'являлись і технічні засоби, призначені для її задоволення. На кожному з етапів розвитку науки та виробництва застосовувався особливий підхід, пропонувались відповідні конструктивні рішення й елементи. Перші обчислювальні машини були механічні, а відтак учені створили електромеханічні та електронні.

Для користувача (облікового працівника) кожне вдосконалення передбачало таке:

- розробку нових носіїв облікової інформації;
- підвищення рівня механізації та автоматизації виконання технічних облікових операцій, що часто повторюються;
- створення нових засобів введення та виведення даних;
- збільшення обсягу пам'яті комп'ютерів.

Коли настав час застосування ІТ для автоматизації господарської діяльності, то стали використовувати програмні засоби, які допомагали розв'язувати певні завдання в різних підрозділах (службах) підприємств. Проте управління щодо окремих функціональних завдань (частин інформації) не могло скласти цілісної (інтегрованої) інформаційної бази управління.

Звернімося до історії запровадження комп'ютерів у бухгалтерському обліку. Початком його вважається 1954 р., коли американська компанія «Дженерал Електрик» на заводі у м. Луїсвілл у штаті Кентуккі (США) запровадила комп'ютерну систему нарахування заробітної плати [88, с. 96]. Тож виникнення і перше застосування комп'ютерів у бухгалтерському обліку дало поштовх прискоренню темпів розвитку системи обробки облікових даних та інформаційно-пошукових систем.

Дослідження розвитку комп'ютерних технологій у нашій країні показало, що перший досвід механізації бухгалтерського обліку в промисловості виник 1927 р., коли у Харкові на заводі сільськогосподарських машин «Серп і молот» була створена машино лічильна станція (МЛС) на основі застосування перфораційних обчислювальних машин (ПОМ) «Пауерс». У 1928—1937 рр. географія МЛС розширюється вже на основі застосування ПОМ вітчизняного виробництва, чому сприяли рішення XV з'їзду КПРС та XVI партійної конференції КПРС.

1949 року був створений НДІ лічильного машинобудування, який за короткий час розробив кілька нових конструкцій обчислювальних машин. Розширюється підготовка інженерів-економістів з механізації бухгалтерського обліку та обчислювальних робіт. Вирішуються переважно завдання механізації невеликої кількості ділянок бухгалтерського обліку (праця і заробітна плата, облік руху матеріалів тощо).

Якісно новим етапом розвитку ІТ у бухгалтерському обліку в нашій країні став період 1963—1964 рр., коли були визначені напрями впровадження в економіку математичних методів і сучасних засобів обчислювальної техніки — запровадження автоматизованих систем збору й обробки інформації

загальнодержавного, галузевого і міжгалузевого призначення. У цей час створюються й упроваджуються у виробництво ЕОМ. Для ефективного їх застосування в бухгалтерському обліку ухвалюються рішення про централізацію бухгалтерського обліку — побудову централізованих бухгалтерій на великих, середніх підприємствах та виробничих об'єднаннях (фірмах) з застосуванням послуг власних або сторонніх обчислювальних установок. У країні створюється велика мережа обчислювальних машин [48, с. 45].

Дальше вивчення еволюції вітчизняних комп'ютерних технологій показало, що вона базувалася на основних напрямках розвитку всього народного господарства СРСР. У країні створювались автоматизовані системи обробки інформації різних рівнів — загальнодержавного, галузевого, відомчого призначення, які були об'єднані в загальнодержавну автоматизовану систему збору й обробки інформації (ЗДАС). Нижчим рівнем ЗДАС були автоматизовані системи управління підприємствами (АСУП) і виробничими об'єднаннями. Одночасно вдосконалювалась конструктивна база обчислювальних машин, створювались і впроваджувались у виробництво електронні елементи, що ґрунтувались на останніх досягненнях науки і техніки. Це уможливило стандартизацію багатьох параметрів і уніфікацію окремих типів машин у моделі, сумісні між собою за конструктивними, програмними і стильовими особливостями. З 1973 р. розпочався серійний випуск машин «ЕС ЕОМ». Велися роботи зі створення комплексів технічних засобів для введення, виведення і зберігання облікової інформації, апаратури передавання і з'єднання ліній зв'язку з ЕОМ [17, с. 43].

Розширення механізації й автоматизації облікових робіт вело до дальшої централізації бухгалтерського обліку. Формувались єдині централізовані облікові органи зі своїми оптимальними структурами, межами і функціями, оснащені технічно для обробки і передавання облікових даних у ЗДАС. Це були машинолічильні установки: машинолічильні бюро і машинолічильні станції, інформаційно-обчислювальні центри яких обладнувались спочатку

клавішними машинами з ручним уведенням даних, а пізніше — перфораційними обчислювальними машинами (ПОМ) і електронними обчислювальними машинами (ЕОМ). Відбувалися методологічні зміни в організації бухгалтерського обліку відповідно до вимог автоматизованих систем управління (АСУ). Розроблялися положення нової форми бухгалтерського обліку, орієнтованої на використання ЕОМ і периферійної техніки первинного обліку.

Машинна обробка інформації бухгалтерського обліку передбачала виконання чітко регламентованих операцій, що виконувались у встановленій послідовності. Для розв'язання облікової задачі розроблявся комплекс взаємозв'язаних операцій. Їх склад визначався суттю задачі та її специфічними особливостями. Кожному процесу обробки облікової інформації передував етап приймання і контролю вхідних даних, що надходили на обробку. Основними носіями облікової інформації на цьому етапі були первинні документи, пізніше — машинні носії (перфокарти, перфострічки, магнітні стрічки).

Вхідна облікова інформація, пройшовши етап приймання і контролю, надходила на таксування. Автоматизація таксування досягалась завдяки використанню постійної (нормативно-розцінкової) інформації, що заздалегідь заносилась у комп'ютер. Така операція виконувалась машиною автоматично за раніше розробленим алгоритмом.

Облікові дані, що були результатом машинної обробки, як правило, видавались у формі друкованих відомостей. Дані також могли видаватись на різноманітні пристрої, що були в споживачів інформації: світлові табло, телеекрани терміналів, телетайпи, друкарські машинки тощо.

Отже, на підставі проведеного дослідження доходимо висновку, що інноваційний розвиток технології обробки інформації обумовив запровадження автоматизованих ІТ у бухгалтерському обліку. Це — людино-машинна система, що функціонує на базі локальних та глобальних

обчислювальних мереж та інших сучасних засобів обчислювальної техніки, які забезпечують автоматизоване виконання функцій бухгалтерського обліку.

Слід наголосити, що застосування ПК у бухгалтерському обліку спричинилося до суттєвих змін в організації та методології бухгалтерського обліку, а саме:

- засоби обчислювальної техніки стали доступні для бухгалтерій не тільки великих та середніх підприємств, але й малих;
- можливість розв'язання облікових задач у реальному масштабі часу, тобто в процесі здійснення господарських операцій, виникнення фактів господарської діяльності;
- персонал безпосередньо працює з автоматизованою системою бухгалтерського обліку (усі працівники бухгалтерії);
- змінилася форма надання вхідної інформації (первинний документ) з паперової на електронну;
- зріс обсяг задач, що є об'єктом алгоритмізації (від окремих об'єктів бухгалтерського обліку до повної автоматизації задач бухгалтерського обліку, контролю та аналізу);
- бухгалтерська програма набула відкритого характеру завдяки автоматизованій формі бухгалтерського обліку, взаємозв'язку з іншими комп'ютерними програмами і системами, у т.ч. Word, Excel, Internet тощо.

У даний час обліково-аналітична та контрольна робота, процес управління забезпечуються потужними програмно-апаратними засобами (бази даних, експертні системи, бази знань, системи підтримки прийняття рішень), що створюють комфорт у роботі людини, дають можливість автоматизувати не тільки бухгалтерський облік, але й процес зміни форми подання інформації, перетворити її зміст. Завдяки обчислювальній техніці підвищується продуктивність праці облікового працівника, і він може виконати набагато більший обсяг робіт.

1.3. Місце та роль автоматизованих інформаційних систем в аналізі та аудиті

У зв'язку з широким застосуванням обчислювальної техніки та комп'ютерних інформаційних мереж і систем у бізнесі та бухгалтерському обліку перед аудитором та аналітиком постало завдання пристосування технології своєї роботи або навіть значної її зміни з використанням спеціальних методів і комп'ютерних програм, зокрема при проведенні аудиту та аналізу господарської діяльності підприємства.

Інформація, яка формується за допомогою комп'ютерних інформаційних технологій в інформаційних системах є важливою і необхідною для управління та аналізу, а проте сама по собі не гарантує якісного управління. І тут варто розглянути економічну та облікову інформацію на предмет здійснення ними контрольних функцій.

Підприємства використовують багато різних видів контролю, але саме облік забезпечує придатну мову для обговорення та порівняння широкого набору різних за природою видів діяльності. Проте, автори британської монографії з управлінського обліку зазначають, що облікова інформація для прийняття рішень та контролю неминуче використовується в поєднанні з менш шаблонною, менш стандартизованою – якісною інформацією [91, с. 73]. Цікаво, що у працях вітчизняних вчених проф. М.С. Куркова [50] та відомого фахівця з кібернетики акад. В.М. Глушкова [28, с. 209] свого часу висловлювалася думка про те, що облік сам по собі виконує контрольну функцію по відношенню до об'єктів, які він обліковує.

Дійсно, фінансова звітність є засобом, за допомогою якого акціонери можуть контролювати способи, в яких їх гроші були використані і, у принципі, як мінімум, контролювати призначення та звільнення керівників. Внутрішня облікова інформація допомагає тим, хто зобов'язаний

забезпечувати безперервний успіх підприємства, контролювати і координувати його дії.

Однак важко погодитися з авторами, які наділяють облік контрольними властивостями і об'єднують його з контролем. Твердження, що ведення обліку є в той же час здійсненням контролю, є дуже суперечливим, оскільки побудова балансу активів та пасивів підприємства за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку і забезпечення контролю досягаються принципово різними методами. Проф. Ф.Ф. Бутинець вважає, що елементи методу бухгалтерського обліку, якщо розглядати їх під кутом зору власне бухгалтерського обліку, не містять в собі контрольних функцій [17, с. 21-22]. Сучасний російський дослідник Г. А. Титоренко також зазначає [**Error! Reference source not found.**, с. 99]: «Існуюча система бухгалтерського обліку недостатньо повно відповідає конкретним цілям контрольної функції».

Сучасна економічна ситуація визначає ряд аспектів неефективної реалізації контрольної функції бухгалтерського обліку. Зокрема, можна виділити два такі моменти, як:

– система бухгалтерського обліку дає лише часткову картину про минулі і майбутні господарські події, оскільки бухгалтерська інформація не може адекватно і своєчасно представити всю господарську діяльність підприємства в динаміці;

– на систему бухгалтерського обліку здійснюють вплив інтереси тих, хто цю інформацію готує і представляє. Це особливо проявляється тоді, коли інформація поступає від виробничих підрозділів, які зацікавлені в певних результатах своєї діяльності.

Також необхідно відрізнити використання облікової інформації для контролю фінансових показників та її використання для аудиту та аналізу діяльності підприємств. Контроль фінансових показників має справу з регулюванням грошових потоків підприємства і, зокрема, з гарантуванням, що гроші будуть в наявності для вчасної сплати боргів. Це, очевидно, є життєво важливим для підприємства, проте фінанси є тільки однією з видів

господарської діяльності, що здійснюються на підприємстві, нарівні з виробництвом, маркетингом тощо. «Організаційний контроль», натомість, як зазначають британські автори, понад усе опікується повною інтеграцією всіх функціональних дій в життєздатне ціле [75, с. 35].

Таким чином, застосування навіть ефективних облікових інформаційних систем саме по собі не здатне забезпечити належного контролю. Однак, можливості сучасних комп'ютерних інформаційних систем підприємств наразі вийшли далеко за межі виконання суто облікових функцій і зокрема функцій забезпечення бухгалтерського (фінансового обліку). При цьому актуальним є гарантування якості інформації, яка одержується за допомогою комп'ютерних інформаційних систем підприємств (КІСП). В таких умовах опрацювання та вдосконалення потребує механізм контролю такої інформації, а також необхідно використати системний підхід до розгляду такого механізму в межах системи управління.

На жаль, незважаючи на беззаперечну актуальність проблем, пов'язаних із застосуванням інформаційних технологій в аналізі та аудиті, українські автори не приділяють їм належної уваги. Чи не єдиними ґрунтовними працями з цих питань є монографії проф. В.П. Завгороднього, в якій він описав ряд контрольних аспектів по різних ділянках обліку та проф. Ю.А. Кузьмінського [48]. Ряд питань автоматизації аналізу та аудиту висвітлені в монографіях М.М. Бенька [13], С. В. Івахненкова[38], В.С. Рудницького [71], підручниках Ф.Ф. Бутинця[17]. У окремих роботах, опублікованих в Росії, також розглядалися питання комп'ютеризації аудиту, теорії і методичних підходів, які використовуються аудиторами в середовищі комп'ютерної обробки даних [19; 27; 31; 75].

В цілому, застосування інформаційних технологій в аудиторами у світовому масштабі має відносно коротку історію, якщо його порівняти з історією аудиту загалом. Початок впровадження інформаційних технологій в бухгалтерському обліку змінив спосіб зберігання, відтворення та управління даними. Після першого використання комп'ютерів для бухгалтерського обліку

у США у 1954 році до середини 1960 років аудиторів фактично ігнорували використання комп'ютерів їхніми клієнтами. В цей час використовувались лише мейнфрейми (*mainframe*) – «великі» комп'ютери) і було лише небагато фахівців, які вміли їх програмувати. Ситуація почала змінюватись в середині 1960-х років з появою нових, менших і дешевших комп'ютерів. Це збільшення використання комп'ютерів у бізнесі стало вимагати від аудиторів знайомства з концепціями електронної обробки даних.

Одночасно з'явилися різні типи автоматизованих облікових систем. Почалися перші спроби аудиторів розробити аудиторське програмне забезпечення загального призначення (*generalized audit software – GAS*). Надалі аудит розвивався в значній мірі внаслідок удосконалення облікових технологій, потреб в контролі інформаційних технологій, та впливу комп'ютерів на здатність надавати аудиторські послуги. В минулому аудит інформаційних технологій називався аудитом електронної обробки даних (*electronic data processing auditing*). У 1968 році всі вісім найбільших аудиторських фірм, які були членами американського Інституту Сертифікованих Бухгалтерів (AICPA) взяли участь у розвитку аудиту електронної обробки даних. У результаті цього з'явилась перша друкована праця з комп'ютерного аудиту. Нею у 1968 році стала книга Г. Девіса «Аудит та електронна обробка даних» [98, с. 344]. Книга містила вказівки, як документувати перевірки систем електронної обробки даних та приклади того, як робити описи автоматизованих процедур внутрішнього контролю.

В цей час аудиторів інформаційних систем сформували Асоціацію Аудиторів електронної обробки даних (EDPAA). Метою асоціації було виробляти директиви, процедури і стандарти для перевірок систем електронної обробки даних. В 1977 році відбулося перше видання збірки стандартів і рекомендацій «Завдань контролю» (*Control Objectives*). Поточні видання цих стандартів сьогодні відомі під назвою «Контрольні завдання для інформаційної та пов'язаних технологій» (*Control Objectives for Information and Related Technology – COBIT*). Детальніше про COBIT йдеться у 3 розділі

роботи. В 1994 році EDPAА змінила свою назву на Асоціацію Аудиту і Контролю Інформаційних Систем (*Information Systems Audit and Control Association – ISACA*).

Професійні організації фінансових аудиторів також приділяють значну увагу питанням застосування інформаційних технологій. Про це свідчить постійне оновлення (з інтервалом в 1-2 роки) практично всіх Міжнародних стандартів аудиту, що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів¹. Найбільших змін в стандартах щоразу зазнають положення, що стосуються інформаційних технологій. На початку XXI століття за період 2004–2007 рр. Інститут внутрішніх аудиторів (*The Institute of Internal Auditors – The IIA*) також випустив набір керівництв (стандартів), які стосуються аудиту та контролю в умовах застосування інформаційних технологій під загальною назвою *GTAG – Global Technology Audit Guide – Керівництво з аудиту при всеосяжному застосуванні технологій*.

І це є віддзеркаленням реального стану речей у сучасному аудиті. Як зазначають американські науковці, традиційна модель аудиту суттєво змінилася протягом останнього десятиріччя [88]. Зміни у акцентах аудиту фінансових показників спричинені тиском ринку, в т.ч. його насиченням, ціновою конкуренцією, і збільшенням уваги щодо навчання та технології [88]. Аудиторська перевірка зосередилась на управлінні ризиком, а до команди аудиторів все частіше входять фахівці з інформаційних систем [96]. Одночасно, сама професія аудитора модифікувалася у напрямку надання додаткових послуг із надання впевненості щодо функціонування інформаційних систем. Такої думки дотримується Б. Маршал [95], який висловлює припущення, що парадигма послуг надання впевненості наразі змістилася на системи внутрішнього контролю, які розглядаються через призму життєвого циклу інформаційних систем.

¹ З 2010 р.– в складі Міжнародних Положень з контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [**Error! Reference source not found.**]

Фактично, початок ХХІст. в аудиторській діяльності та аудиторських послугах характеризується докорінною перебудовою в напрямку інформаційних систем та технологій. Разом з тим, під аудитом в поєднанні з інформаційними технологіями розуміли і розуміють дуже різні речі (див. табл. у додатку Б). Втім, у наведених визначеннях (табл. у додатку Б) чітко спостерігаються три таких аспекти:

1) перевірка та оцінка комп'ютерних інформаційних систем та інформаційних технологій;

2) використання комп'ютерів і програм як специфічних інструментів для проведення аудиту;

3) використання комп'ютерів для організації роботи аудиторської фірми.

Перший аспект як в теоретичному, так і прикладному плані пов'язаний із розширенням переліку об'єктів аудиторської діяльності, і включення до них функціонування інформаційних систем підприємств. Як зазначає Т. Ройек [97, с. 160], аудит інформаційних систем відноситься до будь-якого аудиту, який охоплює повністю або частково перегляд та оцінку автоматизованих систем обробки інформації, пов'язаних неавтоматизованих процесів та інтерфейсів між ними. Щодо другого аспекту австралійський автор в галузі ІТ аудиту Р. Вебер також пише про аудит власне інформаційних систем (*information systems auditing*), який ним визначається як процес збирання та оцінювання доказів для того, щоб визначити, чи зберігає комп'ютерна система цілісність даних, забезпечує ефективне виконання цілей організації та ефективне використання її ресурсів [98, с. 10]. Такий підхід (аудит власне інформаційних систем) він пояснює тим, що з переходом від ручних до комп'ютерних інформаційних систем, внутрішні засоби контролю, на які в основному спирається у своїй роботі аудитор, стають більш комплексними, а тому процес їх оцінювання — більш складним [98, с. 10]. Тестування комп'ютерних систем клієнта він розглядає як дуже важливий і необхідний процес при проведенні аудиту фінансової звітності. Цю думку поділяють Б. Дженкінс і П. Кук, які визначають, що аудиторський підхід до комп'ютерів (*audit approach to*

computers) полягає у визначенні аудиторської стратегії; розумінні та описанні системи; оцінюванні вбудованих засобів контролю; тестуванні засобів контролю та виявленні «слабких місць» детальному тестуванні [10, с. 78]. Іноді використовується ширший термін – аудит інформаційних технологій, який за визначенням охоплює не лише конкретні інформаційні системи підприємств, але й супутні інформаційні технології, які можуть і не бути безпосередньою частиною таких інформаційних систем (наприклад, комунікаційні технології – Інтернет, Інтранет тощо). У зв'язку з цим цікавий різновид ІТ аудиту виділяє проф. М. Ромні [95]. Він вважає, що впровадження таких Інтернет-служб, що підтверджують надійність електронних магазинів компаній для кінцевого користувача, як Sys-Trust та Web-trust теж є частиною аудиторської діяльності.

Американський фахівець з інформаційних систем у менеджменті І. Хейлі-Лощ зазначає, що ІТ аудит може охоплювати дуже широке коло питань [92, с. 684]. Він зазначає, що такий аудит вивчає потенційні загрози (*hazards*), і контрольні процедури (*controls*) в інформаційних системах. ІТ аудит також концентрує увагу на таких питаннях, як розробка нових інформаційних систем, здійснення операції та їх забезпечення, цілісність даних, застосування програмного забезпечення, безпека і конфіденційність, планування заходів на випадок стихійних лих і відновлення даних, закупівля обладнання, бюджети і витрати, аналіз повернення коштів покупцям (*chargebacks*), управління відносинами з постачальниками, документацію, страхування і кредитні відносини, навчання, контроль за рівнем витрат і продуктивністю тощо.

Можна помітити, що часто у працях, насамперед, зарубіжних авторів спостерігається змішування різних видів аудиту – аудиту інформаційних систем та аудиту фінансової звітності, а також консультативних послуг та інших видів аудиту. Є й інші підходи до розуміння ІТ аудиту в цьому аспекті. Так, скрізь усю книгу американського фахівця Р. Вебер проходить розуміння того, що основне, чого стосується аудит інформаційних систем – це як

налагодити інформаційну технологію так, щоб відповідати вимогам користувача до інформації [98]. А в періодичних виданнях можна зустріти розуміння ІТ аудиту і як експертизи легальності використовуваного програмного забезпечення [97].

В цілому, на підставі аналізу зарубіжних джерел, можна зробити висновок, що більшість авторів наразі не розрізняють чітко аудит інформаційних систем, як перевірку функціонування комп'ютерних систем, за допомогою яких формується облікова інформація для складання бухгалтерської (фінансової) звітності та даних, які формуються в таких системах з одного боку та питання надійності та належного функціонування всього набору комп'ютерних інформаційних систем і технологій, які застосовуються на підприємствах з іншого. Втім, що повного заміщення аудиту фінансової звітності аудитом інформаційних систем все ж не відбулося. Натомість, оцінка надійності та функціонування всього комплексу інформаційних систем підприємств є важливим розділом оцінки аудиторами системи внутрішньогосподарського контролю в т.ч. і при аудиті фінансової звітності. А аудитори інформаційних систем звичайно забезпечують як підтримку процесу аудиту фінансової звітності, так і виконують послуги із надання впевненості щодо інформаційних систем, зокрема перевірки вразливості комп'ютерної мережі від зовнішнього проникнення, планування безперебійності діяльності бізнесу, і роботи, які стосуються електронної комерції.

Зважаючи на широке поширення інформаційних технологій, сьогодні будь-яка аудиторська перевірка повинна містити в собі елементи аудиту інформаційних технологій. Враховуючи попередній аналіз, аудит комп'ютерних інформаційних систем та технологій будемо розуміти як складову аудиторської діяльності, яка включає оцінювання інформації про функціонування комп'ютерних інформаційних систем та комп'ютерних інформаційних технологій на підприємствах відповідно до попередньо встановлених стандартів, правил та нормативів, що стосується:

1) правильності (безпомилковості) алгоритмів формування облікових та інших даних, підсумкової інформації такими системами; 2) надійності (безвідмовності) функціонування комп'ютерних інформаційних систем та технологій; 3) економічної ефективності інформаційних систем та технологій.

Особливу цікавість представляє в теоретичному та практичному плані використання автоматизованих методів перевірки стосовно обліково-фінансової інформації, які суттєво впливають на підходи аудиторів. Таке поєднання різних, здавалося б, за змістом видів діяльності (технічних і фінансових), якими доводиться займатися в сучасних умовах аудитору, можна легко сприйняти та пояснити, якщо погодитись з думкою відомого американського фахівця в галузі менеджменту П. Дракера стосовно того, що застосування комп'ютерних інформаційних технологій привносить в наше життя такі масштабні зміни, які можна порівняти зі змінами, що свого часу спричинили винайдення писемності та винайдення технології друкування книг [**Error! Reference source not found.**].

Наступним моментом – є застосування різного роду комп'ютерних інформаційних технологій і в тому числі спеціалізованого програмного забезпечення для безпосереднього здійснення аналізу та проведення аудиторських перевірок, зокрема налагодження та функціонування автоматизованих контрольних процедур та проведення аудиторських процедур. В цьому випадку можна говорити про комп'ютерний контроль та аудит, під яким будемо розуміти застосування комп'ютерних (інформаційних) технологій для здійснення контрольної діяльності в аудиті та аналізі. Цей аспект пов'язаний із комплексною зміною та розширенням методів аудиторської та аналітичної діяльності. При цьому в числі об'єктів контролю є, як правило, комп'ютерні інформаційні системи.

Ще один аспект – організаційний. Саме в організаційному аспекті А. А. Бернатович розуміє комп'ютерний аудит як використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку

аудиторського висновку, а також надання супутніх аудиту послуг [15, с. 12]. Н. Багранов під автоматизацією аудиту (*audit automation*) має на увазі використання інформаційної технології в плануванні, контролі та документуванні аудиторської роботи [90]: 1) в плануванні: створення бюджетів часу та розподіл функцій між учасниками аудиторської команди, розрахунок фінансових і статистичних показників при здійсненні аналітичних процедур; 2) в контролі: підготовка стандартної документації, підсумовування результатів, складання блок-схем; 3) в документуванні: облік часу та витрат, понесених на аудиторський проект. В цьому випадку слід говорити про комп'ютеризацію праці аудиторів та аналітиків, як про організацію роботи аудиторів, аудиторських фірм та відділів внутрішнього аудиту та контролінгу за допомогою інформаційних (комп'ютерних) технологій. Звичайно, на комп'ютеризацію праці аудиторів може впливати застосування комп'ютерного контролю та аудиту, а також аудит комп'ютерних інформаційних систем та технологій. Однак, про комп'ютеризацію праці аудиторів можна говорити і в тому випадку, коли аудитори не використовують спеціальних методів та засобів комп'ютерного контролю та аудиту для здійснення аудиторських процедур (зокрема у випадку застосування типового офісного програмного забезпечення).

В цілому, при розгляді застосування інформаційних технологій в аудиті та аналізі слід в загальнотеоретичному сенсі застосовувати соціотехнічний системний підхід. Соціотехнічний системний підхід – підхід управління підприємствами із застосуванням теорії систем, що підкреслює потребу розглядати взаємозв'язок та взаємодію людьми та технологією у виробничому (господарському) процесі. Основи підходу були закладені у 1960 роках британськими вченими Е. Трістом та Ф. Емері [93]. Цей підхід передбачає спільну, одночасну оптимізацію як технічних, так і соціальних аспектів, а також стверджує, що навряд чи можливий один єдиний варіант організації бізнес-процесу (не в останню чергу через проблеми із передбаченням людської поведінки), натомість завжди можливий вибір з декількох

альтернатив. Наприклад, питання того, як найкраще з точки зору як ергономіки та ефективності, так і права та етики контролювати доступ працівників підприємства до облікової інформації, яка знаходиться у КІСП. Технологія тут розглядається як визначаючий, так і обмежуючий чинник, що дозволяє враховувати альтернативні технічні і соціальні фактори, систематизувати варіанти і забезпечити оптимальний вибір.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Дослідивши теоретичні засади автоматизованих інформаційних систем в аудиті та аналізі нами сформульовано такі висновки:

1. Динамічний розвиток світової ІТ-індустрії сприяє постійному розширенню сфери застосування інформаційних технологій економічними об'єктами і відповідно дедалі глибшій їх інтеграції у господарську діяльність. Це зумовлює збільшення питомої ваги ІТ-активів у структурі підприємства і відповідних витрат.

2. Інформаційні технології як структурна складова діяльності підприємства усе більше нагадують складну систему, яка об'єднує різноманітні інформаційні, програмні, технічні, людські й інші види ресурсів для досягнення цілей бізнесу. Виходячи з цього, а також проблематики дослідження запропоновано послуговуватися терміном «середовище інформаційних технологій» (ІТ-середовище), яке визначено як цілісну систему ІТ-активів підприємства, що функціонують у багатогранності їх взаємозв'язку, взаємозалежності і взаємодії. Структуру типового ІТ-середовища підприємства визначено як єдність його функціональних підсистем: ІТ-інфраструктури, ІТ-підрозділу, ІТ-безпеки.

3. Обґрунтовано, що поняття «інформаційні технології» слід трактувати як систему методів, способів і процедур збору, нагромадження, реєстрації, передавання, обробки, зберігання, пошуку, модифікації, аналізу, захисту, видачі необхідної інформації в людино-машинній системі всім

заінтересованим підрозділам на основі використання апаратних та програмних засобів, що забезпечує автоматизоване виконання функцій управлінського (облікового) працівника. Їх сукупність створює ІТ управління підприємством.

4. Констатовано, що господарський облік є функцією дальшого управління, інформація якого застосовується як у попередньому, так і в оперативному управлінні. Виокремлення ключових функціональних елементів інформаційної технології управління та визначення інформаційних взаємозв'язків між ними має вирішальне значення для побудови автоматизованої інформаційної системи управління підприємством, що застосовує інноваційні інформаційні технології.

5. Підтверджено, що сучасний стан розвитку комп'ютерної техніки, інформаційних технологій забезпечує децентралізовану і централізовану технологію обробки облікової інформації відповідно до концепції розподіленої системи обробки даних за багаторівневою системою управління об'єктами бухгалтерського обліку в єдиній інтегрованій системі господарського обліку.

6. Установлено, що сучасні інноваційні інформаційні технології дедалі більше нівелюють перешкоди «значних відстаней» і сприяють ще більшій глобалізації економічних процесів. Це, у свою чергу, позитивно впливає на розвиток аудиту та аналізу як з методологічного, так і з технологічного боку.

7. Якщо для безпосереднього здійснення аналізу та проведення аудиторських перевірок застосовують різного роду комп'ютерні інформаційні технології, зокрема налагодження та функціонування автоматизованих контрольних процедур та проведення аудиторських процедур, то в цьому випадку здійснюється комп'ютерний контроль та аудит, який полягає у застосуванні комп'ютерних (інформаційних) технологій для здійснення контрольної діяльності в аудиті та аналізі.

8. Комп'ютеризація праці аудиторів та аналітиків – це організація роботи аудиторів, аудиторських фірм, відділів внутрішнього аудиту та менеджменту за допомогою інформаційних (комп'ютерних) технологій.

Аудит комп'ютерних інформаційних систем та технологій – це складова аудиторської діяльності, яка включає оцінку шляхом аналізу доказів інформації про функціонування комп'ютерних інформаційних систем та комп'ютерних інформаційних технологій на підприємствах відповідно до попередньо встановлених стандартів, правил та нормативів, що стосується: безпомилковості алгоритмів формування облікової та іншої підсумкової інформації та даних такими системами; економічної ефективності інформаційних систем; надійності функціонування комп'ютерних інформаційних систем та технологій.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТОРСЬКИХ ПЕРЕВІРОК

2.1. Організаційний аспект аудиторських перевірок

Однією з підсистем організації діяльності аудиторів є організація праці аудитора по виконанню аудиторських перевірок звітності (або супутніх аудиту послуг). Основними її складовими є такі: планування та документування роботи аудитора; організація його співпраці з персоналом підприємства-клієнта, у тому числі з внутрішнім аудитором, а також використання роботи експертів та інших аудиторів у процесі аудиторської перевірки.

Аудитору слід планувати свою роботу з метою ефективного проведення аудиторської перевірки, належної організації і визначення послідовності аудиторських процедур, створення передумов для послідуючого контролю за ходом аудиту. Як вдало зауважує Р.Адамс, «планування в аудиті – це визначення засобів для досягнення цілей в аудиті» [4, с. 112]. Тобто планування аудиту є неодмінним організаційним елементом якісної аудиторської перевірки.

Після укладання договору на проведення аудиторської перевірки та надсилання листа-угоди, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки. Планування може бути поточне (стосуватись лише однієї перевірки) та перспективне (довгострокове), якщо договір на аудит укладено на строк більший одного року.

Одним із найважливіших питань у цій сфері є визначення принципів планування. Основними принципами, якими слід користуватися аудитору під час планування аудиторської перевірки є такі:

цілісність (комплексність) – охоплення планом всіх суттєвих аспектів аудиторської перевірки, які впливають на висловлення об'єктивної думки щодо достовірності фінансової звітності;

неперервність – розробка стратегічних планів аудиту по перевірці звітності конкретного підприємства, їх узгодженість із планами роботи аудиторської фірми; зміна та доповнення плану і програми аудиту (у разі необхідності) в процесі аудиторської перевірки; формування стратегії і складання планів наступних перевірок із урахуванням змісту попередніх планових документів та фактично отриманих результатів;

доречність – заплановані аудиторські процедури повинні давати змогу отримати найважливішу необхідну аудитору інформацію для складання висновку у визначенні строки і стосуватися безпосередньо фінансової звітності, яку перевіряє аудитор;

ефективність та оптимальність – розробка оптимальних планів і програм, виконання яких забезпечить отримання достовірних і достатніх аудиторських доказів із найменшими затратами праці і часу;

гнучкість – можливість оперативного коригування планів і програм у зв'язку з виявленням непередбачених обставин перевірки;

контроль – стратегія, план і програма аудиту повинні бути дієвим засобом контролю повноти і своєчасності здійснення аудиту шляхом виявлення відхилень від визначених напрямів контролю та аудиторських процедур і строків їх виконання.

Планування аудиту є досить широким поняттям. Проте більшість економістів концентрують свою увагу лише на одній із його складових, а саме визначенні переліку дій аудитора, які він повинен здійснити в ході перевірки. Це поверхневий підхід до вивчення проблеми.

Процес комплексного планування аудиту включає в себе такі елементи:
а) визначення головних напрямів аудиторського контролю, видів робіт та основних аудиторських процедур; б) призначення виконавців; в) узгодження із підприємством строків виконання аудиту та розробка відповідних графіків;

г) визначення вартості робіт, затрат робочого часу; д) організація взаємодії аудитора і персоналу підприємства-клієнта; е) співпраця зовнішнього та внутрішнього аудиторів; є) визначення матеріально-технічного забезпечення аудиту.

Планування аудиту повинно здійснюватись у певній послідовності, тобто його можна розділити на окремі етапи. Зокрема Е.А.Аренс та Дж.К.Лоббек виділяють шість таких основних етапів [6, с. 192]: 1) попереднє планування; 2) збір загальної інформації; 3) збір інформації про правові зобов'язання клієнта; 4) оцінка суттєвості аудиторського ризику для бізнесу та внутрішньогосподарського ризику; 5) ознайомлення із системою внутрішньогосподарського контролю і оцінка ризику контролю; 6) розробка загального плану аудиту та програми аудиту. Послідовність та етапи процесу планування аудиторської перевірки нами уточнено на рис. 2.1.

Отже, отримавши пропозицію від підприємства провести аудиторську перевірку фінансової звітності аудиторю слід здійснити загальне знайомство із підприємством, оцінити свої професійні здібності якісного проведення аудиту, отримати необхідну інформацію про зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на діяльність підприємства; оцінити стан справ у цілому; за необхідності отримати консультацію у попереднього аудитора та прийняти рішення щодо можливості згоди на проведення аудиту. При позитивному рішенні надсилається підприємству лист-угода та укладається договір на аудит. Після цього аудитор повинен приступити до виконання підготовки аудиторської перевірки, тобто до попереднього планування аудиту.

Важливе значення має визначення особливих процедур планування. Американські вчені Д. Р. Кармайкл та М. Беніс [98, с. 27–28] справедливо вважають, що до процедур, які використовуються аудитором для планування аудиту, зазвичай відносять: перегляд наявних відомостей про підприємство-клієнта та обговорення їх із іншими аудиторами своєї фірми; бесіди із службовцями компанії; ознайомлення із звітом та робочими документами

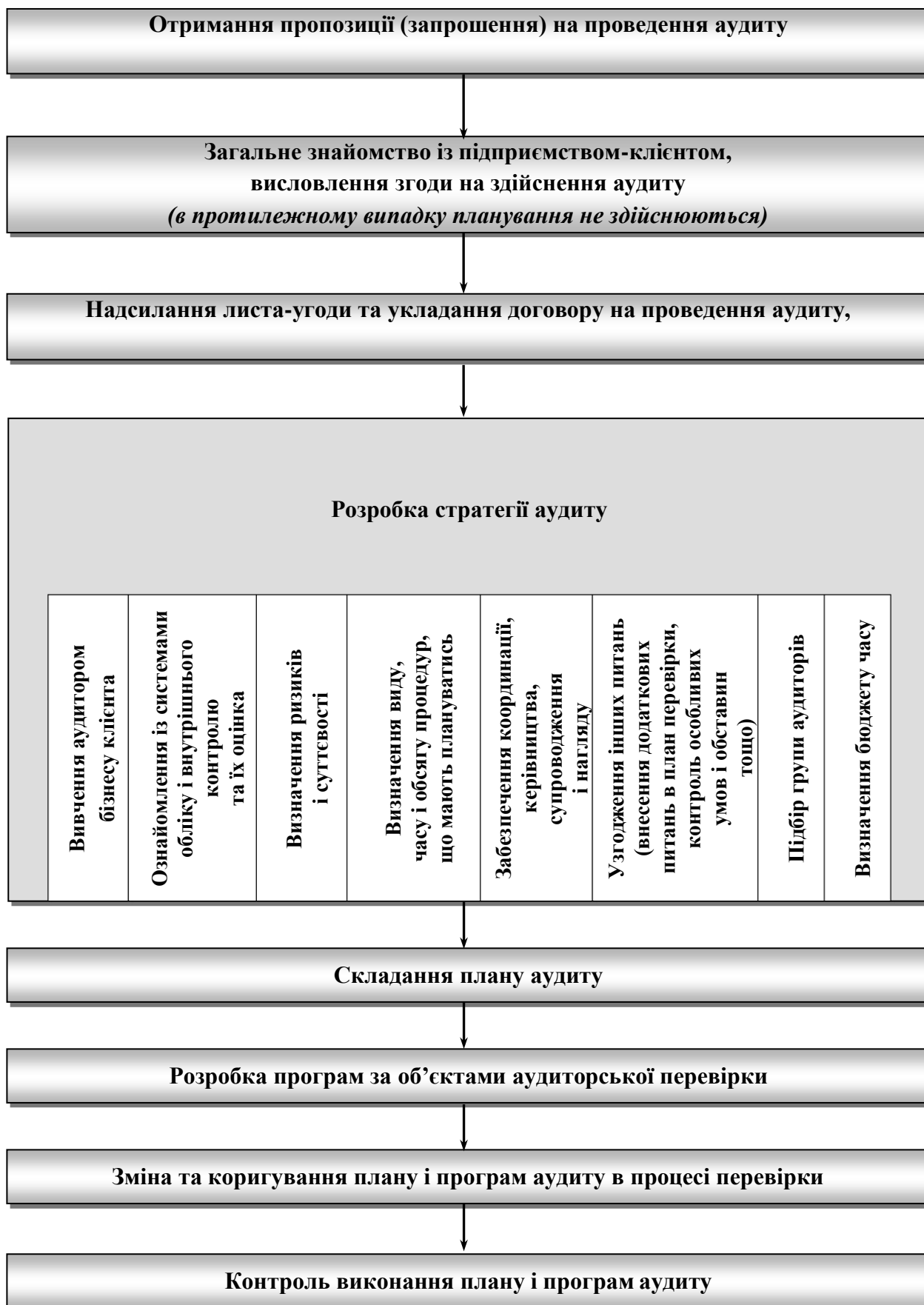


Рис. 2.1. Загальна модель процесу планування аудиторської перевірки (розроблено автором)

попереднього аудитора; перегляд поточної фінансової звітності; переговори з керівництвом підприємства відносно обсягів та строків аудиту; визначення потреби залучення до перевірки консультантів та експертів; вивчення стану справ у галузі з різних джерел та інші процедури планування.

Стратегія аудиту повинен бути досить детальним для того, щоб слугувати керівництвом при розробці плану аудиту.

Оскільки одним із найважливіших принципів аудиту є принцип контролю, то у стратегії аудиту, поряд з іншою обов'язковою інформацією, слід зазначати окрему спеціальну графу «Контроль виконання», відмітки у якій по мірі здійснення перевірки дозволять своєчасно виявляти відхилення від запланованих процедур, своєчасно вживати відповідні заходи щодо усунення дії негативних чинників, а також контролювати повноту здійснення аудиторської перевірки.

Аудиторська фірма може створити типову стратегію аудиту, яка буде доповнюватись та коригуватись з урахуванням специфіки конкретного підприємства клієнта. Один з можливих прикладів змісту і форми стратегії аудиту наведено у додатку В.

Одним із завдань планування є встановлення строків проведення аудиту (визначення графіку виконання робіт), бюджету робочого часу аудитора (його реальних трудовитрат) та вартості виконаних робіт. Для ефективного вирішення цієї проблеми аудиторам доцільно складати спеціальний документ «Бюджет робочого часу аудитора і вартості виконаних робіт», зразок форми якого запропоновано у додатку Г.

Далі аудитору слід розробити і представити у документальній формі план аудиту, в якій визначити характер, строки та обсяг запланованих аудиторських процедур. Його деталізовані показники повинні збігатися за строками та змістом із показниками стратегії аудиту. План деталізує і доповнює стратегію аудиту. За допомогою його аудитор може організувати роботу асистентів аудитора та іншого персоналу, детально вказавши які, ким і коли повинні виконуватись аудиторські процедури. Вважаємо за необхідне обов'язково

виділяти у плані аудиту по кожній аудиторській процедурі методи і прийоми, які можуть бути застосовані при її здійсненні; аудиторські докази, які будуть отримані та відмітку про виконання. Зразок запропонованого плану аудиту наведено у додатку Д.

При виявленні нових обставин, які не були враховані раніше, виявленні більшої кількості помилок, ніж передбачалось, виникненні додаткових завдань у ході здійснення аудиторської перевірки, стратегія і план аудиту можуть змінюватись, доповнюватись і корегуватись. Причини внесення значних змін повинні документуватись.

Визначення повноти і своєчасності виконання запланованих аудиторських процедур встановлення наявних відхилень від плану дають змогу самому аудитору і керівництву аудиторської фірми контролювати хід аудиторської перевірки і її якість та вживати необхідних заходів.

Аудитор може конкретизувати план аудиту, розробивши так звані локальні програми аудиту за конкретним напрямом контролю (наприклад, програма аудиту грошових коштів; програма аудиту дебіторської заборгованості, програма аудиту довгострокових матеріальних активів та інші). Цей досить суттєвий момент повинен знайти своє відображення у міжнародних стандартах аудиту.

Аудиторським фірмам України слід розробляти свої внутрішні стандарти, які б регламентували порядок складання, форму та зміст стратегії, плану і програми аудиторської перевірки.

Наступний важливий елемент організації праці аудитора – документування його роботи.

Робоча документація аудитора – це «матеріали (документи), які складаються аудитором і для аудитора або отримані та збережені аудитором у зв'язку із проведенням аудиту» [94]. Це всі записи, зроблені аудитором у процесі планування та здійснення перевірки, надані документальні підтвердження підприємством-клієнтом та третіми особами, занотовані

матеріали співбесід, усного опитування, огляду, а також матеріали узагальнення даних аудиту і висловлення думки про фінансову звітність.

Мета складання робочих документів аудитора носить багатогранний, комплексний характер і визначає, що робочі документи оформляються для: забезпечення планування і поетапного виконання аудиту (розробляється стратегія та складається план аудиту, фіксується вся необхідна інформація, зібрана в процесі аудиту); поточного і послідуєчого контролю за ходом перевірки, підтвердження кількості і видів виконаних аудиторських процедур; обґрунтування аудиторського висновку (за допомогою оцінки достатності та доречності зібраних і документально зафіксованих аудиторських доказів); документального оформлення оцінки величини аудиторського ризику; документального засвідчення обраних підходів, методів і прийомів аудиту; досягнення юридичної та інформаційної обґрунтованості перевірки; фіксування інформації, потреба в якій може виникнути при наступних аудиторських перевірках, або при виникненні претензій, суперечок, судових позовах; можливість надати відповіді на так звані зворотні питання (від клієнта, власників, різних зацікавлених юридичних і фізичних осіб), тобто довести правильність висновку аудитора або внести додаткові пояснення з деяких питань; контролю кількості відпрацьованого аудитором часу та якості його праці, обґрунтування величини винагороди (гонорару) за виконану роботу; визначення рівня компетентності, професіоналізму та кваліфікації аудитора.

Аудитор повинен намагатися найбільш повно задокументувати перевірку і в той же час мінімізувати витрати робочого часу для підготовки документів.

Для цього рекомендується робити ксерокопії облікових документів, реєстрів, звітності та інших записів підприємства; максимально залучати персонал підприємства до виконання технічної роботи зі збору необхідної аудиторю інформації; складати комбіновані документи, в яких одночасно відображати результати перевірки пов'язаних між собою рахунків або статей балансу; використовувати стандартизовані форми робочих документів; робити

помітки і записи за допомогою певних символів і позначень; створити і застосовувати спеціальні комп'ютерні програми для автоматизованого документування процесу аудиту.

Для того, щоб упорядкувати робочі документи, полегшити їх пошук, а також з метою забезпечення їх найбільшої інформативності, необхідно визначити набір обов'язкових реквізитів кожного документу.

До таких обов'язкових реквізитів і складових частин робочих документів аудитора слід віднести наступні: назва підприємства клієнта; порядковий номер документа в аудиторському досьє; період перевірки; строк перевірки; назва аудиторської фірми і її реєстраційний номер; прізвище аудитора, який склав документ; посадова особа (менеджер, директор аудиторської фірми), яка перевірила документ; назва документу; мета складання; короткий зміст документу (виклад виконаних процедур, отримані результати, інші необхідні дані та висновок, зроблений по документу); посилання на інші документи (при необхідності); підписи аудиторів, які склали документ; нумерація сторінок документу, якщо він складається більше ніж з однієї сторінки; дата.

Уся сукупність документів, складених (зібраних) аудитором у процесі перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, називається аудиторським досьє (папкою), яке має свій ідентифікаційний номер та назву.

Робочі документи в аудиторському досьє повинні знаходитись у певній послідовності. У загальній структурі робочої папки (досьє) документів аудитора слід передбачити такі елементи: титульна сторінка; зміст; умовні позначення, які вживаються у робочих документах; організаційні документи (лист-угода, договір, наказ про призначення групи аудиторів, попереднє листування з підприємством-клієнтом); стратегія і план аудиторської перевірки; документи, що дають загальну інформацію про створення та діяльність підприємства, його структуру; документи перевірки окремих статей звітності (рахунків) фінансового обліку; звіт та висновок аудитора; рекомендації аудитора, результати аналізу фінансового стану підприємства і їх коментарі; копії перевіреної аудитором фінансової звітності, окремих

первинних документів та поточних облікових реєстрів; інші необхідні додатки (визначаються аудитором за потребою самостійно).

Робочі документи аудитора є власністю самого аудитора (аудиторської фірми у разі його звільнення). Разом з тим, робочі документи аудитора не можуть слугувати заміною бухгалтерських записів підприємства-клієнта. На власний розсуд аудитора окремі документи з аудиторського досьє, або витяги з них можуть бути надані для ознайомлення керівництву клієнта.

Наступний аспект організації праці аудитора по виконанню перевірок – організація співпраці з персоналом підприємства-клієнта. Загальні риси цих бізнесових взаємовідносин обумовлюються у листі-угоді та у договорі на проведення аудиту. Проте у процесі здійснення аудиторської перевірки виникають інші аспекти співпраці аудитора і клієнта, які потребують достатньої уваги та організаційного урегулювання. Досвід роботи українських аудиторських фірм доводить, що у більшості випадків аудитори покладаються лише на власні здібності та можливості збирання необхідної інформації, не використовуючи при цьому персонал клієнта для виконання технічної роботи. Такий підхід не додає якості аудиторським процедурам, але робить значно дорожчою аудиторську перевірку, збільшує строки її проведення, звужує потенційні можливості контролю.

Відповідальність за невиконання або не своєчасне виконання зазначених у списку робіт слід обумовлювати у договорі на аудит.

Особливої уваги заслуговує організація використання результатів роботи внутрішнього аудитора зовнішнім. Головна проблема полягає у неможливості реалізації даного аспекту на практиці, оскільки служби (відділи) внутрішнього аудиту на підприємствах-клієнтах України є скоріше виключенням ніж правилом.

На тих підприємствах, де внутрішній аудит існує, зовнішній аудитор може прийняти цілком виправдане рішення про скорочення обсягів своєї роботи, попередньо оцінивши надійність результатів внутрішнього аудиту та відповідальність його роботи цілям зовнішнього аудиту звітності. У будь-

якому випадку, зовнішній аудитор сам несе відповідальність за висловлену думку і результати своєї перевірки.

Зовнішні та внутрішні аудитори у своїй діяльності повинні не конкурувати, а взаємодоповнювати один одного. Існують сфери, в яких функції обох аудиторів перетинаються, і тому плідна їх співпраця допоможе уникнути непотрібного дублювання зусиль. Взаємодію зовнішнього і внутрішнього аудиту в інформаційному просторі підприємства-клієнта зображено на рис. 2.2.

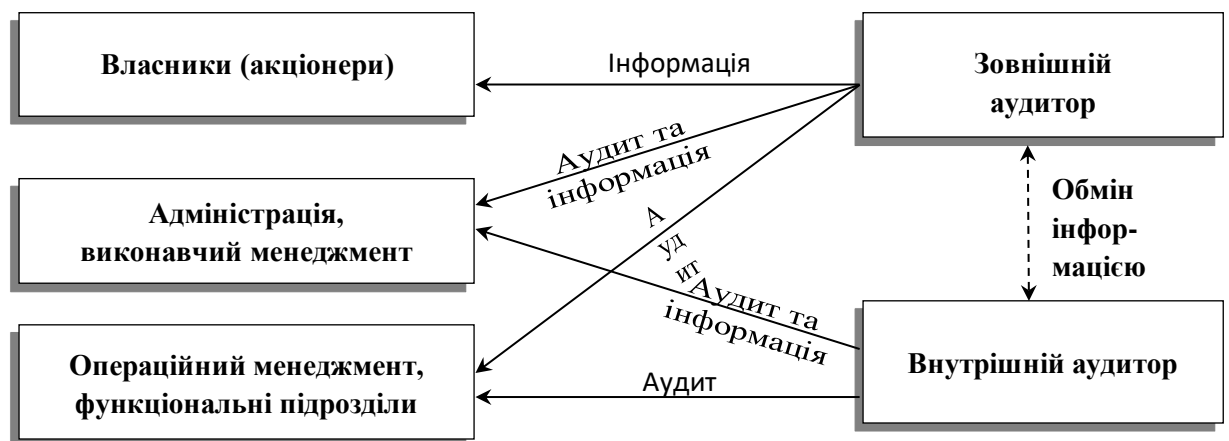


Рис. 2.2. Взаємодія зовнішнього і внутрішнього аудиту в інформаційному просторі підприємства-клієнта (розроблено автором)

На підставі вивчення положень Міжнародних стандартів аудиту, спеціальної літератури та досвіду роботи зарубіжних аудиторських фірм зроблено висновок про те, що організація співпраці зовнішнього і внутрішнього аудиторів включає наступні елементи:

1) попередня оцінка зовнішнім аудитором функцій внутрішнього аудиту і прийняття рішення про можливість використання його результатів [63, с. 302]; для здійснення такої оцінки аудитор досліджує: ступінь незалежності внутрішніх аудиторів; кількість працівників, які мають необхідну кваліфікацію і досвід, задіяних у внутрішньому аудиті; направленість, керованість та строки проведення перевірок внутрішнім аудитором; наявні докази виконання внутрішнім аудитором певної роботи та звіт про неї; міру

покладання керівництва підприємства під час прийняття управлінських рішень на результати внутрішньої аудиторської перевірки;

2) після прийняття рішення про використання роботи внутрішнього аудитора зовнішній аудитор повинен зустрітись з ним і обговорити попередній план внутрішнього аудиту і, можливо, відкоригувати його у відповідності до потреб зовнішньої перевірки (тобто здійснюється координація їх діяльності);

3) узгодити терміни і обсяги внутрішнього аудиту та визначити види і кількість процедур зовнішнього аудиту;

4) періодичні зустрічі з внутрішнім аудитором протягом звітного періоду та контроль його роботи;

5) отримання інформації та звітів внутрішнього аудитора та їх вибіркова перевірка;

б) додаткове опитування внутрішніх аудиторів, у випадках якщо необхідна докладна інформація з певних питань, якими вони займались;

7) документальне оформлення висновків зовнішнього аудитора щодо роботи внутрішніх аудиторів; такий документ повинен стати невід'ємною складовою частиною аудиторського дос'є.

Крім підсумкового робочого документу з питань використання роботи внутрішніх аудиторів до аудиторського дос'є обов'язково повинні бути включені: протоколи співбесід з внутрішніми аудиторами; копія програми (плану) внутрішнього аудиту; копії висновків (звітів) та окремих робочих документів внутрішніх аудиторів; описання методів і прийомів, які були застосовані внутрішніми аудиторами.

Останнім, зазначеним вище елементом організації праці аудитора по виконанню аудиторської перевірки є організація використання роботи експертів та інших аудиторів.

Згідно з МСА 620 «Використання роботи експерта» експерт – це фізична особа (або фірма), яка має спеціальну кваліфікацію, знання й досвід роботи у певній галузі, іншій, ніж облік і аудит [94].

Очевидно, що головними аспектами організації співробітництва аудитора і експерта можуть бути такі: залучення (наймання) експерта самим аудитором або підприємством-клієнтом (це повинно бути обумовлено у договорі на аудит) та укладання з ним угоди; оцінка професійної компетентності експерта шляхом установлення наявності в нього відповідного сертифікату; оцінка об'єктивності експерта (встановлення ступеню його залежності від підприємства-клієнта); складання аудитором переліку питань, які повинен вирішити експерт та конкретних інструкцій, наприклад, щодо ступеню доступу експерта до певних видів інформації, наголошення на конфіденційності даних, узгодження прийомів і методів, які може використовувати експерт; спостереження (нагляд) за роботою експерта (у окремих випадках); отримання результатів роботи експерта та оцінка їх.

У вітчизняній аудиторській практиці залучення експертів є достатньо рідкісним явищем, що пояснюється певними причинами: 1) аудитори іноді переоцінюють свої можливості щодо виконання певних специфічних робіт, для яких краще запрошувати спеціалізованих фахівців (оцінка майна, витворів мистецтва, цінних паперів, ювелірних виробів, товарно-матеріальних цінностей; визначення фізичних характеристик матеріалів, природних копалин; юридичні експертизи); 2) аудитори часто мають сертифікати оцінників та ліцензії на юридичну практику; 3) економія витрат на аудиторську перевірку (інколи не виправдана); 4) заперечення підприємства-клієнта.

За результатами виконаних експертиз залучені спеціалісти складають висновок або звіт, структура якого і основні вимоги до змісту та оформлення не обумовлено в МСА, що ускладнює оцінку цих документів зовнішнім аудитором і знижує якість виконаних експертом робіт. Тому внесення відповідних доповнень з цього питання у та МСА необхідне і актуальне.

За аналогією з висновком експерта-бухгалтера (при здійсненні судово-бухгалтерської експертизи) висновок експерта повинен складатись із вступної,

дослідної частин та висновків. Обов'язковими реквізитами висновку експерта є назва, дата складання, підпис експерта, печатка.

Так само, як і при використанні роботи внутрішніх аудиторів, при співпраці з експертом відповідальність за достовірність зроблених висновків на основі даних експерта несе аудитор.

Організація використання аудитором результатів роботи інших аудиторів має декілька напрямів:

1. Організація отримання необхідних даних від попереднього аудитора;
2. Організація використання роботи іншої аудиторської фірми;
3. Організація використання роботи іншого аудитора-колеги;
4. Організація використання роботи асистентів аудитора.

Якщо відбулася зміна аудитора, то наступний аудитор повинен отримати від аудитора-попередника інформацію про те, чи існують обставини, через які він не може бути призначеним на цю посаду, а також, за згоди керівництва-клієнта та аудитора-попередника, окремі робочі документи із аудиторського досьє. Згідно Кодексу етики професійних бухгалтерів обмін інформацією відбувається в письмовому вигляді, за допомогою листування та усного спілкування.

У випадку роботи над однією аудиторською перевіркою декількох сертифікованих аудиторів (представників однієї аудиторської фірми), її керівництво повинно вирішити питання про призначення відповідального за аудиторську перевірку, а робота цих аудиторів повинна здійснюватись у відповідності з стратегією і планом аудиту, в яких визначено конкретних виконавців процедур (для уникнення дублювання роботи). В процесі перевірки здійснюється взаємний обмін інформацією, кожен аудитор веде робочі документи, які потім збираються у загальне аудиторське досьє.

Особливої організації потребує робота асистентів аудитора. Вони повинні працювати під керівництвом і наглядом сертифікованого аудитора. З організаційної та методичної точки зору спрямування роботи асистентів аудитора найбільш ефективним може бути застосування так званих

«Інструкцій по аудиту», метою яких є «детальне описання дій, які повинні бути виконані в ході аудиторської перевірки, для того, щоб співробітники аудиторської фірми могли здійснити ці дії без будь-яких детальних пояснень, а також визначення часу, необхідного для виконання кожного конкретного завдання» [80, с. 295]. Такі інструкції являють собою детальні переліки аудиторських процедур за напрямками та окремими завданнями аудиту; вони повинні затверджуватись методологічним відділом аудиторської фірми та щорічно оновлюватись відповідальними аудиторами.

Відповідальний за перевірку аудитор повинен не тільки перевіряти документи, складені асистентами, а у ході особистого усного спілкування з'ясувати правильність розуміння асистентами поставлених перед ними завдань та оцінити вірність застосованої методики їх вирішення. Асистенти аудитора, як правило, мають обмежений доступ до деяких матеріалів перевірки. Відповідальність за результати перевірки за участю асистентів несе головний аудитор (керівник групи) та керівник аудиторської фірми (директор, партнер).

2.2. Методика аудиторської перевірки суб'єктів господарювання

Практичне виконання аудиторської перевірки передбачає розробку та застосування певних методик аудиту. Методика аудиту – це сукупність методів, прийомів і способів, які використовуються у певній послідовності для перевірки фінансової звітності.

Важливими характеристиками діяльності аудиторських фірм (аудиторів) є ефективність, економічність та якість їхньої роботи. Забезпечити максимальні значення цих характеристик може створення (розробка) та постійне удосконалення методик аудиторської перевірки кожною аудиторською фірмою. Завдяки цьому виникають передумови скорочення робочого часу аудиторів на здійснення аудиторської перевірки, науково обґрунтованої її організації, визначення оптимальної послідовності аудиторських процедур, організації

максимально ефективної співпраці аудитора з керівництвом та персоналом підприємства-клієнта, створення всеохоплюючого підходу та систематичності у здійсненні контролю.

Методики аудиторської перевірки окремих видів активів, зобов'язань, капіталу, звітних форм, напрямів та аспектів фінансово-господарської діяльності підприємств, специфічних господарських операцій викладено у працях численних авторів [4; 6; 9; 19; 62; 64; 66 та ін.]. Однак, слід зазначити, що у них не існує єдиного підходу до послідовності побудови та структури методик аудиту.

Враховуючи тривалу історію розвитку аудиту у зарубіжних країнах (понад 200 років на законодавчій основі), майже всі іноземні аудиторські фірми створили свої методики аудиторської перевірки з огляду на власні потреби з обслуговування певного кола постійних клієнтів. Проте, цілком вірною є думка російського вченого А. Д. Шеремета [80, с. 227], що не всі вони прямо прийнятні для застосування у нашій державі, яка має свої особливості в економіці, обліку, звичаях та менталітеті людей. Тому необхідне докладне вивчення зарубіжного досвіду та прогресивної практичної діяльності вітчизняних аудиторських фірм для розробки власних методик аудиту, які б давали максимальний ефект при їх використанні українськими аудиторами.

Разом з тим, слід відмітити, що розроблені аудиторськими фірмами методики є «закритою» інформацією, вони, як правило, не розголошуються і є доступними для користування лише відповідним співробітникам у межах аудиторської фірми. Проте не може існувати універсальних методик. Дійсно, кожна аудиторська фірма повинна виробити власний підхід у їх створенні, врахувати пріоритетні напрямки своєї діяльності та особливості підприємств-клієнтів.

В кожній аудиторській фірмі України повинна здійснюватись робота з укладання методик аудиту. З цією метою доцільно створити методичну комісію у складі Методологічної ради фірми або запровадити посаду методолога, який би вирішував зазначені питання. Методики аудиту мають затверджуватись керівництвом аудиторської фірми та постійно оновлюватись

(удосконалюватись на основі практичного досвіду або коригуватись у зв'язку з новими законодавчими вимогами).

А.Д. Шеремет пропонує називати методики аудиту внутрішньофірмовими стандартами та розроблювати їх за розділами програми аудиторської перевірки [80, с. 53], у той же час, В.П. Пантелеєв викладає методику аудиту у розділі його об'єктів (запаси, власний капітал, зобов'язання, витрати, необоротні активи та ін.) [66, с. 303]. Обидва ці підходи недосконалі, оскільки не враховують багатогранність аудиту. Методики аудиту слід розроблювати базуючись на запропонованій вище їх класифікації. Що стосується загальної методики аудиту фінансової звітності, як виду методики незалежного аудиту (а саме вона є основним об'єктом дослідження у даному випадку), то її доцільно створювати у контексті об'єктів та підоб'єктів аудиту (статей звітності, системи внутрішнього контролю, законодавчих вимог, податкових розрахунків), а також окремих завдань, які повинен вирішити аудитор (оцінка подальших подій, аналіз операцій з пов'язаними сторонами визначення можливості подальшого безперервного функціонування підприємства у найближчому майбутньому).

Принципово важливе значення має структура методики, тобто її основні елементи та їх послідовність. Більшість авторів досліджених літературних джерел не дотримуються певної послідовності, викладають методики безсистемно, без логічної побудови. Наприклад, при описанні методики аудиту основних засобів застосовується зовсім інша структура методики (її складові) ніж при аудиті іншої статті звітності. Очевидно, що різним повинен бути зміст, суть аудиторських процедур, методів, а підходи, логіка побудови методики аудиту повинна бути однаковою.

В.П. Пантелеєв, описуючи методики аудиту різних видів господарських операцій, виділяє такі її складові частини [66]: мета і завдання аудиту певного виду активів чи пасивів; предмет та об'єкти аудиту; джерела інформації; способи вивчення господарських операцій аудитором; основні порушення по конкретному виду господарських операцій.

Структура методики запропонована А. Д. Шереметою наступна [80, с. 53]: 1) загальні положення; 2) об'єкти аудиту; 3) мета і задачі аудиту; 4) програма аудиторської перевірки; 5) нормативні акти, які використовуються при аудиті; 6) джерела інформації; 7) послідовність робіт при проведенні аудиторської перевірки; 8) методика проведення аудиторської перевірки; 9) додатки (форми робочих та звітних документів).

У першому випадку структура методики – дуже загальна і не містить всіх необхідних компонентів, а у другому – деякі її пункти (частини) дублюють один одного (п. 4, 7, 8), оскільки в них розкривається практично одна і та сама інформація: програма аудиту, план перевірки та послідовність виконання робіт за етапами контролю. Кожен з цих варіантів методики потребує суттєвого удосконалення.

На основі узагальнення вітчизняного і зарубіжного практичного досвіду роботи аудиторських фірм пропоную виокремлювати такі загальні обов'язкові елементи методик аудиторської перевірки (вони стосуються кожного із зазначених у класифікації видів):

1. Мета та завдання, які повинні бути досягнуті і вирішені в результаті застосування даної методики перевірки.

2. Перелік об'єктів аудиту (тобто аудитор повинен визначитись, на що буде спрямовано його роботу).

3. Перелік основних законодавчих актів та нормативних документів (Законів України, Постанов Верховної Ради України, Указів Президента, наказів, розпоряджень і листів міністерств і відомств, інструктивних матеріалів), у дотриманні підприємством яких повинен впевнитись аудитор.

4. Перелік стандартів аудиту та внутрішньофірмових інструкцій, якими слід керуватись аудитору при виконанні перевірки.

5. Перелік джерел інформації (аудиторських доказів), необхідних аудитору.

5.1. Перелік первинних документів, контроль яких забезпечить аудитору можливість підтвердити правильність, якість і повноту документального оформлення господарських операцій.

5.2. Перелік реєстрів поточного фінансового обліку (аналітичного і синтетичного), перевірка яких дасть можливість сформулювати думку про правильність і постійність дотримання облікової політики, вірність оцінки активів і зобов'язань, повноту і відповідність облікових записів.

5.3. Перелік інформації, яку повинен надати керівник підприємства та інший персонал (шляхом анкетування або усного опитування).

5.4. Перелік інформації, яка повинна бути отримана із зовнішніх джерел (шляхом запиту до третіх осіб – клієнтів, банків, постачальників, юриста; аналітичного вивчення статистичних даних, огляду преси та з інших джерел).

5.5. Перелік інших даних, які аудитор може отримати всередині підприємства та поза його межами (установчі документи, матеріали огляду, спостереження, не бухгалтерські звіти, залучення до роботи експерта).

6. Перелік можливих порушень і зловживань, що можуть бути виявлені аудиторською перевіркою.

7. Визначення суттєвості помилки. По кожній методиці аудиту певного виду господарських операцій слід визначити свою межу суттєвості. Наприклад, по касових операціях межа суттєвості (матеріальності) помилок буде набагато нижчою ніж по операціях із основними засобами.

8. Орієнтована стратегія і план аудиторської перевірки.

9. Коротке пояснення методів і прийомів аудиту, які можуть бути застосовані.

10. Описання послідовності і змісту аудиторських процедур (назва процедури, її мета, конкретні аудиторські докази, техніка і методи виконання процедури, форма подачі результатів та інші дані), за допомогою яких аудитор перевіряє звітність за встановленими ознаками та критеріями.

11. Форми типових робочих документів аудитора, у вигляді яких оформляється процес і наслідки аудиту певного виду господарських операцій, статей звітності.

12. Додатки до методики (ними можуть бути витяги із нормативних документів або інші довідкові дані).

Процес створення методик аудиту є досить тривалим і трудомістким, вимагає передбачення основних аспектів аудиторської перевірки. Розроблені в аудиторських фірмах типові методики виконання аудиту (аудиторських послуг) повинні конкретизуватись (адаптуватись) аудиторами при роботі з кожним окремим підприємством-клієнтом.

Отже, процес аудиторської перевірки доречно поділити на п'ять основних етапів: 1) підготовчий; 2) проміжний; 3) фізична перевірка; 4) аудит статей звітності; 5) заключний.

Схематично етапи аудиту з визначенням ключових процедур зображено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Етапи аудиторської перевірки (розроблено автором)

Надевемо пояснення змісту і періоду виконання кожного з цих етапів перевірки.

Підготовчий етап. Першочергово слід вирішити питання: коли повинен розпочинатись цей етап? Тобто, коли повинна починатись аудиторська перевірка, здійснюватись перші контакти аудитора і підприємства-клієнта?

Вітчизняна практика аудиту свідчить про те, що в більшості випадків аудитора запрошують на підприємство, звітність якого потрібно перевірити, вже після закінчення звітного періоду, коли всю фінансову (бухгалтерську) звітність підготовлено і передано до відповідних установ. Такий підхід значно ускладнює аудиторську перевірку, позбавляє аудитора реальної можливості перевірити всі важливі аспекти, які стосуються складання звітності. У такій ситуації аудитору практично неможливо впевнитись у правильності проведення інвентаризації та оцінити реальність її результатів. Тому, в Україні слід запровадити позитивний досвід зарубіжних аудиторських фірм, які майже завжди починають працювати з підприємством-клієнтом задовго (щонайменше за півроку) до закінчення звітного періоду, який планується перевіряти.

Практикою доведено, що підготовчий етап аудиту повинен розпочинатись у червні–серпні того року, звітність якого буде підлягати аудиту. Спочатку аудитор повинен провести загальне знайомство з бізнесом підприємства, отримати уяву про основні напрями його фінансово-господарської діяльності (отримати інформацію про види продукції, що виготовляється, чи послуг, які надаються клієнтам; мати уяву про головних постачальників та покупців, ринки збуту, становище підприємства на ринку і його конкурентноздатність; отримати дані про організаційну структуру підприємства, місце розташування, географічне положення; вивчити фінансову, торгівельну та соціальну політику підприємства-клієнта). Аудитор, який перевіряє фінансову звітність повинен мати загальну уяву про специфіку і особливості діяльності підприємства-клієнта. Ці знання дають можливість йому визначати ті сфери, напрямки діяльності підприємства, специфічні

рахунки та види операцій, по яких можуть найбільш часто виникати помилки, неточності. При цьому він повинен враховувати результати попередніх аудиторських перевірок та наслідки контролю іншими установами і організаціями (державною податковою адміністрацією, банком). Такий підхід сприятиме виконанню аудиторської перевірки на належному якісному рівні, з найбільшою ефективністю, в установлені строки.

Аудитор повинен зробити огляд організації функціонування системи фінансового обліку, отримати дані про облікову політику і процедури, які застосовувались протягом звітного періоду, і звернути увагу на юридичні аспекти створення і функціонування підприємства, можливі проблеми у податковій сфері.

Аудитору корисно провести експрес-аналіз фінансового стану підприємства, розрахувати основні показники, що характеризують його діяльність (рентабельність, ліквідність, залежність від залученого капіталу). За результатами такого аналізу і попереднього огляду рахунків фінансового обліку аудитор зможе визначити основні зони ризику, виявити ті сфери і системи, які мають особливе значення і потребують більше уваги. На підготовчому етапі обов'язково проводять попередню оцінку надійності системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта.

Для отримання необхідних даних аудитору слід провести особисті бесіди з керівництвом підприємства, анкетування персоналу, вивчити матеріали попередньої аудиторської перевірки, ознайомитись з установчими документами, дослідити бухгалтерські записи і звіти, оцінити результати роботи внутрішнього аудитора; проаналізувати передумови розвитку підприємства, вивчити і проаналізувати публікації, брошури, які випускаються клієнтом або періодичною пресою і стосуються його діяльності; а також скористатись даними, які дають уяву про поточні економічні процеси в галузі, державі.

На основі сукупності зібраних попередніх даних аудитор оцінює загальну величину аудиторського ризику та приймає рішення про можливість

прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Перед тим, як дати остаточну згоду на здійснення аудиту, аудитор повинен реально оцінити можливість його якісного виконання та врахувати вимоги професійних етичних норм.

Після визначення загального підходу до проведення перевірки, її основних цілей і завдань аудитору слід розробити стратегію і план аудиту.

Паралельно визначають групу аудиторів, яка буде виконувати перевірку. Аудитор обговорює з керівником підприємства організаційні деталі перевірки, узгоджує строки представлення аудиторського висновку та звіту, визначає вартість робіт.

Підсумком першого етапу є надсилання підприємству-клієнту від імені аудитора (аудиторської фірми) Листа-угоди укладання та договору на аудиторську перевірку та.

Проміжний етап. Цей етап аудиту, як правило, повинен здійснюватись у вересні–жовтні того року, звітність якого буде перевірятись. Аудитор проводить детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта. З цією метою він повинен за допомогою спеціальних процедур впевнитись, що система внутрішнього контролю підприємства дає достатню гарантію того, що: всі господарські операції та інша важлива, суттєва інформація в повному обсязі відображаються в облікових записах; помилки або пропуски в обліковій інформації регулярно виявляються при здійсненні внутрішніх контрольних процедур; активи і пасиви, що відображаються в бухгалтерських записах і звітності існують і записуються в правильних сумах.

Визначаючи ефективність внутрішнього контролю і оцінюючи його надійність, аудитор повинен зважати на можливі певні його обмеження (таємна змова; зловживання посадовим становищем і контрольними функціями; тиск на працівників підприємства, наприклад тиск, спрямований на отримання більш високого рівня прибутку; людський фактор у допущенні помилок (недбалість, недостатність часу)).

Відповідальність за налагодження системи внутрішнього контролю покладається на керівника підприємства, а не на аудитора. Але аудитор повинен дослідити існуючу систему і визначити, в якій мірі він може довіряти інформації, яка міститься в облікових записах і документації внутрішнього аудитора. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальне тестування достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або при його повній відсутності аудитору слід впевнитись у достовірності звітності за допомогою виконання великої кількості детальних перевірок. Це потребує більших затрат часу і коштує дорожче.

На проміжному етапі аудитор повинен також перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку, з'ясувати структуру системи фінансового обліку. З цією метою аудитор вивчає схему документообігу на підприємстві, визначає послідовність здійснення облікових операцій (хто складає документи, скільки екземплярів документів, куди вони направляються, способи обробки документів, їх зберігання, облікова реєстрація). Крім того, на даному етапі аудитор здійснює аналітичний огляд рахунків підприємства за дев'ять місяців на основі звітності за три квартали поточного року. Визначаються основні показники, що характеризують господарську діяльність, виявляються негативні тенденції, помилки; оцінюється виконання планів і бюджетів. Особливу увагу слід приділити контролю дотримання підприємством чинного законодавства. Якщо аудитором на проміжному етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування стратегії та плану аудиторської перевірки по наступних етапах аудиту. Під час виконання аудиторських процедур виявляються помилки і неточності, інші проблеми, які можуть призвести до видачі аудитором умовно-позитивного, негативного висновків, або відмови від думки.

Фізична перевірка. Цей етап повинен здійснюватись під час проведення інвентаризації на підприємстві. Строки заздалегідь узгоджуються і офіційно повідомляються аудитору.

Аудитор або його асистент мають бути присутніми при проведенні інвентаризації, спостерігати за правильністю дотримання її загальноприйнятої методики, перевірити правильність оформлення наказу на проведення інвентаризації, призначення комісії та її складу; оцінити адекватність документування результатів інвентаризації фактичному стану справ; впевнитись у точності перенесення даних інвентаризації у відповідні облікові реєстри. Для того, щоб перевірити якість і об'єктивність проведення інвентаризації, аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки (підрахунки окремих видів активів і звіряє отримані дані з результатами інвентаризації). При виявленні суттєвих розбіжностей по багатьох найменуваннях цінностей, аудитор вправі вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Обов'язково аудитору слід перевірити належність активів, які знаходяться на території підприємства і відображаються у звітності, тобто встановити, хто насправді є їх власником.

Важливими завданнями, які повинні бути вирішені аудитором на етапі фізичної перевірки є оцінка повноти відображення даних в обліку та контроль правильності оцінки матеріальних запасів, готової продукції і незавершеного виробництва. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» вони повинні бути оцінені за меншою з двох оцінок: або за ринковою вартістю, або за собівартістю придбання (виготовлення). Виявлені в процесі інвентаризації застарілі, пошкоджені або такі, що не можуть бути використані (наприклад, із-за технологічних причин) запаси або основні засоби повинні бути продані, уцінені або списані на витрати. Про всі виявлені на даному етапі аудиту недоліки повідомляється у письмовому вигляді керівнику підприємства-клієнта [59].

Аудит статей звітності. Це основний етап аудиту, який проводиться після закінчення звітного періоду та підготовки усіх необхідних форм річної звітності (Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток).

Залежно від рівня довіри до систем фінансового обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта, аудитор відповідно до загальної програми аудиту визначає програми контролю окремих статей балансу та показників інших бухгалтерських звітів. Виконання цих програм, проведення спеціальних аудиторських процедур, тестів дозволить йому зробити висновок щодо окремих складових (показників) звітності. Методику аудиторської перевірки основних статей та форм звітності викладено у публікаціях [4; 6; 10; 58; 64; 66; 69; 70; 78 та ін.].

На завершення етапу аудиту рахунків аудитор проводить аналіз звітності за весь період, що перевірявся, визначає динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє. Адже необхідно підтвердити можливість подальшого функціонування підприємства у найближчому майбутньому (принаймні, щонайменше один рік після дати, на яку складено перевірену аудитором звітність).

Виявлені недоліки, помилки, суттєві викривлення інформації у фінансовій звітності повідомляються офіційним листом керівнику підприємства. Аудитор може зробити рекомендації щодо внесення коригувань у звітність і відповідні облікові реєстри. Проте аудитор не може сам вносити такі корективи або наполягати на виправленні звітності. Відповідальність за це несе і повноваження має лише керівництво підприємства.

За результатами проведених аудиторських процедур аудитор складає проміжні висновки по кожній статті звітності.

Заключний. Це узагальнюючий, підсумковий етап, на якому на підставі попередньо зібраних аудиторських доказів складається Звіт про проведену аудиторську перевірку та аудиторський висновок про достовірність перевіреної звітності. Підприємство повинно підтвердити спеціальним Листом-поданням, що

аудитору було надано всю необхідну інформацію. Аудиторський висновок формулюється з врахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованості) або на подальше функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству).

Звіт і висновок по аудиторській перевірці передається замовнику, аудиторське досьє здається до архіву аудиторської фірми.

У зарубіжній практиці обов'язкова присутність аудитора на загальних річних зборах акціонерів (власників). Таку практику доречно запровадити і для вітчизняних підприємств.

2.3. Аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних

Бурхливий розвиток комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій у 80-90-х роках викликав необхідність визначення шляхів створення ефективної методики аудиту в комп'ютерному середовищі.

Сферу використання комп'ютерної техніки в аудиті науковці оцінюють по-різному. Деякі автори [12; 31; 38] вважають, що застосовувати ЕОМ необхідно лише у випадках здійснення складних економіко-математичних розрахунків, зберігання аудиторського архіву, складання й оформлення документів. Так, А.М.Кузьмінський стверджує, що головна перевага використання ЕОМ для складання робочих документів аудитора полягає в якісній зміні технології аудиту, праці аудитора [48]. Професор Ф.Ф.Бутинець відмічає, що застосування в аудиторському контролі економічного аналізу, статистичних розрахунків і економіко-математичних методів (на технічній базі ЕОМ) підвищує наукову достовірність аудиту і його ефективність у раціональному господарюванні в умовах ринкових відносин [17, с. 19].

Американські аудитори Е.А.Аренс та Дж.К.Лоббек вказують, що програму комп'ютерного аудиту можна використовувати при виконанні широких аналітичних процедур, як додатковий спосіб аудиторського тестування [6].

Питанню проведення аудиту з використанням комп'ютерних технологій приділяється значна увага.

Аудитору необхідно знати системи електронної обробки даних, щоб спланувати, проаналізувати, проконтролювати і, зрештою, зробити огляд і висновки по виконаній клієнтом роботі, при використанні ним автоматизованої системи обліку й управління. Для цього аудитор повинен: зрозуміти в усіх аспектах системи обліку і внутрішнього контролю, на які впливає електронна обробка даних; визначити ефект від впливу середовища електронної обробки даних на оцінку ризику; підготувати проект і виконати тести аудиту і незалежні процедури перевірки. Якщо аудиторіві не вистачає спеціальних знань для всеосяжного розуміння і проведення аналізу, йому слід звернутися до фахівця, який має такі знання і вміння [94].

Програмне забезпечення аудиту базується на комп'ютерних програмах (пакетах програм, утилітах), які можуть використовуватись як обліковий інструмент для обробки даних, сортування, створення і виведення файлів. Аудит за допомогою комп'ютерних систем використовується для різноманітних процедур перевірки: тестування результатів обробки інформації в системі обліку клієнта; аналітичного огляду процедур для виявлення нестандартних випадків; доступу до файлів даних і бібліотек; тестування на відповідність нормативних засобів і систем управління, фінансового обліку і контролю.

Кожна аудиторська фірма (аудитор) при створенні автоматизованої системи для проведення аудиту на етапі його планування змушена обирати відповідну комп'ютерну програму. Тобто перед спеціалістами постає питання вибору програми аудиту, яка б найкраще відповідала потребам конкретного підприємства. На нашу думку, це є важливим етапом, оскільки після поділу

програмного забезпечення за певними категоріями на групи можна ставити вимоги до програм та порівнювати їхні функціональні можливості.

Взагалі, комп'ютерні програми можна поділити на кілька видів (рис. 2.4).

Операційні системи	<i>забезпечують роботу програми, перетворюючи її функції у набір виконуваних комп'ютером команд;</i>
Системне програмне забезпечення	<i>забезпечує повноцінну роботу пристроїв комп'ютера та підтримує його технічне обслуговування;</i>
Прикладні програми	<i>забезпечують виконання конкретних завдань у різних сферах діяльності;</i>
Мови програмування	<i>призначені для створення інших програм і використовуються, як правило, професійними програмістами;</i>
Інші програми	<i>в цю групу відносять віруси, антивірусні програми, тощо;</i>

Рис. 2.4. Види комп'ютерних програм [2; 7; 56; 72; 74]

На сьогоднішній день ринок прикладних програм досить різноманітний і неоднорідний, що є результатом впливу трьох основних факторів [2; 7; 72]:

- 1) постійно зростаючі вимоги до споживачів;
- 2) кон'юнктурний світогляд більшості розробників;
- 3) нестійке нормативно-правове середовище.

Практика свідчить, що при проведенні аудиту використовуються існуючі програми фінансового обліку, юридичні бази даних, програми аналізу фінансово-господарської діяльності та інші спеціальні програми.

На сьогоднішній день існує багато програм, які здатні допомогти при проведенні аудиту. Основними властивостями яких є [31]:

- простота. Складну і перевантажену систему важко використовувати для аудиту.

- швидкість. Бухгалтерська програма повинна працювати швидко.
- гнучкість. Програма повинна швидко переналагоджуватись на підприємства, які мають іншу специфіку фінансового обліку.
- розвинений контроль операцій. Контроль повинен проводитись не в момент занесення інформації, а окремо, коли в цьому виникає необхідність.
- різні форми звітів, які подають одну і ту ж інформацію, але з різних сторін, у різних розрізах. Відмовки розробників, що ту ж саму інформацію можна отримати, але в іншому вигляді, не приймаються, оскільки аудитор може мати власну думку про те, яка інформація і в якому вигляді йому знадобиться.
- можливість сторнування операцій, оформлених невірно. Аудитор повинен мати можливість отримати в програмі баланс, який був наданий користувачам, якщо навіть в ньому були помилки, і крім того, внести виправні записи, щоб отримати правильні баланс і підсумки.

Слід звернути увагу на те, що вітчизняні аудитори в більшості використовують прикладні програми (електронні таблиці Excel, Lotus 1-2-3, SuperCalc) для виконання аналітичних процедур, але, на відміну від зарубіжних колег, розрахунки проводяться переважно на завершальній стадії аудиту.

В даний час аудиторам у своїй роботі часто доводиться зустрічатися з автоматизованими системами обліку. Засіб обробки господарських операцій і ведення обліку істотно впливають на організаційну структуру підприємств, процедури і методи проведення аудиту.

При проведенні аудиту необхідно враховувати такі особливості:

- рівень автоматизації завдань фінансового обліку;
- наявність методик проведення аудиту на підприємстві;
- доступність облікових даних;
- складність існуючої автоматизованої системи обліку, контролю і аудиту.

Однією з бухгалтерських програм, яка широко використовується на українських підприємствах, є система, розроблена російськими програмістами „ІС: Підприємство. Конфігурація "Бухгалтерський облік для України". Остання призначена для підприємств, які займаються виробництвом, торгівлею, посередництвом, наданням послуг тощо. В ній реалізована стандартна методологія бухгалтерського обліку для госпрозрахункових операцій відповідно до законодавства України. Для вирішення цих питань система включає:

- план рахунків, який містить типові настройки аналітичного і кількісного обліку практично для всіх розділів фінансового обліку;
- довідник валют, який використовується при веденні обліку;
- набір довідників для формування первинних документів і ведення списків аналітичного обліку;
- набір документів для введення, зберігання і виведення на паперові носії первинних документів і для автоматичного формування облікових операцій;
- набір констант, що використовуються для настройки загальних параметрів ведення обліку в конкретній організації;
- набір стандартних звітів, що дозволяють отримати дані фінансового обліку в розрізі всіх рахунків, включаючи аналітичний облік;
- набір регламентованих звітів (податкових, бухгалтерських тощо);
- набір документів, які автоматизують фінансовий облік, розрахований на ведення найбільш важливих об'єктів фінансового обліку:
- облік операцій в касі і банку;
- облік товарно - матеріальних цінностей на складі і у виробництві;
- розрахунки з постачальниками та підрядниками;
- розрахунки з підзвітними особами;
- облік нематеріальних активів;
- нарахування і виплата заробітної плати;
- облік валютних операцій;

- облік доходів і витрат;
- облік балансової вартості основних засобів та амортизації;
- ведення книг обліку продажу та придбання товарів (робіт, послуг).

Спеціалісти в сфері комп'ютеризації та автоматизації на сьогоднішній день розробили вітчизняний продукт „БЕСТ ЗВІТ”. Останній призначений для автоматизації процесів підготовки, передачі-прийому, обробки і накопичення звітних документів між організаціями (відомствами). Функціонально система складається із двох незалежних модулів (АРМів):

- АРМ підготовки даних;
- АРМ збору і обробки інформації.

АРМ підготовки даних призначений для формування звітних документів, їх перевірки і передачі в АРМ збору і обробки. Він реалізує наступні функції:

- 1) формування і ведення реєстру форм (бланків) звітних документів;
- 2) формування звітних документів в інтерактивному режимі з використанням різних перевірок, які слідкують за можливими помилками на етапі підготовки документів;
- 3) формування звітних документів на основі імпорту електронних даних із будь-яких автоматизованих систем обробки інформації;
- 4) перевірка коректності заповнення звітних документів;
- 5) формування пакетів електронної звітності для передачі в АРМ збору і обробки інформації.

АРМ збору і обробки інформації призначений для прийому, накопичення і обробки пакетів електронної звітності. Він реалізує такі функції:

- 1) виконання всіх функцій АРМ підготовки даних;
- 2) ведення реєстру підприємств та їх підрозділів, які здають звітність;
- 3) прийом пакетів електронної звітності, які сформовані АРМом підготовки даних;
- 4) перевірка коректності заповнення прийнятих документів;
- 5) контроль строків подачі звітності;
- 6) обробка і аналіз інформації, що міститься в документах;

- 7) формування зведених звітів, довідок тощо;
- 8) можливість обробки і аналізу інформації в режимі віддаленого доступу до баз даних звітних документів.

На основі проведеного дослідження програмне забезпечення обліку можна згрупувати за певними ознаками (рис. 2.5).

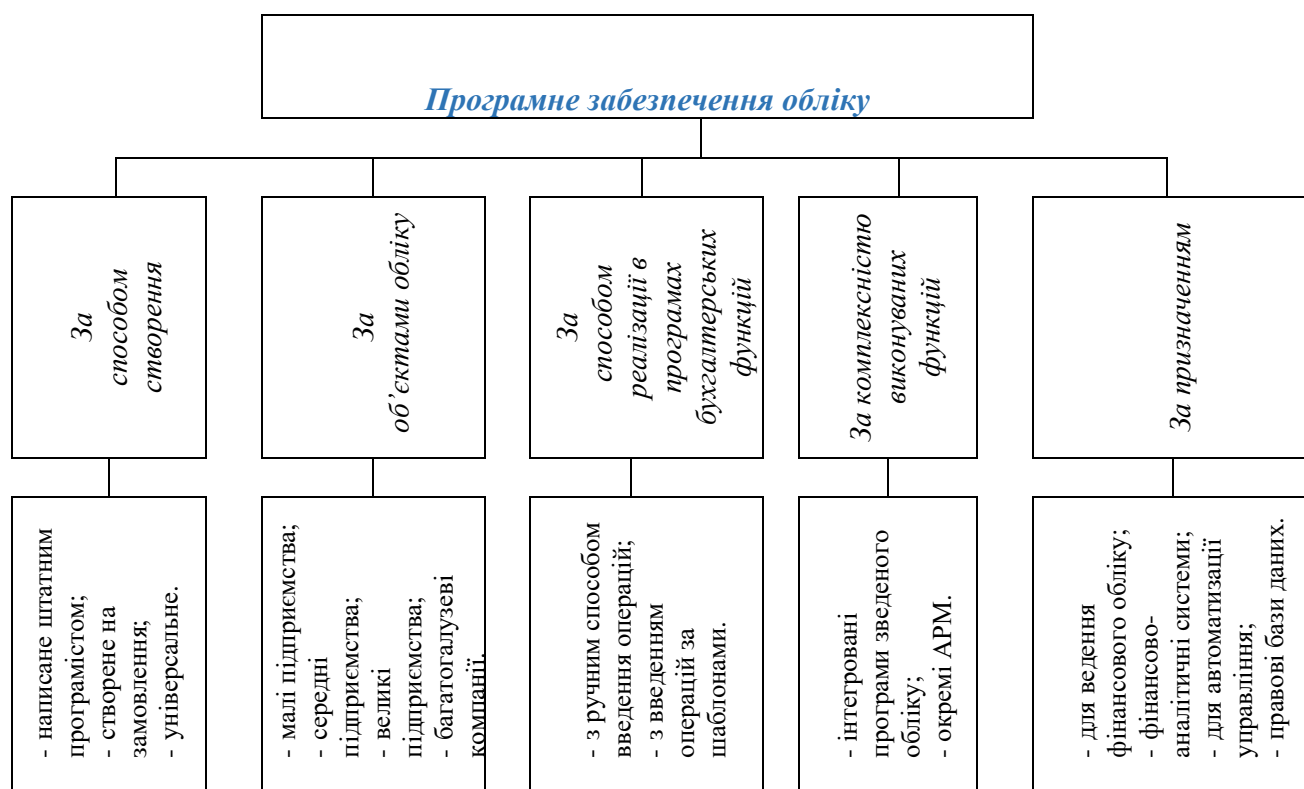


Рис. 2.5. Класифікація програмного забезпечення обліку [13; 17; 27; 31; 51]

Засоби і методи, що застосовуються для аудиторської перевірки в складних інформаційних системах, поділяються на такі групи:

- а) робота в реальному режимі часу з реальними даними;
- б) робота зі статистичними даними;
- в) робота з імітаційними даними;
- г) проведення аналізу спеціальними засобами.

На практиці для підприємств, з якими аудиторська фірма має довгострокові договірні відносини, розробляються спеціальні аудиторські модулі, вбудовані в існуючі програмні засоби обліку, контролю і аудиту.

Програмні засоби використовують два види контролю даних:

- систематичний контроль, коли облікові дані тестуються за всіма основними критеріями (діапазон, зіставлення з нормативною інформацією тощо);
- вибірковий контроль, що проводиться на деякій вибірці даних (за визначеними операціями, за окремими завданнями тощо).

Використання персональних комп'ютерів в аудиті дозволяє скоротити затрати часу та праці на його проведення і в кінцевому результаті створює нові можливості в організації та методиці проведення аудиту. Аудиторську перевірку за допомогою автоматизованої системи можна подати у вигляді схеми (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Схема аудиторської перевірки з використанням автоматизованої системи (розроблено автором)

При роботі із спеціальними аудиторськими програмами (системами) аудитор повинен виконати такі процедури:

1. Визначення завдань, необхідних для вирішення при аудиті, за допомогою спеціального програмного забезпечення.

2. Складання плану виконання поставлених задач і оцінка реальності застосування аудиторських програмних засобів. З цією метою проводиться аналіз форми і методу обліку, що ведеться на підприємстві, й оцінюється можливість використання аудиторського програмного забезпечення. На даному етапі визначається необхідна потужність обчислювальної техніки і встановлюється графік виконання аудиторських робіт із зазначенням обсягів, термінів виконання, конкретних виконавців і форм завершення.

3. Налаштування стандартних програмних засобів і розробка нових, необхідних для аудиторської перевірки. Адаптування існуючих програм до фактичних облікових даних.

4. Перевірка сформованих на машинних носіях даних з метою підтвердження їх незмінності, оцінка стану підприємства, яке перевіряється, тестування та опрацювання за запланованим графіком, аналіз отриманої інформації і оцінка її за допомогою бази знань і формування комп'ютерного висновку по перевірених позиціях.

Облікові комп'ютерні системи дозволяють аудитору працювати з комп'ютерною мережею клієнта. При цьому необхідно мати комп'ютерні програми, які використовуються для перевірки змісту файлів клієнта; контрольні дані, які використовуються для комп'ютерної обробки з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм клієнтів.

Основними вимогами, на нашу думку, є:

1. Програма повинна бути забезпечена розвинутими засобами контролю операцій. Причому контроль операцій повинен здійснюватись не в момент оформлення документу чи проводки, як це прийнято в чисто бухгалтерських програмах, а окремо, коли в цьому виникає необхідність.

2. Розробка повинна легко перенастроюватися. Аудиторам доводиться працювати з різними замовниками, в яких різні облікові політики, прийняті

форми звітності і документів, навіть плани рахунків. З цього випливає принцип підвищеної гнучкості системи.

3. Ергономічність системи. Під цим поняттям розуміють наявність засобів для зручного введення великих обсягів інформації для оперативного і простого формування звітів. Іншими словами, програма повинна бути розрахована не на програміста, не на оператора, а на аудитора, сфера знань якого знаходиться не в комп'ютерній сфері. До того ж це користувач, який, працюючи з великим обсягом документів, цінує кожну хвилину.

4. Зв'язок на рівні вихідної інформації з іншими бухгалтерськими системами. Додаткові засоби імпорту і експорту даних, представлених в різних форматах.

5. Простота засвоєння програми, її швидкодія, професійна оперативна підтримка зі сторони розробника.

Важливим питанням є розробка рекомендацій щодо удосконалення методики аудиту в середовищі комп'ютерних інформаційних систем (КІС). Адже, середовище КІС існує у випадках, коли для обробки фінансової інформації на підприємствах використовуються комп'ютери будь-якого типу незалежно від того, кому належить ця обчислювальна техніка – самому підприємству або третій стороні. КІС може суттєво впливати на процедури, які використовуються в діяльності аудиторських фірм при вивченні й оцінці системи обліку та внутрішнього контролю, а також на зміст, час проведення та обсяг аудиторських процедур. Методика (техніка) аудиту у середовищі КІС є сукупністю аудиторських комп'ютерних засобів (АКЗ), з допомогою яких проводиться вивчення і оцінка об'єктів дослідження. Під АКЗ слід розуміти спеціальне технічне, математичне, програмне та інформаційне забезпечення, призначене для здійснення процедур зовнішнього контролю в середовищі КІС, що виступає як універсальний інструментарій аудитора, і використовується ним залежно від стану і характеристик конкретних об'єктів аудиту.

Сьогодні на ринку програмного забезпечення в Україні практично відсутні серйозні спеціальні розробки в галузі аудиту. Окремі аудиторські фірми використовують в практичній діяльності пакети прикладних програм (ППП) загального призначення, а для проведення перевірок в середовищі КІС застосовують ручні прийоми контролю. В Україні склалась досить непроста ситуація, коли власного досвіду в розробці і використанні комп'ютерних методик зовнішнього контролю (аудиторського, податкового тощо) практично не існує, а зарубіжний досвід не може використовуватись повною мірою, оскільки існують відмінності в обліку, фінансовій і податковій сферах, законодавстві. Така ситуація негативно позначається на якості роботи вітчизняних аудиторських фірм.

Для забезпечення ефективності аудиту в середовищі КІС необхідні: високий рівень компетентності і професійної майстерності персоналу аудиторських фірм; дотримання вимог щодо відповідальності аудитора за якісне проведення перевірки в умовах КІС; організація і планування аудиторських процедур із допомогою комп'ютерів; забезпечення автоматизованої системи обліку та внутрішнього контролю; отримання достатніх і надійних доказів у середовищі КІС.

Розглянуті проблеми організації системи управління аудиторською діяльністю в середовищі КІС можуть бути вирішені лише в умовах комплексної розробки напрямів і реальних шляхів автоматизації аудиторської діяльності, процедур і прийомів здійснення перевірки з допомогою комп'ютерної техніки, а також вивчення результатів наукових і практичних досліджень зарубіжних та вітчизняних аудиторських фірм.

При проведенні аудиту з використанням комп'ютерних систем велику увагу потрібно приділяти аудиторському ризику. Основними факторами, які формують ризик аудитора є: децентралізація комп'ютерної мережі, географічна відділеність комп'ютерних терміналів, недостатній рівень знань облікового персоналу в області інформаційних технологій, відсутність внутрішнього контролю за функціонуванням середовища комп'ютерної

обробки даних тощо. Проведені теоретичні та практичні дослідження дають можливість зробити висновок, що основними шляхами зниження рівня аудиторського ризику в системі електронної обробки даних є: застосування ліцензійних систем автоматизації обліку та аудиту; використання сучасного програмного забезпечення; застосування єдиного середовища комп'ютерної обробки даних в межах економічного суб'єкта, включаючи філії, підрозділи, представництва, дочірні підприємства тощо; функціонування спеціальної системи контролю програмного забезпечення; наявність можливого поглиблення деяких видів контролю за рахунок застосування спеціально розробленого для аудиторів програмного забезпечення; кваліфіковане визначення інформаційної політики керівництвом економічного суб'єкта; узгодження інформаційної політики економічного суб'єкта з основним використанням системи комп'ютерної обробки даних; наявність довгострокового плану та стратегії розвитку системи комп'ютерної обробки даних економічного суб'єкта. Потрібно відмітити, що іноді при проведенні аудиту в умовах застосування комп'ютерів з метою зниження аудиторського ризику доцільно використовувати спеціаліста з технології комп'ютерної обробки економічної інформації. Це необхідно для визначення "слабких місць" в програмі з контрольних позицій та більш точного визначення рівня ризику контролю на підприємстві. Основні напрями взаємодії аудитора з експертом із систем комп'ютерної обробки даних наступні: оцінка законності придбання та ліцензійної чистоти облікового програмного забезпечення, що функціонує в системі комп'ютерної обробки даних економічного суб'єкта, що перевіряється; оцінка надійності системи комп'ютерної обробки інформації в цілому; перевірка правильності та надійності алгоритмів розрахунків; формування на комп'ютері необхідних аудитору реєстрів аналітичного обліку і звітності. При проведенні аудиту в умовах автоматизованої обробки облікової інформації аудиторам до індивідуальних завдань рекомендується включати питання з перевірки програми, правильності обробки інформації

тощо. Дані цих перевірок повинні знайти відображення у відповідних розділах акту перевірки.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Вивчення організації та методики аудиторських перевірок в умовах функціонування автоматизованих інформаційних систем дало можливість сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Досліджено одну з підсистем організації діяльності аудиторів - організацію праці аудитора по виконанню аудиторських перевірок звітності (або супутніх аудиту послуг), основними складовими якої є планування та документування роботи аудитора, організація його співпраці з персоналом підприємства-клієнта, у тому числі з внутрішнім аудитором, а також використання роботи експертів та інших аудиторів у процесі аудиторської перевірки. Виокремлено основні принципи, якими слід керуватися аудитору під час планування аудиторської перевірки: цілісність (комплексність), неперервність, доречність, ефективність та оптимальність, гнучкість, контроль.

2. Розроблено модель процесу планування, запропоновано облігаторійні його елементи, а також наведено форми стратегії і плану аудиту, бюджету робочого часу аудитора і вартості виконаних робіт й програми аудиту. Ідентифіковано, що організація використання аудитором результатів роботи інших аудиторів має наступні напрямки: організація отримання необхідних даних від попереднього аудитора; організація використання роботи іншої аудиторської фірми; організація використання роботи іншого аудитора-колеги; організація використання роботи асистентів аудитора.

3. На основі узагальнення вітчизняного і зарубіжного практичного досвіду аудиторським фірмам слід опрацьовувати власні методики аудиту та аудиторських послуг, які б враховували їх обов'язкові структурні елементи. Поділ процесу аудиторської перевірки на п'ять етапів (підготовчий, проміжний,

фізична перевірка, аудит статей звітності, заключний) сприяє упорядкуванню й удосконаленню методики та організації здійснення аудиторських процедур. Для забезпечення об'єктивності перевірки фінансової звітності аудитор мусить оцінювати її за такими ознаками і критеріями: повнота, оцінка, фактична наявність, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність, відповідність.

4. Професійні програмні розробки для аудиторських фірм та аудиторів, повинні легко зв'язуватись з іншими обліковими системами, тобто передбачати додатковий засіб імпорту та експорту даних, представлених в різних форматах та характеризуватись простотою засвоєння, швидкодією, професійною і оперативною підтримкою з боку розробника.

5. Основними шляхами зниження рівня аудиторського ризику в системі електронної обробки даних є: застосування ліцензійних систем автоматизації обліку та аудиту; використання сучасного програмного забезпечення; застосування єдиного середовища комп'ютерної обробки даних в межах економічного суб'єкта, включаючи філії, підрозділи, представництва, дочірні підприємства тощо; функціонування спеціальної системи контролю програмного забезпечення; можливість поглиблення деяких видів контролю за рахунком застосування спеціально розробленого для аудиторів програмного забезпечення; кваліфіковане визначення інформаційної політики керівництвом економічного суб'єкта; узгодження інформаційної політики економічного суб'єкта з основним використанням системи комп'ютерної обробки даних; наявність довгострокового плану та стратегії розвитку системи комп'ютерної обробки даних економічного суб'єкта.

6. Основні напрями взаємодії аудитора з експертом по системах комп'ютерної обробки даних лежать у площині оцінки законності придбання та ліцензійної чистоти облікового програмного забезпечення, що функціонує в системі комп'ютерної обробки даних економічного суб'єкта, що перевіряється; оцінки надійності системи комп'ютерної обробки інформації в цілому; перевірки правильності та надійності алгоритмів розрахунків;

формуванні на комп'ютері необхідних аудитору реєстрів аналітичного обліку і звітності. При проведенні аудиту в умовах автоматизованої обробки облікової інформації до індивідуальних завдань рекомендується включати питання з перевірки програми, правильності обробки інформації тощо.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

3.1. Аналітичний процес в господарській діяльності підприємства

Господарська діяльність будь-якого підприємства являє собою ніщо інше, як безперервну зміну форм буття вкладеного ним власного і залученого капіталу. Рух коштів, постійна зміна активів, у які вони вкладаються, обов'язково пов'язані з виникненням фінансових відносин підприємства, як суб'єкта ринкових відносин, з постачальниками, покупцями, з державою (головним чином у межах податкового законодавства), з банками, власниками (акціонерами тощо), а також відносин всередині підприємства з його працівниками, з приводу розподілу основних і оборотних коштів, між бізнес-одинацями з приводу використання прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків та інших обов'язкових платежів, розрахунків з учасниками, з приводу безлічі економічних і соціальних явищ дійсності.

У зв'язку з цим з впевненістю можна стверджувати, що не існує жодних сторін діяльності підприємства, жодних управлінських рішень, що безперервно приймаються для її здійснення, (наприклад, зміна технології виробництва, запровадження того чи іншого режиму робочого дня, нормативної бази використання трудових і матеріальних ресурсів чи системи контролю за її дотриманням, кадрові перестановки тощо), які б не вимагали більш детального і ефективного дослідження в системі економічного аналізу.

Економічний аналіз не слід розглядати як визначений стандарт дослідження, а як особливу систему забезпечення управління адаптовану до специфіки об'єкту, суб'єктів, правових і часових вимірів прийняття та реалізації управлінських рішень. Враховуючи специфіку менеджменту

методика і організація його аналітичного забезпечення передбачає формування відповідних засад.

Під аналізом діяльності підприємства слід розуміти комплексне дослідження їх функціонування за видами діяльності та окремими структурними підрозділами з метою об'єктивної оцінки досягнутих фінансових-господарських результатів і виявлення шляхів подальшого підвищення прибутковості (рентабельності) при забезпеченні безпечного рівня ліквідності.

Саме таке тлумачення суті аналізу визначається предметом і змістом діяльності господарюючого суб'єкта.

Вивчаючи структуру об'єкта в цілому, аналіз є системою пізнання, що передбачає не лише вивчення частин, з яких складається ціле, але і встановлення взаємодії, яка існує між ними. Якщо у класичному розумінні об'єкта економічного аналізу виділяється взаємодія його структурних елементів і формуються відповідні цілі, завдання, функції, принципи, етапи, зв'язки і т.п. [31; 46], то для великих підприємств характерними є такі особливості:

- вид діяльності;
- організаційна та технологічна структури;
- взаємодія бізнес-одиниць в структурі підприємства;
- капіталізація;
- бюджетування;
- інтеграція інформаційної системи аналізу;
- варіативність в умовах ризику.

Саме вони визначають нову парадигму аналізу діяльності великого підприємства, визначають його методологічні та організаційні засади.

Важливо зазначити, що у системі менеджменту виділяються ієрархічні рівні, що передбачає формування адекватного аналітичного забезпечення. Враховуючи пріоритети видів діяльності слід формувати аналітичне

забезпечення за операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю в комп'ютерній інформаційній системі аналізу (КІСА).

Метою аналізу діяльності підприємства стає підвищення ефективності системи управління (менеджменту) і зростання прибутковості як окремих бізнес-одиниць, так і підприємства в цілому.

При цьому комплексними завданнями аналізу є: по-перше, визначення можливості покращання використання власного ресурсного потенціалу та виробничих потужностей, організаційних форм і методів управління; по-друге, виходячи з реальних умов господарювання обґрунтування раціональних шляхів стратегічного розвитку підприємства і шляхи управління його діяльністю. Крім того, вирішуються окремі завдання:

- визначення реального фінансового стану підприємства;
- виявлення резервів підвищення ефективності виробництва;
- розроблення заходів щодо найбільш повного використання виявлених резервів;
- обґрунтування за допомогою інформації прийнятих рішень у сфері економіки, фінансів та інвестування.

На будь-якій стадії управлінського циклу аналіз виконує щонайменше дві основні функції: інформаційно-утворюючу, формуючу, необхідну для управління інформацією, та її логічні блоки; обґрунтування управлінських рішень, що дозволяє узгодити мету, на досягнення якої спрямоване управлінське рішення, фактори і умови її виконання.

У діяльності підприємства можливо виділити дві групи зв'язків: горизонтальні, що дозволяють визначити вплив окремих бізнес-одиниць на вирішення загальних завдань і їх взаємозв'язок у процесі її виконання, і вертикальні, що забезпечують диференціювання завдань окремих бізнес-одиниць і їх узгодження із загальною метою.

З'ясувавши сутнісну характеристику аналізу діяльності підприємства необхідно встановити його місце в системі управління.

Аналітичне забезпечення в управлінні діяльністю підприємства не відповідає вимогам ефективного менеджменту, який передбачає використання нових підходів та методів в організації аналізу за всіма видами діяльності, бізнес-одинацями і бізнес-процесами.

Аналіз діяльності має бути орієнтований на перспективу і включати:

- аналіз стану та прогнозування змін внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства;
- аналіз ресурсного потенціалу та можливостей економічного поступу;
- аналіз партнерських стосунків для зниження рівня підприємницького ризику;
- аналітичне забезпечення індикативного та бізнес-планування;
- аналіз видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) з обґрунтуванням перспектив розвитку;
- аналітичне забезпечення антикризового управління.

Оскільки менеджери підприємства самостійно визначають напрями розвитку та джерела фінансування, аналіз стає основним інструментом і методом обґрунтування ефективних рішень щодо стратегічного розвитку та вибору варіантів вирішення тактичних завдань.

Аналіз діяльності стає перспективним, а не ретроспективним, як це було тривалий час, коли результати аналізу використовувалися для оцінки минулих подій.

Таким чином, сучасні умови господарювання вимагають побудови нової концепції аналізу діяльності, яка б відповідала вимогам часу та дозволила українським підприємствам конкурувати на світовому ринку.

На зближенні економічного аналізу та прийнятті управлінських рішень, на основі досягнення їх взаємозв'язку, наголошує В. Г. Когденко [55].

Автор поділяє думку окремих вчених, що критерієм якісної трансформації економічного аналізу є його управлінська орієнтація [55, с. 67].

Справедливо під управлінською системою розуміють: систему управління, систему, що управляється та інформаційну систему [81, с. 56].

Під системою управління розуміється менеджмент підприємства. Аналіз стає основою контролю за діяльністю підприємства і рівнем доцільності прийнятих та реалізованих управлінських рішень. Таким чином, встановлюється ефективність діяльності апарату управління та окремих груп його працівників.

Система, що управляється – підприємство, її бізнес-одиниці та бізнес-процеси, яким властиві специфічні особливості та риси.

Досліджуючи нову тенденції аналізу в системі управління діяльністю підприємств і досвід та напрацювання в цьому напрямі, можливо виділити три його особливості, що стають провідними в сучасних умовах:

- оперативно-функціональна спрямованість аналізу;
- перспективний характер аналітичної роботи;
- встановлення ефективності аналітичних процедур.

Основним завданням *оперативного* економічного аналізу стає постійний контроль раціональності функціонування господарської системи, виконання оперативних планових завдань, процеси виробництва і реалізації продукції, а також своєчасне виявлення і використання внутрівиробничих резервів з метою забезпечення успішного виконання бізнес-плану [77].

Оперативний аналіз здійснюється постійно, він наближений за часом до моменту здійснення певних економічних процесів, що відбуваються в ході фінансово-господарської діяльності підприємства, зняттям оперативного управління нею.

Особливістю проведення оперативного аналізу є використання не звітної, а оперативної інформації – первинних бухгалтерських та інших документів, матеріалів контролю, спостереження, рапортів, нарядів тощо. З цією особливістю пов'язана висока результативність аналізу, що є базою для прийняття оперативних рішень з метою підвищення якості управління.

Такий підхід перетворює аналіз на основу технології управління, на дієвий інструмент обґрунтування і вибору управлінських рішень, невід'ємну частину роботи менеджера будь-якого рівня. Крім того, аналіз має чітку

спрямованість, конструктивний характер і безпосередньо пов'язується з системою управління.

Таким чином, оперативно-функціональна спрямованість аналізу діяльності підприємства передбачає:

а) аналіз фінансово-господарських процесів (постачання, виробництва, збуту);

б) аналіз фінансово-господарських ризиків (невиконання договорів, ймовірності банкрутства);

в) аналіз фінансово-господарської діяльності, яка відбувається в трьох площинах (напрямах):

– операційна – основна діяльність, яка передбачає виробництво або реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг), що є основною метою об'єднання підприємств (капіталів) і забезпечують основну суму доходу, поділену відповідно до внесків у статутному капіталі;

– інвестиційна – діяльність, спрямована на придбання чи реалізацію власних необоротних, нематеріальних і оборотних активів та фінансових інвестицій підприємств, або зобов'язань інших юридичних осіб;

– фінансова – діяльність підприємств, що передбачає пошук оптимальної структури позикових коштів (фінансових ресурсів) на ринку фінансових послуг.

Перспективний напрям аналізу передбачає прискорення розвитку таких його методів, як стратегічний, пілотажний та інших евристичних. При цьому змінюються об'єкти аналізу, еталони порівняння та оцінки отриманих результатів (варіанти можливих технічних рішень, зв'язки, бюджети, прийоми роботи, методи мотивації напрямку розвитку) [77; 79; 93].

Використовується як база для прогнозування обсягів реалізації продукції, витрат на її виробництво, рентабельності, вибору варіантів інвестування фінансових ресурсів.

Особливістю перспективного фінансово-економічного аналізу є використання даних про діяльність підприємства за минулий (тривалий) період, але враховуючи майбутню діяльність підприємства [81, с. 70].

Перспективний характер аналітичної роботи має забезпечити досягнення основних тактичних цілей, терміном до одного року (забезпечення ліквідності, підвищення розміру доданої вартості, зростання продуктивності виробництва) та стратегічних – від одного до трьох років (зростання власності, тобто капіталізація).

Для цього перспективний аналіз необхідно класифікувати на види:

- тактичний;
- стратегічний.

Тактичний аналіз має ґрунтуватися на розробці управлінських рішень терміном до одного року за допомогою розрахунку показників ліквідності, норми прибутку, оборотності, трудомісткості та ін.

Стратегічний аналіз – це спосіб дослідження і перетворення бази даних, одержаних внаслідок аналізу середовища підприємства та визначення стратегії його розвитку.

Стратегічний аналіз необхідний для отримання інформації про економічне середовище, мету підприємства та його потенціал в сучасних економічних умовах.

Насамперед, проводиться аналіз зовнішнього середовища, становище підприємства в галузі політики, потреби і бажання клієнтів тощо. Особливість стратегічного аналізу в рамках управління полягає в тому, що найбільша увага приділяється:

- факторам, які суттєво впливають на ризики діяльності підприємства;
- відповідність стратегії вимогам економічної реальності, оскільки від цього залежить життєздатність підприємства;
- аналізу основних акціонерів та їх впливу на формування стратегії та цілей підприємства. Крім того, з'ясується, чи не існує конфлікту

інтересів, чи задоволені очікування власників, оскільки це все може призвести до підвищення ступеня ризиків.

При проведенні стратегічного аналізу діяльності підприємства використовуються різні методи аналізу і збирання інформації. Основними є:

- модель «п'яти сил конкуренції» Портера (аналіз по п'яти факторах: загроза з боку конкурентів, загроза появи продуктів – субститутів, тиск постачальників, тиск і цінова реакція споживачів, а також інтенсивність конкуренції);
- ПЕСТ (PEST) – аналіз (аналіз політичних, економічних, соціальних і технологічних факторів);
- SWOT – аналіз (аналіз сильних і слабких сторін, шансів і ризиків підприємства).

Важливо зазначити, що аналіз є головним інформаційно-утворюючим елементом системи управління.

В управлінській системі, на основі детального вивчення та аналізу інформації про стан керованого об'єкта (підприємства), тенденціях розвитку, науково-технічних розробках створюється інформаційна модель дійсного та майбутнього стану підприємства і обґрунтовуються умови та етапи її реалізації, тобто приймаються управлінські рішення.

Управління діяльністю підприємства має інформацію на «вході» в систему як початковий матеріал і на «виході», коли вироблені управлінські рішення спрямовуються в інші системи управління.

У процесі управління інформація перетворюється, багаторазово використовується, спрямовується у вигляді управлінських рішень і знову повертається в систему управління [97].

Кількісне накопичення інформації дає можливість на основі аналізу встановити нові зв'язки між окремими групами інформації, що дало змогу академіку А. Д. Шереметі сформулювати головний принцип побудови інформаційної системи: отримання «максимуму похідної при мінімумі вхідної інформації» [97, с. 136].

Все викладене дає змогу визначити місце аналізу в системі управління діяльністю корпорацій і побудувати модель (рис. 3.1).

Інформація, яку отримано в ході аналізу, є основою формування бізнес-моделі підприємства.

Бізнес-модель відображає точку зору аналітика і включає в себе уявлення про стан процесів на підприємстві, їх зв'язки із зовнішніми факторами.

Бізнес-моделі дозволять визначати дієвість структури і управління підприємством, її відповідності вимогам оточуючого середовища.

До складових бізнес-моделі належать:

- огляд ринку і його сегментування, розвиток галузі, конкуренція;
- зовнішні фактори, релевантні для конкретної галузі;
- процес вироблення стратегії прийняття рішення;
- ключові продукти та послуги, життєвий цикл продуктів і час розробки нових, частка нових продуктів у коефіцієнті, що пропонується;
- комп'ютерна інтеграція процесів на підприємстві;
- використання комп'ютерної техніки, можливість комунікації і швидкого надання інформації;
- наявність програм поліпшення функціонування підприємства;
- наявність нематеріальних активів: назва фірми, патентів, ліцензій, кваліфікованих кадрів;
- оцінка рівня мотивації робітників;
- оцінка клієнтом власних позицій та перспектив.

Крім того, для великих підприємств доцільно розробляти сегментні бізнес-моделі. Вони надають таку інформацію:

- структуру і загальне сегментування галузі;
- рушійні сили розвитку в середині галузі;
- проблеми, притаманні галузі;
- суттєві господарські ризики галузі;

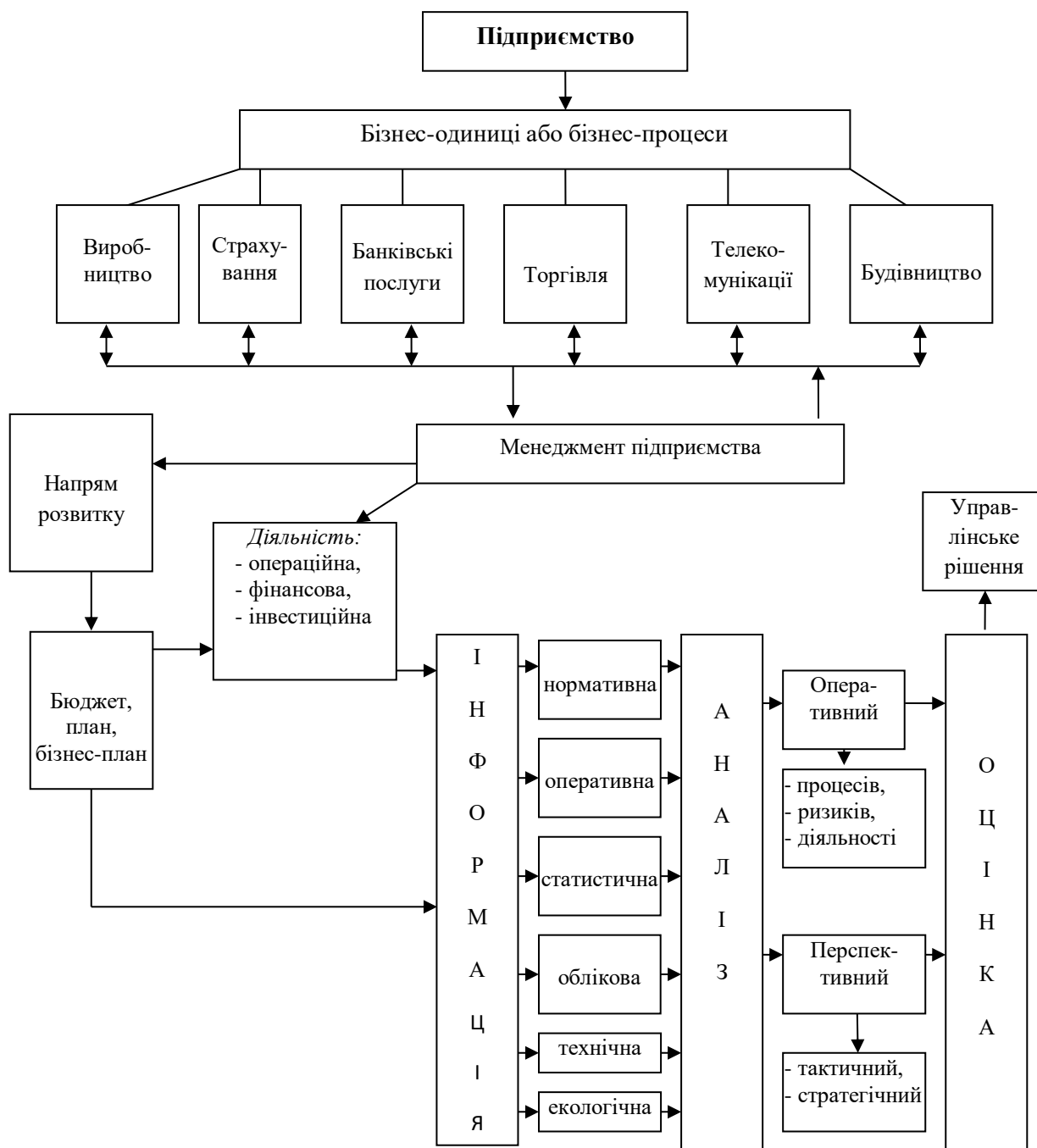


Рис. 3.1. Модель аналізу в системі управління діяльністю підприємства

– типові ключові процеси і процеси підтримки галузі.

Сегментні бізнес-моделі дозволяють здійснювати порівняльний аналіз та виявляти ризики, недоліки в організації діяльності, структурі організації підприємства [85, с. 163].

Так, можна визначити небезпеку того, що виробнича програма виявиться застарілою, та необхідні відповідні коригування у вартісній оцінці активів, пасивів та зобов'язань.

За результатами аналізу готується лист власникам, в якому викладають проблеми та ризики, пов'язані насамперед з бухгалтерським обліком на підприємстві та іншими економічними сферами діяльності, а також про можливі шляхи їх вирішення.

Таким чином, взаємозв'язок аналізу діяльності з системою управління на підприємстві стає невід'ємним атрибутом ефективного розвитку. При цьому розвиток управління, вдосконалення його методів передбачає необхідність створення нових баз даних і подальшого розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення як методу обґрунтування управлінських рішень.

3.2. Особливості застосування автоматизованих інформаційних систем в процесі проведення аналітичних досліджень

Сучасний стан організації аналітичної роботи на українських підприємствах не відповідає ні вимогам часу, ні загальній системі ринкового менеджменту. Нова філософія менеджменту вимагає більш ефективної організації аналітичних досліджень (більш оперативних, точних, доцільних та ефективних) за всіма напрямками діяльності підприємств.

В організаційній структурі управління переважної більшості підприємств України немає чіткої структурної будови, а функціональні підсистеми аналізу при комп'ютерних технологіях обробки економічної інформації або морально та фізично застарілі, або взагалі не використовуються.

У вітчизняній та зарубіжній спеціальній літературі існує велика кількість наукових праць, присвячених питанням організації і методики економічного аналізу, аналітичного забезпечення управління [77, 79, 81] і лише деякі присвячені питанням організації аналізу в комп'ютерній

інформаційній системі [31; 38; 55; 60] та повністю відсутні щодо побудови практичної моделі організації аналізу діяльності підприємств в умовах комп'ютерних інформаційних систем і технологій.

Тому, наукове дослідження і вдосконалення організаційних підходів щодо аналізу діяльності підприємств в умовах сучасних комп'ютерних інформаційних систем є актуальним і відповідає вимогам часу.

Розглянемо побудову організаційної моделі аналізу діяльності підприємств в умовах інформаційних систем і підсистем, що забезпечують технологію аналітичного процесу і мають практичну корисність.

Сьогодні підприємство є самостійним господарюючим суб'єктом, яка має статус юридичної особи та здійснює всі види діяльності з метою одержання прибутку. Діяльність вимагає економіко-правового аналізу процесу виробництва, затрат, фінансового стану при відповідних змінах ринкової кон'юнктури.

Економічний аналіз виконує функції перетворення економічної інформації обліку, статистики, менеджменту, планування і вироблення аналітичної інформації для використання при прийнятті управлінських рішень. Вчені зазначають, що на рівні підприємства його роль особливо зростає [55, с. 36].

В організації аналітичних робіт щодо оцінки раціональних рівнів використання ресурсів слід відзначити дві системи аналітичних досліджень: систему наскрізних аналітичних досліджень ефективності використання ресурсів на всіх рівнях управління підприємством і систему економічного аналізу кінцевого споживання ресурсів на рівні бізнес-одиниць і їх внутрішньовиробничих підрозділів, виходячи з функцій управління. Система наскрізних аналітичних досліджень включає:

- 1) зіставлення фактично досягнутих питомих затрат і розмірів економії видів ресурсів з встановленими нормами і завданнями з їх економії у звітному році та виявлення причин їх відхилення;

2) визначення і порівняння узагальнених питомих затрат ресурсів для різних способів і процесів.

Дійсно, на сучасному етапі ринкових відносин кожному керівнику підприємства необхідна інформація для планування, контролю та прийняття управлінських рішень, розробки стратегії і тактики освоєння ринку, вдосконалення техніки, технології та організації виробництва. Таку інформацію можна отримати за допомогою проведеного аналізу.

Сучасний рівень засобів обчислювальної техніки дозволяє зробити новий крок у створенні комп'ютерних інформаційних систем аналізу використання ресурсів на різних рівнях управління підприємствами.

Як вважають ряд спеціалістів, це можливо при розробці інтегрованих підсистем економічного аналізу [61, с. 78-81]. Найбільш перспективною є функціональна інтеграція АСУ. Перевага цієї інтеграції пояснюється специфікою комп'ютеризованої системи комплексного економічного аналізу в цілому.

Автор поділяє думку А. М. Кузьмінського, що для формування гнучких автоматизованих систем обліку й аналізу створюються умови, які придатні до адаптації в процесі управління [48].

В умовах розвитку комп'ютерної техніки та програмних продуктів усі етапи організації аналізу становлять єдиний технологічний процес, який забезпечує підвищення оперативності управління. Оперативний аналіз передбачає розрахунки, які становлять інформаційну базу оперативного управління.

Інформаційне забезпечення аналізу, яке має місце за різними аспектами господарської діяльності підприємств, не має єдиної методичної бази оцінки достовірності даних, які надходять. Тому, формування інформаційної бази аналізу можна розглядати як початковий етап аналітичної роботи.

Подальшого розвитку набуває комплексний аналіз, який вимагає безперервного вивчення процесів господарської діяльності підприємств, а це означає, що аналіз повинен бути оперативним та стратегічним.

Однією з особливостей оперативного аналізу є короткий перелік його об'єктів порівняно з іншими видами аналізу. При визначенні об'єктів аналізу виходять, по-перше, із забезпечення повноти реалізації цільової функції аналізу в рамках оперативного управління, по-друге, з можливості отримання в оперативному режимі необхідної інформації.

Оперативний аналіз може здійснюватися як в централізованому, так і в децентралізованому порядку. Стосовно цього питання думки вчених і практиків різні, оскільки одні з них наголошують на необхідності децентралізації оперативного аналізу, а інші – навпаки.

Так, зокрема В. Г. Когденко зазначає, що участь широкого кола оперативних працівників у здійсненні систематичного регулярного аналізу, виявлення ними при цьому причин відхилень від плану і викриття невикористаних резервів, є важливим положенням організації і ведення оперативного аналізу [55, с. 45].

З. С. Мошенський, виступаючи проти децентралізації аналізу, вважає, що вона є наслідком низького організаційно-технічного рівня облікових і аналітичних робіт [61, с. 138].

Оперативний аналіз показників здійснюється з поєднанням елементів централізації і децентралізації, з наданням права менеджерам структурних підрозділів безпосередньо на місцях здійснювати його основні функції.

У практичній діяльності підприємств найбільш розроблений ретроспективний аналіз, який здійснюється по важливих планових періодах господарської діяльності на основі фінансової звітності і системного бухгалтерського обліку.

Основним завданням ретроспективного аналізу є надання об'єктивної оцінки результатам господарської діяльності. Результати ретроспективного аналізу використовуються для прийняття управлінських рішень. Окремі вчені вважають, що ретроспективний аналіз має і суттєвий недолік – виявлення резервів означає назавжди втрачені можливості зростання ефективності виробництва, оскільки відноситься до минулого періоду.

Стратегічний аналіз розглядає явища і процеси з точки зору майбутнього, тобто перспективи розвитку. Цей вид аналізу забезпечує управляючу систему інформацією про майбутнє для прийняття управлінських рішень. Основними завданнями прогностичного аналізу є: прогнозування господарської діяльності, наукова обумовленість перспективних планів; оцінка очікуваного виконання планів.

При оперативному аналізі необхідну інформацію отримують безпосередньо з поточного обліку, для ретроспективного – інформація накопичується впродовж більш тривалого часу.

В економічному аналізі все більшого значення набуває принцип системності і комплексності в дослідженнях господарської діяльності підприємств і об'єднань.

Як вважає О. О. Шеремет, метою економічного аналізу є інформаційне забезпечення, об'єктивна оцінка досягнення результатів діяльності, обґрунтування прийнятих управлінських рішень [81, с. 13].

Управління, яке побудоване на концепції систем, пропонує досягнення кінцевої мети найбільш раціонально. Системний підхід дозволяє розчленувати проблему, встановити в ній внутрішні елементи.

Як відомо, виробництво можна розглядати як процес споживання ресурсів, підсумком якого є створення продукту – процес перетворення затрат на вході в результати на виході .

Системний підхід використовується при вдосконаленні методології аналізу, організації аналізу, раціонального пошуку резервів. Висловлюючи цю думку, В. Г. Когденко вважає, що «при побудові багатоцільової і багатоеlementної організації аналізу потрібен системний підхід» [55, с. 74].

В основу системного аналізу покладене дослідження об'єктів як систем, виявлення типових зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну схему. Часто в економічній літературі зустрічаємо, що замість терміна «системний підхід» використовують термін «системний аналіз».

Дослідження показують, що їх слід розмежовувати, оскільки системний аналіз має специфічне значення. Системний підхід характеризує сукупність підсистем і елементів, цілісність збалансованості елементів, наявність певного взаємозв'язку елементів, дозволяє правильно підійти до вирішення питання самої системи та її елементів.

У практиці господарювання системний підхід знаходить своє відображення в системі комплексного планування, обліку й економічного аналізу затрат. Системний підхід означає: встановлення місця і ролі показника собівартості в оцінці досягнутої ефективності; розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації чинників і резервів зниження собівартості; визначення методів виміру чинників і резервів зниження собівартості.

Системний аналіз виник у відповідь на вимоги сьогодення, яке поставило перед науковцями питання вивчення і проектування складних систем, управління ними в умовах неповноти інформації. У системному аналізі акцентується увага на труднощах формулювання завдань.

Дослідження свідчать, що вдосконалення діяльності підприємств полягає в їх автоматизації, тобто у вдосконаленні технології. Такий підхід існує і по відношенню до системного аналізу.

Проте, системний аналіз не може бути повністю формалізований, оскільки значна увага належить етапам, при яких системний аналітик повинен виконувати творчу роботу. Як вважають І. Стенгерс, такий підхід не є особливістю тільки системного аналізу, а характерний для всіх видів аналізу [87, с. 6].

Розвиток і використання в управлінні принципів системного підходу обумовлює появу комплексного аналізу. В економічній літературі він ототожнюється з системним підходом. У цьому випадку комплексний підхід є складовою та одним з принципів системного аналізу.

Кінцевим завданням системного аналізу є зміна існуючої ситуації відповідно до поставленої мети. Тому, остаточно судити про правильність і корисність системного аналізу або його неправильність можна тільки на

основі результатів практичного використання. Окремі автори наголошують, що на сьогодні в системному аналізі посилюється увага стосовно втілення його результатів у практику [79, с. 338].

Звичайно, при використанні системного підходу для детального аналізу може в окремих випадках призвести до отримання результатів, які не повною мірою задовольняють потреби управління, на відміну від оперативних, але не завжди точних даних, отриманих за результатами оперативного аналізу. Проте, напрям розвитку сучасного прикладного системного аналізу з розробкою визначеного алгоритму вирішення управлінських завдань в умовах використання відповідного програмного забезпечення в комп'ютерному середовищі дасть змогу уникнути певних недоліків, пов'язаних з оперативністю надання необхідної інформації.

Заслуговує на увагу думка Л. Г. Мельник стосовно тристороннього підходу до визначення системного аналізу, зокрема його практичної, методологічної і методичної сторони [53, с. 360].

Практичний підхід формує систему методів дослідження або проектування складних систем прогнозування і реалізацію змін, необхідних для вирішення проблеми. Методологічний підхід розглядає системний аналіз як прикладну діалектику, вимагає з'ясування причин їх складності та усунення цих причин. Методична сторона системного аналізу полягає у використанні в процесі проведення аналізу різних методів (експертних, емпіричних, математичних та ін.) і характеризується міжпредметними зв'язками.

Важливість системного підходу до вирішення питань, пов'язаних з управлінням діяльністю підприємств, не викликає ні в кого сумніву і стала реальністю з підпорядкуванням визначеній меті. При цьому аналіз повинен здійснюватись у визначеній послідовності для задання алгоритму прийняття управлінських рішень із систематичним його удосконаленням.

Створення моделей управління ресурсами підприємств, наближених до реальності є важливим засобом управління і координації практичних дій для

досягнення певного кінцевого результату, тобто дає змогу уявити величину затрат, необхідних для досягнення визначеної мети.

При виявленні суттєвих розбіжностей між створеною моделлю і реальними ресурсами необхідно спрямувати зусилля на зміну реальності стосовно наближення її до бажаної моделі.

Важливим моментом у процесі складання моделей витрачання ресурсів є врахування основних відмінностей між моделлю і дійсністю: кінцевість, спрощеність і наближеність моделі.

Істинність моделі оптимізації може бути підтверджена шляхом перевірки виконання умов їх функціонування на практиці. Тому використання моделі без практичної перевірки дещо ризикова справа, хоча для окремих з них необхідно створити необхідні умови для виконання всіх передбачених показників.

Особливу цінність мають моделі оптимізації, які визначаються своєю динамічністю і гнучкістю з визначеною послідовністю дій для досягнення ефективних результатів. Однією з важливих умов динамічності моделі є можливість виявлення і виправлення недоліків як в ході моделювання, так і в процесі її впровадження. У цілому наголошуючи на важливості моделювання в процесі проведення системного аналізу затрат окремі науковці вважають, що модель є системним відображенням оригіналу [35, с. 62].

Цілеспрямований характер діяльності, пов'язаної з витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів дозволяє виділити систему обліку і аналізу як засіб досягнення поставленої мети. Певна складність виникає в процесі формулювання мети систем, що проектуються, оскільки при цьому можуть виникати випадки їх невдалої побудови і потреба у багатьох змінах і доповненнях. Вони можуть виникати в процесі проведення системного аналізу, коли визначаються необхідні управлінські дії для вирішення проблеми оптимізації затрат і шляхи вирішення. Мають місце випадки, коли початково сформульовані завдання системного аналізу затрат

часто змінюються або відмінюються зовсім через неможливість їх вирішення в конкретних умовах.

Для розв'язання задач економічного аналізу в управлінні діяльністю підприємств можливо використовувати моделі аналітичних розрахунків. Інформаційна модель дозволяє неодноразово виявляти кількісні і якісні залежності між змінними величинами, що характеризують стан показника.

Побудувати модель організації аналізу діяльності підприємства в комп'ютерній інформаційній системі можливо, об'єднавши підсистеми забезпечення:

- інформаційного;
- програмного;
- організаційно-технологічного і технічного;
- нормативно-довідкового.

Інформаційною базою для побудови моделі є сукупність масивів даних або баз даних. Виділяють декілька концепцій проектування баз даних:

1. Концепція побудови бази даних нормативно-довідкової інформації.
2. Концепція побудови бази даних для основних виробничих цехів.
3. Концепція побудови бази даних у вигляді комплексних інформаційних потоків.
4. Концепція побудови бази даних для перспективного, поточного та оперативного управління [49, с. 27-28].

Враховуючи складність організаційної та виробничої структури підприємства для проектування бази даних необхідно обирати синтез існуючих підприємств. Це пов'язано з тим, що, наприклад, неможливо уявити базу даних основних виробничих цехів не інтегрованою в інформаційний потік підприємства і крім того, що цей потік не несе інформації для управління.

На сучасному ринку програмних продуктів існує велика кількість програм, які можливо використати для аналітичних розрахунків, але не всі

вони відповідають вимогам інтегрованої оцінки, багатоваріантного пошуку, оперативності та економічності.

Тому, для побудови комп'ютерної інформаційної системи аналізу (KICA) діяльності підприємств використовують інтегровану мережу підприємства, що має у своєму складі 3 підсистем і 9 модулів завдань, які працюють із єдиною інформаційною базою даних, розробленою в операційній системі Unix Ware 7.1.1 і СУБД Oracle 9i. До KICA можливо підключити 74 користувачі в 17 структурних підрозділах [42, с. 60–68].

Організаційно-технологічне та технічне забезпечення передбачає вибір технічних засобів достатньої продуктивності для опрацювання масивів інформації аналітичного процесу. Структура їх повинна бути інтегрованою та збалансованою за етапами технологічного процесу.

Нормативно-довідкове забезпечення передбачає правовий режим доступу до інформації, відповідальність за її втрату, розповсюдження та викривлення, формування довідкової бази даних.

Розподіляючи задачі аналізу в комп'ютерній інформаційній системі аналізу, забезпечується інтеграція системи, за якої вона існує немов автономно і водночас є частиною єдиної інформаційної системи підприємства.

Таким чином, організація технології аналітичного процесу діяльності підприємства в комп'ютерній інформаційній системі дає змогу, по-перше, досягти цілісності системи економічного аналізу при розмежованості джерел інформації, засобів проведення аналізу і виконавців. По-друге, досягається висока оперативність і дієвість аналізу, зводиться до мінімуму втрата часу чи викривлення вихідної інформації.

Розробка і впровадження комп'ютерних інформаційних систем аналізу припускає оцінку їх економічної ефективності – як попередню, так і фактичну. Проте існуючі методики не дозволяють повною мірою оцінити реальний результат від впровадження відповідних розробок, оскільки не враховують вплив останніх на різні сторони діяльності підприємств.

У зв'язку з тим, що впровадження комп'ютерних інформаційних систем аналізу істотним чином впливає на значну кількість різнорідних показників системи аналітичного забезпечення менеджменту, необхідно характеризувати цей вплив єдиним інтегральним показником. З його допомогою можна було б оцінювати базове (база порівняння) і прогнозне значення (в ході попередньої оцінки економічної ефективності) або фактичний стан системи.

Традиційні методики не дозволяють визначити такий показник. Для отримання інтегральної оцінки автором пропонується застосувати метод графічного аналізу з використанням графіків множинних чинників, що будуються за принципом номограм [46].

Розглянемо методику оцінки економічної ефективності комп'ютерної інформаційної системи аналізу діяльності підприємства. За наслідками обстеження існуючої системи управління підприємством (за існуючих умов) і попередньої оцінки стану системи в умовах впровадження КІСА виділяється ряд показників, що поділяються за схожими ознаками на групи по 4 показники в кожній. Число груп має бути кратне 4.

Для всіх показників визначаються базові і прогнозні значення, які передбачається досягти відповідно без урахування і з урахуванням впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу. Істотними є лише вказані кількісні пропорції. У табл. 3.1 запропоновано 16 показників, об'єднаних в 4 групи [38].

Таким чином, менеджер може сформувати будь-який склад різнорідних показників, на значення яких, на його думку, вплине впровадження КІСА. Це найбільша сукупність, що відображає результати впровадження КІСА. Оскільки цінність економічного аналізу залежить не тільки від досконалості його методів, але і від тривалості проведення (оперативності), цей показник включений як один з основних до першої групи.

Значення показника можуть бути визначені таким чином. Залежно від очікуваних обсягів аналітичних робіт у базовому періоді без урахування і з урахуванням функціонування комп'ютерної інформаційної системи аналізу

Таблиця 3.1

**Значення груп показників, що характеризують існуючу і запропоновану
КІСА діяльності корпорацій**

Групи	Показники	Значення показників, %	
		існуюча інформаційна система аналізу	запропонована
I. Мета організації аналізу	1. Підвищення оперативності аналізу.	10	45
	2. Відносне скорочення управлінського персоналу, який займається аналізом.	15	50
	3. Зменшення числа рутинних операцій.	10	60
	4. Впорядкування функціональних обов'язків економістів, які займаються аналізом	80	100
II. Ефективність виробничого процесу	1. Прискорення оборотності оборотних активів.	2	4
	2. Зниження рівня запасів товарно-матеріальних цінностей.	2	9
	3. Зниження суми заборгованості покупців за товари.	1,5	8,5
	4. Збільшення коефіцієнта платоспроможності підприємства	1,1	1,9
III. Інформація	1. Поглиблення методики аналізу.	10	46
	2. Частка аналітичних даних у загальній інформаційній сукупності при ухваленні управлінських рішень.	15	20
	3. Ступінь варіативності інформації за результатами аналізу.	10	50
	4. Частка невикористаної інформації в загальному її обсязі	30	9
IV. Витрати	1. Частка трудомісткості робіт з аналізу в загальній трудомісткості управлінських робіт.	15	10
	2. Відносне скорочення витрат на утримання управлінського персоналу, що відповідає за аналіз.	10	30
	3. Скорочення тимчасових витрат на проведення коригувань результатної інформації (у загальному обсязі).	50	90
	4. Зменшення вартості одного аналітичного розрахунку	9	45

розраховується тривалістю їх проведення за нормативами аналізованого періоду (рік проведення аналізу початкового стану системи управління діяльністю підприємства – точка відліку і очікувані нормативи (існуючий стан і після впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу). Відповідні результати порівнюються, і обчислюються відсотки підвищення достовірності та оперативності аналізу.

Впровадження КІСА не завжди призводить до абсолютного скорочення чисельності управлінського персоналу, що займається аналізом фінансового стану підприємства. Але впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу припускає проведення аналізу на більш високому рівні: більш глибоко, з урахуванням раніше не досліджуваних аспектів і використанням нових методичних прийомів.

При традиційній організації подібне підвищення рівня аналітичних робіт неминуче призвело б до збільшення числа фахівців-аналітиків. В умовах КІСА цього не станеться.

Трудовий процес економіста, що займається аналізом, складається з ряду елементарних операцій, велика частина з них належить до рутинних. Спостерігається постійне прагнення до скорочення таких операцій шляхом впорядкування інформаційних потоків, побудови раціональних технологічних процесів обробки інформації, залучення більш потужних ЕОМ.

Незважаючи на це, значних успіхів при традиційній організації аналітичних робіт досягти не вдається. У результаті впровадження КІСА число рутинних операцій з аналізу знижується до мінімуму.

З розглянутим показником тісно пов'язаний четвертий показник першої групи. Впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу і підвищення на цій основі рівня аналітичної роботи сприяє значному впорядкуванню функціональних обов'язків, в даному випадку економістів фінансового відділу.

Відсоток впорядкування функціональних обов'язків економістів, що займаються аналізом, визначається залежно від нормативного рівня. При

цьому за нормативне вважається виконання тільки аналітичних функцій без відволікання співробітників на інші роботи.

Друга група показників включена у зв'язку з необхідністю оцінки комплексного впливу впровадження КІСА на всі аспекти системи управління підприємством, у тому числі і на виробничу систему. До групи II в даному випадку увійшли основні узагальнюючі показники (точка відліку – аналізований період), на які може вплинути впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу.

Виділення третьої групи показників обумовлене важливим значенням аналітичної інформації. При цьому під поглибленням аналізу діяльності корпорацій мають на увазі як збільшення числа аспектів, що підлягають вивченню, так і обширніше, детальніше дослідження цих аспектів. В умовах функціонування КІСА, як правило, припускається значне підвищення рівня цього показника порівняно з рівнем, що планується без його урахування.

Внаслідок поглиблення аналізу підвищується і частка аналітичних даних у загальній інформаційній сукупності, використовуваних при ухваленні управлінських рішень.

За результатами обстежень ряду підприємств, в традиційних умовах організації аналізу частина інформації, що подається економістами, зайнятими аналізом, управлінському персоналу, використовується мало або зовсім не використовується. Відчувається гострий брак даних, що характеризують певні аспекти аналізу.

Це свідчить про те, що, по-перше, необхідно після ретельного обстеження об'єкта виявити найбільш важливі і перспективні напрями проведення аналітичних робіт, а по-друге, має бути чітко встановлений рівень агрегації аналітичних даних залежно від рівня управління, на якому знаходиться споживач.

У третій групі виділені показники, які характеризують виключення невикористаної інформації – частка невикористаної інформації в загальному обсязі (приймається на нульовому рівні) і ступінь варіативності (можливість

подавати інформацію в необхідному розрізі та із заданим ступенем агрегації). При цьому мають на увазі рівень управління підприємством в цілому.

Аналітичні розрахунки досить трудомісткі. Тому до четвертої групи включений показник, що характеризує вплив впровадження КІСА на зміну частки трудомісткості робіт з аналізу в загальній трудомісткості аналітичних робіт.

Відносне скорочення чисельності управлінського персоналу призводить до відносного скорочення витрат на його зміст. В умовах впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу передбачається значне зниження рівня відповідних витрат. З приводу обчислень значень третього показника четвертої групи необхідно зазначити таке:

вартість проведення кожного аналітичного розрахунку визначається виходячи з нормативів аналізованого періоду і очікуваних нормативів базового періоду;

відсоток зниження вартості проведення одного аналітичного розрахунку (порівняно з вартістю, обчисленою за нормативами аналізованого періоду) розраховується в середньому по всіх виділених аналітичних розрахунках (в умовах функціонування комп'ютерної інформаційної системи аналізу і без неї).

Що стосується відсотка скорочення тимчасових витрат на проведення коригувань результативної інформації, то в умовах впровадження КІСА, його значення передбачається наблизити до 100%, що обумовлене такими причинами:

наявністю необхідних для розрахунків початкових даних у базах даних КІСА. При цьому постійно підтримуються повнота, оперативність і достовірність інформації, що поліпшує характеристики вихідної інформації;

застосування при обробці даних інформаційних систем істотно знижує можливість помилок у розрахунках.

Показник розраховується на основі річних обсягів відповідних витрат. За точку відліку береться період, який аналізується (звичайно, враховується

збільшення об'ємів аналітичних робіт у базовому періоді по кожному з варіантів). При визначенні значень розглянутих показників можна використовувати метод експертних оцінок.

По кожній групі показників будується графік у вигляді квадрата (рис 3.2). На кожній із сторін квадрата у масштабі наносяться значення одного з показників, потім точки протилежних сторін з'єднуються лініями.

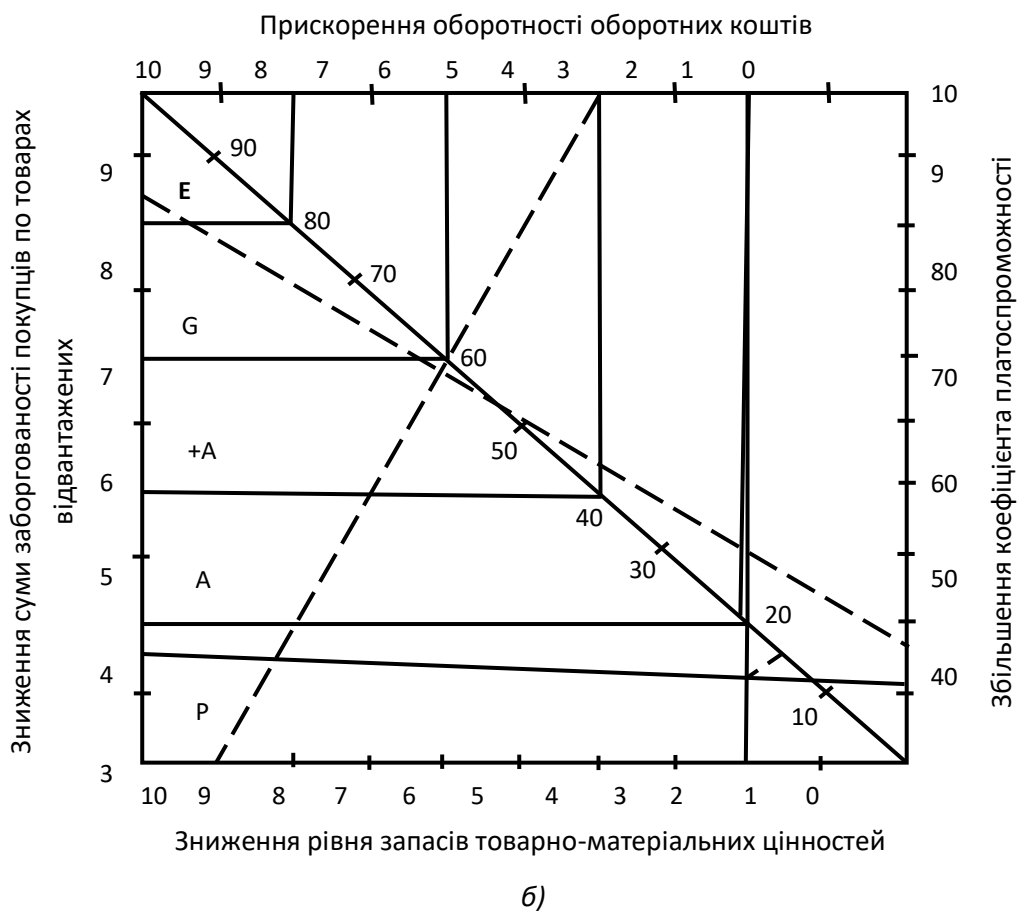
На графіках суцільними лініями сполучені точки базових значень, а пунктирними – точки прогностичних значень. Оскільки останні, як правило, кращі за базові, графіки побудовані таким чином, що точки перетину прогнозованих даних розташовані у верхньому лівому кутку квадрата, а базових – у правому нижньому.

Відстань між точками перетину пунктирних і суцільних ліній характеризує величину розриву між очікуваними станами системи в базовому періоді з урахуванням і без урахування впровадження КІСА і показує, які зусилля слід докласти для отримання необхідного результату.

Для оцінки значень показників кожен графік поділяється на зони: «відмінно» (E), «добре» (O), вище, ніж «задовільно» (+A), «задовільно» (A), «погано» (P).

Діагональ інтегрального графіка має шкалу у відсотках від 0 до 100. Якщо з точок перетину ліній провести перпендикуляри на діагональ, то можна визначити середні інтегральні відсотки.

Отже, побудовані графіки дають уявлення про підвищення ефективності аналізу після впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу. При цьому інтегральний показник кінець кінцем залежить від всіх 16 показників. Тому метою побудови КІСА є, перш за все, виявлення і аналіз показників, на які інформаційна система корпорації має найбільший попит для прийняття ефективних управлінських рішень.



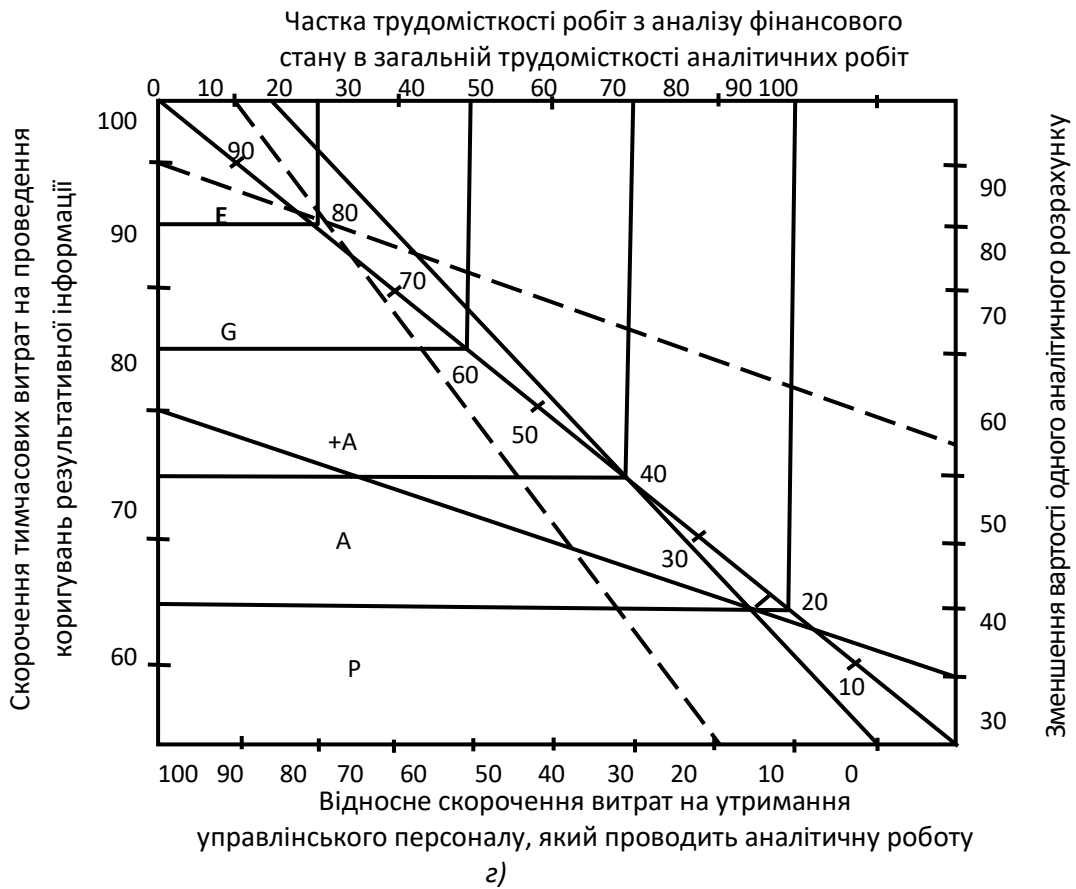
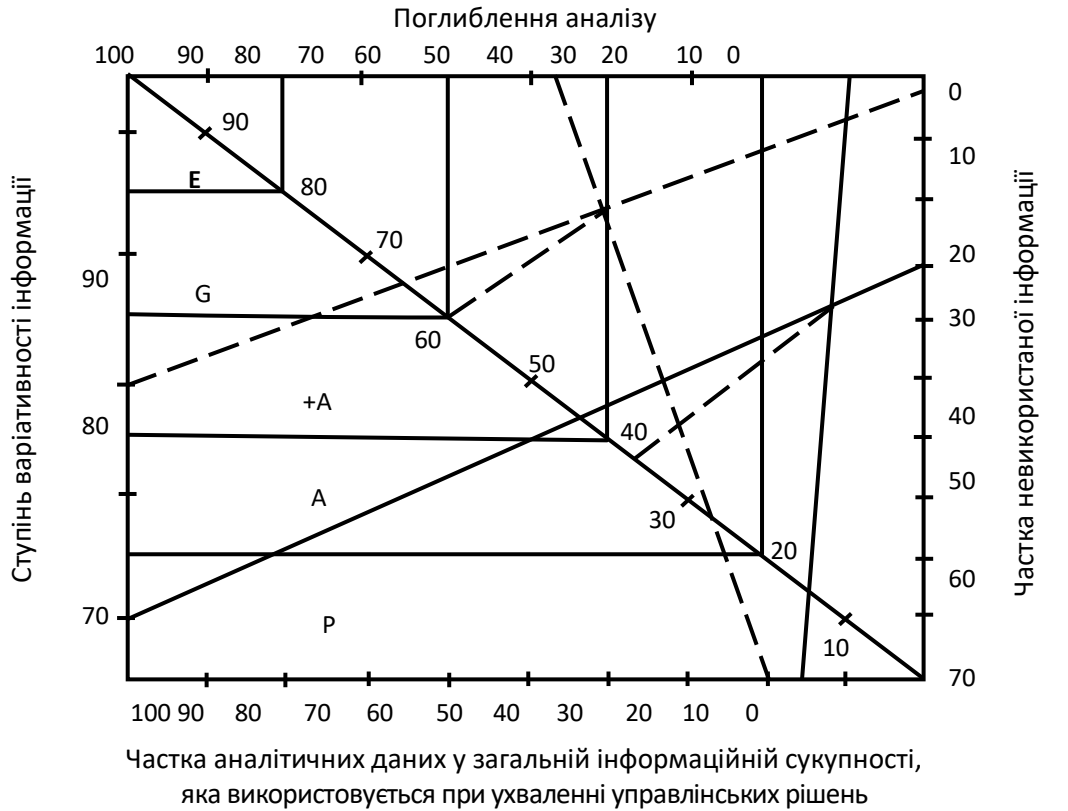


Рис. 3.2. Оцінка впливу впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу на стан системи управління підприємством:
а) організація аналізу фінансового стану; б) ефективність виробничого процесу; в) інформація; г) витрати

Результати аналізу чотирьох графіків потім об'єднані в одному інтегральному (рис. 3.3).

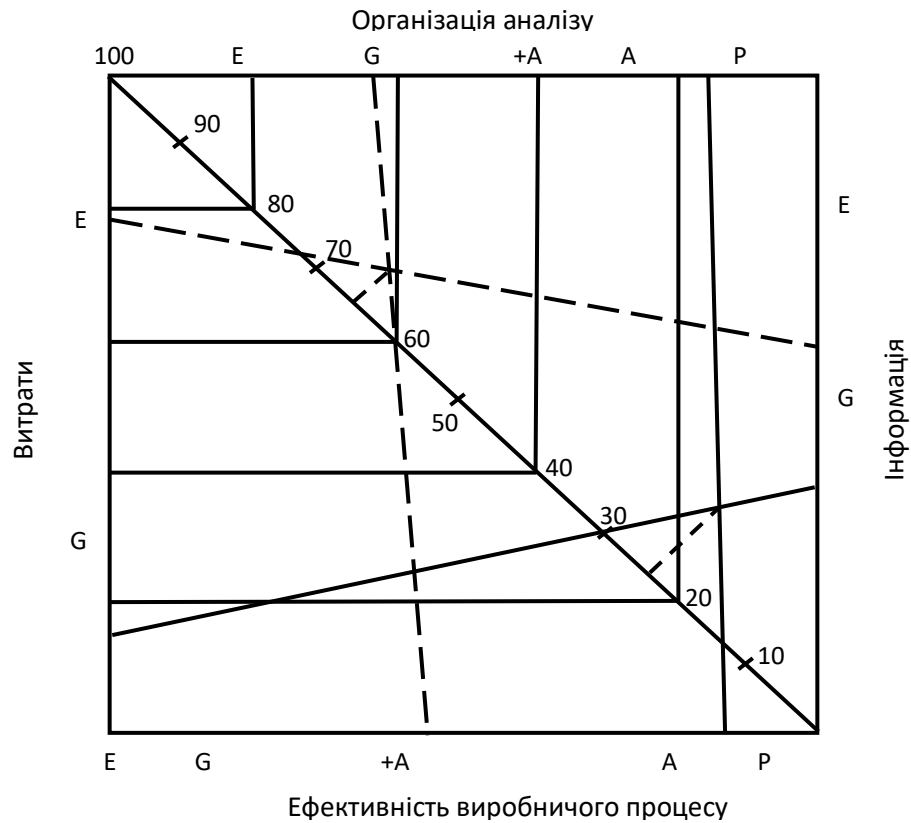


Рис. 3.3. Інтегральний графік ефективності впровадження комп'ютерної інформаційної системи аналізу діяльності підприємства

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Дослідивши організаційно-методичні аспекти аналізу в умовах застосування автоматизованих інформаційних нами сформульовано такі висновки:

1. Аналітичне забезпечення в управлінні діяльністю підприємств не відповідає вимогам ефективного менеджменту, який передбачає використання нових підходів та методів в організації аналізу за всіма видами діяльності, бізнес-одинацями і бізнес-процесами. Фактично ведеться фінансовий аналіз звітності, а не комплексний аналіз в системі управління підприємством, що не

дає повної інформації про хід виробничого процесу і резервів зниження затрат.

2. Встановлено, що основним напрямком вдосконалення методики аналізу операційної діяльності є аналітичні дослідження альтернативних проектів виробництва і збуту продукції на основі методів лінійного програмування, що забезпечує максимізацію прибутку підприємства. Аналітичне забезпечення менеджменту підприємства не має єдиної методологічної бази для оцінки даних, тому формування комп'ютерної інформаційної системи аналізу (КІСА) можна розглядати як початковий етап вдосконалення аналітичної роботи.

3. Організація і методика аналітичного процесу в КІСА дає змогу досягти цілісності аналізу при розмежованості джерел інформації, засобів проведення аналізу і виконавців, зводяться до мінімуму втрат часу та викривлення вихідної інформації.

4. Підвищення аналітичності в діяльності підприємств досягається: встановленням ступеня аналітичності інформації для кожного рівня управління і форми її уявлення; визначенням методів і способів розрахунку показників; встановленням переліку необхідної інформації в базі даних для забезпечення розв'язання аналітичних задач; передбаченням забезпечення додаткової інформації у разі потреби в ній; визначенням інформаційних потоків, їх змісту, форм представлення інформації, термінів і т.д.

ВИСНОВКИ

Дослідивши питання функціонування автоматизованих інформаційних технологій у аудиті та аналізі нами сформульовано наступні висновки:

1. Інформаційні технології як структурна складова організації усе більше нагадують складну систему, яка об'єднує різноманітні інформаційні, програмні, технічні, людські й інші види ресурсів для досягнення цілей бізнесу. Виходячи з цього, а також проблематики дослідження запропоновано послуговуватися терміном «середовище інформаційних технологій» (ІТ-середовище), яке визначено як цілісну систему ІТ-активів організації, що функціонують у багатогранності їх взаємозв'язку, взаємозалежності і взаємодії. Структуру типового ІТ-середовища організації визначено як єдність його функціональних підсистем: ІТ-інфраструктури, ІТ-підрозділу, ІТ-безпеки.

2. Обґрунтовано, що поняття «інформаційні технології» слід трактувати як систему методів, способів і процедур збору, нагромадження, реєстрації, передавання, обробки, зберігання, пошуку, модифікації, аналізу, захисту, видачі необхідної інформації в людино-машинній системі всім заінтересованим підрозділам на основі використання апаратних та програмних засобів, що забезпечує автоматизоване виконання функцій управлінського (облікового) працівника. Їх сукупність створює ІТ управління підприємством.

3. Якщо для безпосереднього здійснення аналізу та проведення аудиторських перевірок застосовують різного роду комп'ютерні інформаційні технології, зокрема налагодження та функціонування автоматизованих контрольних процедур та проведення аудиторських процедур, то в цьому випадку здійснюється комп'ютерний контроль та аудит, який полягає у застосуванні комп'ютерних (інформаційних) технологій для здійснення контрольної діяльності в аудиті та аналізі.

4. Доведено, що аудиторським фірмам слід опрацьовувати власні методики аудиту та аудиторських послуг, які б враховували їх обов'язкові

структурні елементи. Поділ процесу аудиторської перевірки на п'ять етапів (підготовчий, проміжний, фізична перевірка, аудит статей звітності, заключний) сприяє упорядкуванню й удосконаленню методики та організації здійснення аудиторських процедур. Для забезпечення об'єктивності перевірки фінансової звітності аудитор повинен оцінювати її за такими ознаками і критеріями: повнота, оцінка, фактична наявність, належність, правильність відображення, законність, обережність, постійність, відповідність.

5. Визначено, що професійні комп'ютерні інформаційні системи для аудиторських фірм та аудиторів, повинні: забезпечуватися розвинутими засобами контролю операцій; легко перенастроюватися. Тобто аудиторський план повинен створюватись за принципом гнучкості. Це пов'язано з тим, що аудитори працюють з різними замовниками, в яких різні облікові політики, прийняті форми звітності і документів, навіть плани рахунків; програми повинні бути ергономічними, тобто містити засоби контролю для зручного введення великих обсягів інформації для подальшого оперативного і простого формування звітів.

6. Виявлено, що аналітичне забезпечення в управлінні діяльністю підприємств не відповідає вимогам ефективного менеджменту, який передбачає використання нових підходів та методів в організації аналізу за всіма видами діяльності, бізнес-одинацями і бізнес-процесами. Фактично ведеться фінансовий аналіз звітності, а не комплексний аналіз в системі управління підприємством, що не дає повної інформації про хід виробничого процесу і резервів зниження затрат. Встановлено, що основним напрямком вдосконалення методики аналізу операційної діяльності є аналітичні дослідження альтернативних проектів виробництва і збуту продукції на основі методів лінійного програмування, що забезпечує максимізацію прибутку підприємства.

7. Інформаційна база даних КІСО включає аналітичні дані для прийняття рішень з управління підприємством. Аналітичність виражається в здатності формувати достатньо детальну і докладну інформацію, на основі

якої можна виявити і пізнати причинно-наслідкові зв'язки явищ і процесів. Аналіз ґрунтується на оперативних і звітних даних бухгалтерського обліку. Цей зв'язок, реалізований в оцінці фактичної діяльності, яка є не формальною, а є істотною. Способи отримання бухгалтерських даних, їх збору і обробки прямо впливають на формування звітних показників для аналізу.

8. У міру вдосконалення економічного механізму підприємств виникає необхідність у формуванні такої аналітичної інформації, яка спеціально призначалася б для прийняття управлінських рішень щодо регулювання (виправлення або запобігання) невідповідних господарських ситуацій. Це обумовлено двома чинниками: тим, що в діяльності підприємств збільшується ризик ухвалення помилкового управлінського рішення і його «ціна», а також комп'ютеризація процесу управління, при якій можуть оперативно ухвалювати рішення і здійснювати ефективні заходи щодо усунення причин виникаючих відхилень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Автоматизированные информационные технологии в экономике* / под ред. И. Т. Трубилина. — М. : Финансы и статистика , 2013. 416 с.
2. *Автоматизированные информационные технологии в экономике* : учеб. для вузов / под ред. Г. А. Титоренко. — М. : ЮНИТИ, 2018. 399 с.
3. *Автоматизированное рабочее место экономиста: учеб. пособие* / В.Д. Ковалева, В.В. Хисамудинов. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2017. 336 с.
4. Адамс Р. *Основы аудита* / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
5. *Анализ финансовой отчетности: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»* / В.Г. Артёменко, В.В. Остапова. – 2-е изд., стер. – Москва: Издательство «Омега-Л», 2017. 270 с.
6. Аренс А. *Аудит*: пер. с англ. / Аренс А., Лоббек Дж. – М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
7. Арсеньев Ю. Н. *Информационные системы и технологии. Экономика. Управление. Бизнес* : учеб. Пособие. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. — 447 с.
8. Афанасьева Ю. *Инновационное развитие: новая концепция монополии и конкуренции*. МЭиМО. — 2005. — № 2. С. 31-34.
9. *Аудит*: учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2018. 638 с.
10. *Аудит Монтгомери* / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
11. Барр, Стефен. *Назад в будущее. Что следует сделать SEC, чтобы прекратить манипулирование прибылью* [сайт] // Режим доступа: http://consulting.ru/econs_wp_3495. (дата звернення: 12.07.2019)

12. Беликова И. *Аудит в условиях электронной обработки данных*. Аудитор. –1996. – № 9. С. 38–45.
13. Бенько М.М. *Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку*: монографія. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с.
14. Бенько М.М. *Інформаційні системи і технології в обліку*: навч. посіб.– К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2006. 362 с.
15. Бернатович А. *Практика аудита программного обеспечения*. Корпоративные системы. – 2018. – № 2. С. 12–24.
16. Бундюк А.Н. Филиппова С.В. *Компьютерная система автоматизации бухгалтерского и налогового учета*. – Одесса, 2014. 240 с.
17. Бутинець Ф.Ф. *Інформаційні системи бухгалтерського обліку*: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В. Шахрайчук. 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. 544 с.
18. *Бухгалтерская отчетность. Возможности моделирования для принятия правильных управленческих решений*: практическое руководство / С.М. Бычкова, Ц.Н. Янданова. – М.: Эксмо, 2008. 112 с.
19. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. *Аудит: учеб. Пособие* / под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2018. 463 с.
20. Винарик Л. С. *Информатизация в аспекте социальной трансформации общества*. — Донецк, 2004. 271 с.
21. Гордієнко Н.Г. *Автоматизоване робоче місце ревізора*: навч. посіб. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. 132 с.
22. Гольдберг Е.Я. *Автоматизация аудиторской деятельности в программе «Помощник аудитора» (принципы построения компьютерных аудиторских систем, концепция построения компьютерной аудиторской системы «помощник аудитора», методика аудита)*. Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 3. С. 173.

23. Гринберг А.С., Горбачев Н.Н., Бондаренко А.С. *Информационные технологии управления: учеб. пособие для вузов.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 479 с.
24. Закон України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [сайт]. – Режим доступу до закону: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>(дата звернення: 15.08.2019)
25. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [сайт]. – Режим доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення: 02.09.2019)
26. Закон України «Про Національну програму інформатизації» [сайт]. – Режим доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення: 27.06.2019)
27. *Информационные системы бухгалтерского учета: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»* / В.В. Подольский, А.И. Уринцов, Н.С. Щербакова; под ред. проф. В.В. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 255 с.
28. *Информационные системы в экономике: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»* / Г.Н. Исаев. – М.: Омега-Л, 2018. 462 с. : ил., табл.
29. *Информационные системы в экономике : учебник для студ. вузов, обучающихся по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и спец. экономики и управления (060000)* / под ред. Г. А. Титоренко. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 463 с.
30. *Информационные системы и технологии в экономике и управлении: учебник* / под ред. проф. В.В. Трофимова. – М.: Высшее образование, 2016. 480 с.
31. *Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита: учеб. пособие* / Г.В. Фёдорова. – 3-е изд., стер. – Издательство «Омега-Л», 2009. 296 с. : ил.

32. *Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите*: учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2015. 216 с.
33. *Информационные технологии управления*: учеб. пособие для вузов / под ред. проф. Г.А. Титоренко. – 4-е изд., доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 439 с.
34. *Информационные технологии управления* : учеб. пособие для студ. высш. учеб. завед. / под ред. Ю.М. Черкасова. — М. : ИНФРА-М, 2011. 216 с.
35. *Информационные технологии управления: приложения в экономике и управлении* / под ред. Ю. Г. Лысенко. — Донецк : Юго-Восток Лтд, 2017. — Кн. 6. 377 с.
36. *Информационные технологии управления* / под. ред. Г. А. Титоренко. — М. : Юнити, 2013. 439 с.
37. Івахненко С.В. *Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід*. Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №10. С. 38–44.
38. Івахненко С. В. *Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції* : монографія. — Житомир : Рута, 2010. 432 с.
39. Івахненко С. *Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю*. Бухгалтерський облік і аудит. № 7. – 2006. С. 55-65
40. Івахненко С.В. *Поняття комп'ютерного контролю та аудиту*. Менеджмент: Збірник наукових праць / Головний редактор А.І. Кредісов. – К., 2009. – Вип.11. – 225 с. С. 24–38.
41. Івахненко С.В. *Створення систем внутрішньогосподарського контролю в умовах застосування інформаційних технологій*. Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 264: В 9 т. – Т. ІХ. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – 2346 с. С. 2334–2345.

42. *Інформаційні системи в менеджменті* : підручник для студ. вищ. навч. закл./ В.П. Бондар, В.О. Новак, В.В. Матвеев, Ю.Г. Симоненко. — К. : Каравела, 2008. 616 с.
43. *Інформаційні системи і технології в економіці*: посібник для студентів вищих навчальних закладів / за ред. В.С. Пономаренка. — К.: Видавничий центр «Академія», 2002. 544 с.
44. Ковалев, В. В., Ковалев, Вит. В. *Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения)*: учеб. пособие / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2015. 432 с.
45. *Комплексная автоматизация управления предприятием: Информационные технологии – теория и практика* / Ю.А. Петров, Е.Л. Шлимович, Ю.В. Ирюпин. — М.: Финансы и статистика, 2011. 160 с.: ил.
46. Корнеев И. В. *Информационные технологии в управлении*. — М. : ИНФРА-М, 2017. 158 с.
47. Кочинев, Ю. Ю. *Аудит: теория и практика*: 4-е изд., обновленное и дополненное. — СПб.: Питер, 2016. 432 с.
48. Кузьмінський Ю.А. *Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій* : монографія. — К. : КНЕУ, 2001. 268 с.
49. Кулешов А. П. *Информационная модель как основа проектирования корпоративных автоматизированных информационных систем*. Информационные технологии. — 2016. — № 3. С. 26—30.
50. Курков М.С. *Інформаційні системи у фінансах* : навч. посіб. — К. : КНЕУ, 2010. 374 с.
51. Матвієнко-Зубенко І. І. *Інформаційні системи і технології в обліку* : навч.-метод. посіб. К. : КНЕУ, 2004. 288 с.
52. Мачуга Р.І. *Інформаційні бухгалтерські системи: функції, мета і завдання*. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2007. — №4 (42). С. 117-125

53. Мельник Л. Г. *Экономика информации и информационные системы предприятия*. — Сумы : Университет. книга, 2004. 400 с.
54. Мельниченко С. В. *Інформаційні технології в туризмі: теорія, методологія, практика* : монографія. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017. 493 с.
55. *Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией*: монографія. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 543 с.
56. Микитенко Т. *Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством*. Бухгалтерський облік і аудит, 2005. - № 10. С.12-19
57. Мишенин А.И. *Теория экономических информационных систем*: учебник. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2015. 240 с.
58. Миронова О. *Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості*. – Х.: Фактор, 2009. 352 с.
59. *Міжнародні стандарти фінансової звітності* [сайт] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010 ” [сайт]. – Режим доступу до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення: 22.09.2019)
60. Мних Є.В., Цікало Є.І., Бунь Р.М. *Організація автоматизованих робочих місць облікового персоналу*: навчальний. – Львів: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2004. 167 с.
61. Мошенський, С. З. *Економічний аналіз*: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / С. З. Мошенський, О. В. Олійник; за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і технік України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП ”Рута”, 2007. 704с.
62. *Основы аудита* / под ред. доктора экономических наук, профессора Р.П. Бульги. – Ростов н/Д: Феникс, 2018. 317 с.
63. *Основы аудита*: учебное пособие / под ред. М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2017. 368 с.

64. Писаревська Т. А. *Інформаційні системи обліку та аудиту* : навч. посіб. — К. : КНЕУ, 2004. 369 с.
65. Павленко І. А. *Інноваційне підприємництво у трансформаційній економіці України* : монографія. — К. : КНЕУ, 2007. 248 с.
66. Пантелєєв, В. П. *Аудит*: навч. посіб. — К.: «Видавничий дім«Професіонал», 2008. 400 с.
67. Парушина Н.В., Кыштымова Е.А. *Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок*: учебное пособие / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. — М.: ИД «ФОРУМ», 2018. 560 с.
68. Редько О. Ю. *Методи аудиторської практики*. Бухгалтерський облік та аудит. — 2011. — №5. С. 44-46.
69. Робертсон, Дж. *Аудит*. перев. с англ. — М.: КРМГ, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. 496 с.
70. Рогуленко Т. М. *Основы аудита*: учебник / Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева. — 5-е изд., доп. и перераб. — М.: Флинта: МПСИ, 2019. 512 с.
71. Рудницький В. С. *Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту*: монографія. — Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. 200 с.
72. Скопень М. М. *Інформаційні системи і технології бухгалтерського обліку в туризмі* : навч посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. М. Скопень. — К. : Вища шк., 2003. 275 с.
73. Советов Б.Я. *Информационные технологии* : учебник для вузов / Б. Я. Советов, В. В. Цехановский. — М. : Высш. шк., 2016. С. 263.
74. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. *Інформаційні системи і технології в обліку*: навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2004. — 187 с.
75. Харитонов С.А., Чистов Д.В., Шуремов Е.Л. *Информационные системы бухгалтерского учета*: учеб. пособие — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2017. 160 с.
76. Філіпенко Т. В. *Сутність аудиту на сучасному етапі: проблемні питання визначення*. Європейські перспективи. — 2016. — № 4. С. 169–172.

77. *Финансовое моделирование и принятие решения. Учебный курс АССА.* [сайт] // Режим доступа: http://consulting.ru/econs_wp_3854. ” [сайт]. – Режим доступа до закону: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення: 14.09.2019)

78. Шацкий В. Ф. *Основы аудита и аудиторской деятельности: учеб. для студ. высш. проф. и доп. образования.* – Жуковский: МИМ ЛИНК, 2009. 244 с.

79. Шеремет А. Д. *Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник.* – М.: ИНФРА-М, 2017. 367 с.

80. Шеремет А. Д. *Аудит: учебник.* – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. 448 с.

81. Шеремет О. О. *Фінансовий аналіз: навч. посіб.* -К.: Кондор,2005. 196 с.

82. Шквір В. Д. *Інформаційні системи і технології в обліку* / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. — К. : Знання, 2006. — 429 с.

83. Шкір Н. Л. *Аудит* : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульнікова, Н. В. Залізник. – Львів: Магнолія 2006, 2007. 224 с.

84. Щирба І. М. *Проблеми становлення аудиту в Україні.* Наука молода: збірник наукових праць молодих вчених Тернопільського національного економічного університету, 2013. – Випуск 19. С. 213-216

85. Щедрин А. Н. *Электронные информационные ресурсы в информационной экономике.* НАН Украины ; Ин-т экономики промышленности. — Донецк : Ин-т экономики промышленности, 2013. 232 с.

86. *Экономическая информатика* / под ред. В. В. Евдокимова. — М. : СПб., 1997. 592 с.

87. *Accounting and Business.* - № 9. - Vol. 13. - London : Certified Accountant (Publ.) Ltd, 2017. - P. 1—12.

88. *Accounting information systems. Second edition.* Edward Lee Summers Ph.D., CPA Ernst & Young Professor of Accounting The University et Texas at Austin Houghton Mifflin Company Boston Dallas Geneva, Illinois Palo Alto Princeton. — New Jersey, 1991. 934 p.

89. *Advanced accounting*. — 6th ed. — Upper Saddle River : Prentice Hall, 2016. 920 p.
90. Bagranoff, Nancy A. *Core concepts of accounting information systems* / Nancy A. Bagranoff, Mark G. Simkin, Caroly Norman. - Wiley, 2017. 528 p.
91. George H. Bodnar. *Accounting Information Systems* / H. Bodnar George, S. William // International Edition : Bodnar & Hopwood. — 2010. 544 p.
92. Hall, James A. *Accounting information systems*. - 5th ed. - Cincinnati : Thomson South-Western, 2018. 912 p.
93. Hallay-Losch I. *Development and availability of management information systems (MIS)*. Restructuring of the national economy under the systemic transformation.—Warsawa ; Cracow. - 2017. C. 105-115.
94. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Auditing and Assurance Standards Board*, Volume 1. Edition 2019. – 982 p.
95. Marshall B. Romney, Brigham. *Accounting Information Systems* / International Version ; Pearson Higher Education. - 2016. 832 p.
96. McFarlan, F. W. *Information Systems Administration*. New York : Holt, Rinehart and Winston, 1973. 596 p.
97. Rojek, T. *Economic information system in company transformation processes*. Privatizzazioni e riconversioni industriali: Profili economici, aziendali e giuridici. [S. l.] 2018. Supplemento XXXVII. C. 159-170.
98. Ron A. Weber. *Information Systems Control and Audit* / A. Weber Ron [University of Queensland], Jamieson Rodger [University of New South Wales] // Financial Times Press. 2019. 600 p.
99. Shchyryba I. *The concept of development of audit in Ukraine*. Young scientist. 9th International Conference of Young Scientist of the Euroregion's Neisse Higher Schools in Jelenia Gora. Redakcja naukowa: Franciszek Adamczuk, Aneta Salus, 2015. P. 160-167
100. Sylvain F. *Comptabilitein intermediaire. Theorie comptable et modalites d'appliantion*. – Canada. –2016. 1386 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

**Етапи розвитку інформаційних технологій, технічних засобів і задач,
що вирішуються на їх основі**

<i>Період</i>	<i>Комп'ютери</i>	<i>Вирішувані обліково-економічні задачі</i>	<i>Тип ІТ</i>
1874 – 1934 рр. XX ст.	Друкуючі і рахунково- клавійні сумарні записуючі машини	Механізація окремих елементів процесів обліково-управлінської праці	Механізована
1934 - 40- ві - початок 50-х рр. XX ст.	Комплекси взаємодоповню ючих машин – рахунково- перфораційних комплексів	Механізація окремих ділянок бухгалтерського обліку, роботи в системі управління	Механізована
Початок 50-их- кінець 60-их рр. XX ст.	I, II покоління	Використання обчислювальної техніки для вирішення окремих найбільш трудомістких задач бухгалтерського обліку (по нарахуванню заробітної плати, обліку запасів тощо); вирішення окремих оптимізованих задач	Часткова електронна обробка облікових даних. Елементна база: електронні лампи – I покоління, напівпровідникові елементи – II покоління.
60-ті роки – початок 70-тих рр. XX ст.	II, III покоління	Електронна обробка облікової інформації, зберігання в пам'яті обчислювальних машин нормативно-довідкових даних, друкування машинограм на паперових носіях	Електронна система обробки облікових даних. Елементна база – інтегральні схеми – III покоління.

Продовження дод.А

70-ті рр. XX ст.	III покоління	<p>Комплексна обробка облікової інформації на всіх стадіях бухгалтерського обліку.</p> <p>Комплексна обробка поточної управлінської інформації на всіх етапах управління процесом діяльності підприємства, організації. Перехід до розробки підсистем, автоматизованих систем управління (АСУ) (матеріально-технічного оснащення, товарообігу, контроль запасів і транспортних перевезень, облік реалізації готової продукції, планування і управління)</p>	<p>Централізована автоматизована обробка облікової інформації в умовах обчислювальних центрів колективного використання. Елементна база – інтегральні схеми.</p>
Кінець 70-х - 80- ті роки XX ст..	IV покоління	<p>Розвиток АСУТП (АСУ технологічними процесами), систем автоматизованого проектування (САПР), АСУ підприємствами (АСУП), галузевих АСУ (ГАСУ), загальнодержавних АСУ (ЗАСУ): планових розрахунків, статистики, матеріально-технічного оснащення, науки і техніки, фінансових розрахунків тощо.</p> <p>Тенденція до централізації обробки облікових даних, вирішення задач в багатокористувацькому режимі, перехід до без паперової експлуатації обчислювальної техніки в бухгалтерському обліку</p>	<p>Спеціалізація технологічних рішень в бухгалтерському обліку на базі міні-комп'ютерів, персональних комп'ютерів і віддаленого доступу до масивів облікових даних з одночасною універсалізацією способів обробки облікової інформації на базі потужних комп'ютерів.</p> <p>Елементна база – мікросхеми.</p> <p>Виникнення мов програмування близьких до професійних мов предметних ділянок роботи (бухгалтерського обліку).</p> <p>Виникнення ПЕОМ.</p>

Продовження дод.А

Кінець 80-их рр. - по тепе- рішній час	V покоління	Комплексне вирішення облікових задач; об'єктно-орієнтований підхід в залежності від системних характеристик предметної області (бухгалтерського обліку); широкий спектр додатків; мережева організація інформаційних структур; переважання інтерактивної взаємодії користувача (облікового працівника) в ході експлуатації обчислювальної техніки. Реалізація інтелектуального людино - машинного інтерфейсу, систем підтримки прийняття рішень. інформаційно-дорадчих систем	НІТ (нова інформаційна технологія) - поєднання засобів обчислювальної техніки, засобів зв'язку і оргтехніки. Нові способи вводу-виводу інформації бухгалтерського обліку, що зручні для користувача: за допомогою людської мови; графічних зображень; рукописного тексту; штучного інтелекту, тісно пов'язаного з конкретною галуззю знань – бухгалтерським обліком. Перехід до технології маніпулювання знаннями а не тільки даними.
--	-------------	---	---

Додаток Б

Управлінські інформаційні системи

<i>№ пор.</i>	<i>Види УІС</i>	<i>Характеристика УІС</i>
1.	Системи підтримки прийняття рішень (DSS)	Комп'ютерні програми майже завжди інтерактивні, розроблені для допомоги менеджеру в прийнятті рішень, особливо з проблем, які погано формалізовані
2.	Виконавчі інформаційні системи (ESS)	Система надає інтерактивну сукупність поточної інформації відносно кон'юнктури ринку, формує легкий доступ для менеджерів різних управлінських рівнів без допомоги посередників. Система використовує сучасну графіку, зв'язок і методи зберігання даних, забезпечує виконавцям легкий інтерактивний доступ до поточної інформації стосовно діяльності організації
3.	Переробка групи даних (Data Mining)	Система використовує технології для пошуку та добування невеликої інформації з крупних обсягів даних, які знаходяться в базі даних організації
4.	Штучний інтелект (AI)	Система, яка переводить звичайні людські інструкції на мову, яку комп'ютери можуть розуміти і виконувати. Для підтримки управління використовуються експертні системи і нейронні мережі
4.1.	Експертні системи	Системи, які використовують логіку прийняття рішень людського експерта
4.2.	Нейронні мережі	Побудовані за аналогією роботи людської нервової системи, але фактично використовують статистичний аналіз, щоб розпізнати моделі із великої кількості інформації за допомогою адаптивного вивчення
5.	Віртуальна реальність (VR)	Використання машинних систем для створення оточуючого середовища, яке здається реальним користувачу
6.	Системи підтримки роботи групи (GSS)	Система підтримки прийняття рішень групи або система електронних зустрічей, яка прагне скористатись перевагами можливостей групи, щоб знаходити кращі рішення. Використовується спеціалізований тип групового програмного забезпечення, яке призначене для підтримки зустрічей
7.	Географічні інформаційні системи	Просторові системи підтримки прийняття рішень: геодемографічне, комп'ютерне, картографування та автоматизовані шаблони – так називається група додатків, які побудовані на обробці зв'язків у просторі. Система збирає, зберігає, перетворює, демонструє й аналізує дані, які просторово прив'язані до землі

Додаток В

ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН АУДИТУ

Організація, що перевіряється _____

Період аудиту _____

Кількість людино-годин на перевірку _____

Керівник аудиторської перевірки _____

Запланований аудиторський ризик _____

Запланована суттєвість _____

№ пор.	Заплановані види робіт	Період проведення	Викона - вєць	Контроль виконання	При- мітки
1	2	3	4	5	6
1.	Отримання загальної інформації про підприємство				
2.	Попередня оцінка систем обліку та внутрішнього контролю				
3.	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок				
4.	Розробка плану і програми аудиту				
5.	Спостереження за проведенням інвентаризації				
6.	Аудит засновницьких документів				
7.	Аудит стану внутрішнього контролю				
8.	Аудит окремих статей активу балансу				
9.	Аудит окремих статей пасиву балансу				
10.	Аудит звіту про фінансові результати				
11.	Аудит звіту про рух грошових коштів				
12.	Аудит звіту про власний капітал				
13.	Аналіз фінансового стану підприємства				
14.	Складання аудиторського висновку та звіту				

Керівник аудиторської фірми _____
(підпис)

(дата)

Керівник аудиторської перевірки _____
(підпис)

(дата)

Додаток Г

Підприємство клієнт _____

Аудиторська фірма _____

Період перевірки _____

Реєстраційне свідоцтво _____

Строк перевірки _____

Аудитор _____

Номер та дата документу _____

Серія, номер та дата видачі сертифікату _____

БЮДЖЕТ РОБОЧОГО ЧАСУ АУДИТОРА І ВАРТОСТІ ВИКОНАНИХ РОБІТ

№ пор.	Види аудиторських робіт	Передбачена дата (запланована)	Бюджет, год.				Фактично, год.				Відхилення	Примітки, пояснення
			Аудит	Аудиторські послуги	Всього	Аудит	Аудиторські послуги	Всього				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
1.	Ознайомлення з підприємством											
2.	Оцінка внутрішнього контролю											
3.	Планування аудиту											
4.	Спостереження за проведенням інвентаризації											
5.	Надсилання запитів											
6.	Перевірка системи фінансового обліку, контроль рахунків та звітності											
7.	Складання звітів та аудиторського висновку											
8.	Наради, збори											
9.	Адміністративна робота											
10.	Непередбачені роботи											
11.	Загальна вартість прямих витрат по виконанню перевірки, грн.	Бюджет:				Фактично:						
12.	Супутні додаткові витрати, грн.	Бюджет:				Фактично:						
	Всього витрат, грн.	Бюджет:				Фактично:						

Склав Аудитор _____

(підпис)

(прізвище, ініціали)

Перевірив:

Менеджер (директор)

аудиторської фірми _____

(підпис)

(прізвище, ініціали)

Додаток Д

ПРОГРАМА АУДИТУ

Організація, що перевіряється _____

Період аудиту _____

Кількість людино-годин _____

Керівник аудиторської фірми _____

Склад аудиторської групи _____

Запланований аудиторський ризик _____

Запланована суттєвість _____

№ пор.	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих документів аудитора	Контроль виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Загальне знайомство з підприємством-клієнтом							
1.1.	Вивчення установчих документів							
1.2.	Проведення опитування та анкетування керівництва підприємства та головного бухгалтера							
1.3.	Ознайомлення з організаційною структурою та системою управління підприємства							
1.4.	Вивчення асортименту продукції (робіт), складу замовників та постачальників							
1.5.	Організація бухобліку на підприємстві							
1.6.	Загальна оцінка фінансової звітності та її експрес-аналіз							
1.7.	Дотримання облікової політики							
2.	Аудит стану внутрішнього контролю та довіри до внутрішнього аудитора							
2.1.	Розподіл функціональних обов'язків							
2.2.	Відповідальна посадова особа за внутрішній контроль і її повноваження							
2.3.	Вивчення документів внутрішнього аудиту							
3.	Присутність при проведенні інвентаризації на підприємстві-клієнті та оцінка її результатів							

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.1.	Інвентаризація основних засобів та нематеріальних активів							
3.2.	Інвентаризація запасів матеріалів							
3.3.	Інвентаризація готової продукції							
3.4.	Інвентаризація розрахунків							
3.5.	Інвентаризація грошових коштів та цінних паперів							
4.	Аудит статутного капіталу підприємства							
4.1.	Визначення складу засновників підприємства і їх внесків до статутного капіталу							
4.2.	Контроль розрахунків засновників по внесках до статутного капіталу							
4.3.	Визначення правильності застосування рахунків фінансового обліку для відображення операцій, пов'язаних із зміною капіталу підприємства							
4.4.	Контроль правильності складання і наявності первинних облікових документів за операціями з капіталом							
4.5.	Перевірка правильності відображення капіталу у відповідних облікових регістрах							
4.6.	Перевірка повноти та своєчасності відображення в обліку змін статутного капіталу і їх законності							
4.7.	Перевірка правильності розрахунків з учасниками (виплати дивідендів)							
4.8.	Аудит «Звіту про власний капітал» і тотожності його даних балансу							
5.	Аудит операцій з обліку основних засобів та нематеріальних активів							
5.1.	Аудит складу (видів) основних засобів, нематеріальних активів та їх визнання згідно з чинним законодавством (виходячи із строку служби)							
5.2.	Перевірка первинної документації по основних засобах та нематеріальних активах							

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5.3.	Контроль відображення основних засобів і нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського та в облікових регістрах, головній книзі, балансі							
5.4.	Перевірка правильності нарахування амортизації, правомірність застосування прискореної амортизації							
5.5.	Перевірка аналітичного обліку основних засобів і закріплення їх за матеріально-відповідальними особами							
5.6.	Контроль правильності оприбуткування (надходження) основних засобів та нематеріальних активів							
5.7.	Контроль внутрішнього переміщення основних засобів							
5.8.	Правильність оцінки і переоцінки основних засобів і нематеріальних активів							
5.9.	Контроль правильності відображення витрат на поточний та капітальний ремонт основних засобів, їх модернізацію							
5.10.	Перевірка правильності списання (ліквідації, продажу) основних засобів та нематеріальних активів, визначення фінансових результатів при цьому							
5.11.	Аудит орендованих основних засобів і їх відображення в обліку							
5.12.	Контроль правильності розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість за операціями з основними засобами та нематеріальними активами							
6.	Аудит капітальних вкладень, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості							
6.1.	Перевірка первинних документів							
6.2.	Контроль правильності застосування рахунків фінансового обліку, відображення в облікових регістрах і звітності							

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6.3.	Перевірка правильності оцінки капітальних вкладень, інвестицій і довгострокових зобов'язань							
6.4.	Контроль дотримання принципів обережності і відповідності при веденні обліку капітальних вкладень, інвестицій і довгострокових зобов'язань							
6.5.	Перевірка інвестицій, що обліковуються методом участі в капіталі							
7.	Аудит операцій з виробничими запасами, напівфабрикатами, товарами та малоцінними швидкозношуваними предметами (МШП)							
7.1.	Перевірка первинної документації							
7.2.	Перевірка договорів про матеріальну відповідальність							
7.3.	Вибіркова перевірка аналітичного обліку матеріальних цінностей та результатів їх інвентаризації							
7.4.	Контроль відображення матеріальних цінностей в облікових регістрах та звітності (балансі)							
7.5.	Перевірка оцінки матеріальних запасів та визначення їх фактичної собівартості при відпуску у виробництво чи реалізації на сторону							
7.6.	Контроль списання МШП							
7.7.	Контроль правильності обліку паливно-мастильних матеріалів							
7.8.	Відображення в обліку недостач, надлишків, крадіжок та природного убутку матеріальних цінностей							
7.9.	Контроль правильності розрахунків по ПДВ за операціями з матеріальними цінностями							
8.	Аудит операцій з обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції							
8.1.	Контроль формування витрат виробництва та реалізації продукції, віднесення їх до відповідного звітного періоду, відповідність чинному законодавству							

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9
8.2.	Перевірка правильності відображення витрат виробництва і реалізації продукції в облікових регістрах і звітності							
8.3.	Контроль формування прямих витрат та витрат періоду							
8.4.	Перевірка калькулювання собівартості продукції, розподіл витрат між окремими видами продукції та послуг							
8.5.	Перевірка «Звіту про фінансові результати» в частині формування витрат							
8.6.	Оцінка незавершеного виробництва і відображення його у звітності							
9.	Аудит грошових коштів							
9.1.	Перевірка первинних документів за операціями з грошовими коштами							
9.2.	Контроль відображення операцій з грошовими коштами на рахунках бухгалтерії і в облікових регістрах							
9.2.1.	Облік касових операцій в національній валюті							
9.2.2.	Облік касових операцій в іноземній валюті							
9.2.3.	Облік операцій за рахунками в банках у національній валюті							
9.2.4.	Облік операцій за рахунками в банках в іноземній валюті							
9.3.	Перевірка «Звіту про рух грошових коштів»							
10.	Аудит розрахунків з дебіторами							
10.1.	Первинний облік дебіторської заборгованості							
10.2.	Оцінка дебіторської заборгованості і відображення її в обліку							
10.3.	Контроль правильності визначення безнадійної дебіторської заборгованості і розрахунку резерву сумнівних боргів							
11.	Аудит розрахунків з оплати праці							
11.1.	Первинний облік заробітної плати							
11.2.	Аналітичний облік заробітної плати							

Продовження додатка Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11.2.	Відображення в обліку нарахування, утримань із заробітної плати, її виплати та депонування							
11.3.	Перевірка відображення зобов'язань по заробітній платі у звітності та їх реальність							
12.	Аудит зобов'язань підприємства і розрахунків по них							
12.1.	Первинна документація з обліку зобов'язань							
12.2.	Контроль відображення зобов'язань в облікових регістрах і рахунках фінансового обліку							
12.2.1.	Облік короткострокових зобов'язань за їх видами							
12.2.2.	Облік довгострокових зобов'язань за їх видами							
12.3.	Оцінка зобов'язань і відображення їх у звітності							
13.	Аудит фінансових результатів							
13.1.	Аудит формування фінансового результату (від операційної, неопераційної діяльності та надзвичайних подій)							
13.2.	Аудит розподілу та використання прибутку підприємства							
13.3.	Аудит «Звіту про фінансові результати»							
13.4.	Аудит доходів майбутніх періодів							
14.	Аудит звіту директора, голови правління та відповідність їх даним бухгалтерської звітності							
15.	Аналіз фінансової звітності і визначення фінансового стану підприємства							
16.	Складання аудиторського звіту та висновку за результатами аудиторської перевірки і передача їх замовнику							
17.	Передача аудиторського досьє до архіву аудиторської фірми							

Керівник аудиторської фірми _____ (підпис) _____ (дата)

Керівник аудиторської перевірки _____ (підпис) _____ (дата)

