

УДК 657.6:004.4:681.518

Пустяк О.В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Полтавського національного технічного університету
імені Юрія Кондратюка

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ КОМП'ЮТЕРНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

У статті визначено проблемні питання впровадження комп'ютерних інформаційних систем в аудиторську діяльність. Здійснено критичний аналіз нормативно-правового забезпечення комп'ютерного аудиту. Окреслено масштаби та запропоновано напрямки вирішення проблем практичного характеру в методиці здійснення перевірки та оцінювання аудиторського ризику.

Ключові слова: комп'ютерний аудит, стандарти аудиту, аудиторський ризик, процедури аудиту, комп'ютерні інформаційні системи.

Пустяк О.В. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОМПЬЮТЕРНОГО АУДИТА В УКРАИНЕ

В статье определены проблемные вопросы внедрения компьютерных информационных систем в аудиторской деятельности. Осуществлен критический анализ нормативно-правового обеспечения компьютерного аудита. Определены масштабы и предложены направления решения проблем практического характера в методике проведения проверки и оценки аудиторского риска.

Ключевые слова: компьютерный аудит, стандарты аудита, аудиторский риск, процедуры аудита, компьютерные информационные системы.

Pustiak O.V. LEGISLATIVE AND PRACTICAL ASPECTS OF COMPUTER AUDIT IN UKRAINE

The article presents the questions of the introduction of audit of computer information. It carried out a critical analysis of the regulatory support of computer audit. Determine the extent and suggested ways of solving practical problems in the method of testing and evaluation of audit risk.

Keywords: computer audit, auditing standards, audit risk, audit procedures, computer information systems.

Постановка проблеми. Розвиток сучасної аудиторської діяльності проходить у тісному взаємозв'язку з інноваційними зрушеннями в інформаційних технологіях, а також ростом автоматизації облікового процесу, що, у свою чергу, диктує вимогу залучення до процесу здійснення аудиту на всіх його стадіях комп'ютерної техніки та прикладних програмних рішень. В Україні ринок програмних продуктів для забезпечення аудиторської діяльності перебуває на етапі формування, а отже, в професійний обіг входять нові поняття та категорії: «комп'ютерний аудит», «аудит поза комп'ютерним середовищем», «інформаційні системи аудиту», «методи комп'ютерного аудиту» тощо; зростають вимоги професійної підготовки аудиторів, їх вміння працювати в комп'ютерних бухгалтерських програмах тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні аспекти комп'ютеризації аудиторської діяльності за останній період розглядалися в наукових працях В. Смеліна [1], С. Івахненкова [2], Л. Калініченко [3], С. Лебедевича [4], Г. Нерсесяна [5], В. Подольського [7], Н. Русіної, А. Вільямсона [8] та інших провідних вітчизняних і закордонних науковців.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. При цьому спостерігаємо значний брак науково-практичних досліджень та методичних рекомендацій щодо організації та методології проведення аудиту в умовах використання комп'ютерної техніки та прикладних програмних рішень як аудиторами, так і їх клієнтами, що зумовлює наявність спірних питань, вузьких місць в ефективності організації роботи аудитора, а подекуди спостерігається заміщення понять «комп'ютерний аудит» та «аудит інформаційних систем», ототожнення методів комп'ютерного аудиту та методів у ручному способі введення інформації. Недостатньо досліджене поняття та складники під час оцінки ризику аудиту за умови використання аудитором і клієнтом комп'ютерних інформаційних систем тощо.

Мета статті – визначити проблемні питання впровадження комп'ютерних інформаційних систем в

аудиторську діяльність, здійснити аналіз нормативно-правового забезпечення комп'ютерного аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відсутність чітких та систематизованих рекомендацій на законодавчому рівні породила відчутний брак інформації щодо організаційно-методичних та практичних аспектів здійснення комп'ютерного аудиту в Україні, а також не сприяє встановленню єдиних підходів до трактування основних понять та не формує цілісної концепції організації й методики проведення комп'ютерного аудиту.

Залучення комп'ютерної техніки в аудиторську діяльність, а також автоматизація процедур аудиту стали можливими завдяки високій формалізації бухгалтерського обліку: застосування різноманітних математичних прийомів, регламентованих правил обробки інформації (математичних формул, дій з таблицями, подвійного запису, переліку типових бухгалтерських проведення тощо). Усі дії з інформацією, що здійснюються в системі бухгалтерського обліку за відповідними алгоритмами, можуть бути продубльовані в системі автоматизації аудиторської діяльності.

Аудиторська діяльність – одна з небагатьох підприємницьких діяльностей, яка підлягає сертифікації та стандартизації. Більшість дослідників дотримуються думки, що для якісного виконання завдань та досягнення впорядкування в діях комп'ютерного аудиту необхідні чіткі норми (стандарти) [1; 7]. Зважаючи на це, існує також думка про необхідність більшої свободи та творчості під час проведення аудиту [8].

У світовій практиці існує два підходи щодо формування нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності – континентально-європейський та англо-американський. Перший підхід реалізується шляхом державної законодавчої ініціативи, другий – законодавчої ініціативи професійних громадських організацій сумісно із державою. Україною використовується англо-американська модель, відповідно до якої регулювання аудиторської діяльності здійснюється Аудиторською палатою України, Спілкою аудиторів України, а також Національним

банком України, Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку, Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг.

Основним керівним органом, який має здійснювати заходи щодо методологічного і нормативно-правового забезпечення аудиту в Україні, є Аудиторська палата України. Проте, як відмічають деякі науковці, Аудиторська палата України хоча і вживає окремі дії (налагоджує систему контролю якості аудиторських перевірок, організовує підвищення кваліфікації аудиторів, сприяє та стимулює впровадження міжнародних стандартів), заходам явно не вистачає цілісності бачення проблем аудиту та системності перетворень [5, с. 28].

Іншим потужним рушієм щодо ініціювання процесів залучення передового міжнародного досвіду здійснення комп'ютерного аудиту та адаптації його до українських реалій є аудитори-практики. Проведений аналіз публікацій у науково-практичній літературі засвідчив недостатню кількість прикладних розробок та методичних рекомендацій щодо організації і методики проведення комп'ютерного аудиту в Україні. Аналогічною є ситуація із внутрішніми стандартами окремих відомств та аудиторських фірм.

Професор С. Івахненко у фундаментальному дослідженні проблем комп'ютеризації аудиту зауважує, що деякі Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) та додані до них Положення про аудиторську практику, які мали досить детальні вказівки та інструкції щодо реалізації процесу комп'ютерного аудиту на підприємстві (МСА № 400 «Оцінка ризику і внутрішній контроль», МСА № 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» та Положення про міжнародну комп'ютерну практику № 1009 «Методи аудиту за допомогою комп'ютера»), втратили чинність у 2004 р. через те, що в умовах сучасного розвитку комп'ютерних систем обліку та звітності фактично весь аудит розглядається в умовах застосування інформаційних систем [1, с. 222]. Таким чином, стандартизація дій і процедур аудитора під час реалізації саме комп'ютерного аудиту нівелюється.

На заміну вилучених стандартів Аудиторська палата України пропонує використовувати положення МСА № 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» та МСА № 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», де, зокрема, п. 57-63 МСА № 315 фрагментарно визначаються ручні та автоматизовані елементи внутрішнього контролю, на які необхідно звернути увагу аудитору під час визначення ризику [6].

Недосконалість законодавчої бази вносить певне непорозуміння уже на етапі тлумачення поняття «комп'ютерний аудит». Так, під комп'ютерним аудитом В. Подольський розуміє «використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи також аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку та надання супутніх аудиторських послуг» [7, с. 11].

С. Івахненко констатує, що «комп'ютерний аудит може проводитись лише тоді, якщо підприємство застосовує автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, а також проваджена комп'ютерна програма, що автоматизує аудит» [2, с. 67].

А. Вільямсон вбачає в автоматизації аудиту «використання інформаційних технологій з метою полегшення аудиторю процесів планування, контролю та документування бізнесу» [8].

Доцільно згадати також визначення, наведене в МСА 401 «Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем», де поняття тлумачиться з позиції застосування інформаційних технологій як інструменту аудитора: «це застосування суб'єктом комп'ютера будь-якої моделі або розміру для обробки фінансової інформації, суттєвої для аудиту, незалежно від використання цього комп'ютера суб'єктом чи третьою стороною» [1, с. 361].

Саме за такого підходу вважаємо доцільним тлумачити сутність поняття «комп'ютерний аудит», оскільки сучасний стан автоматизації облікових та управлінських процесів на підприємствах України свідчить про часткову їх автоматизацію. Зважаючи на те, що держава стимулює такі зрушення шляхом впровадження системи електронної звітності та електронного адміністрування ПДВ, можна спрогнозувати повну автоматизацію господарських операцій у майбутньому. До цього ж моменту не можна заперечувати той факт, що навіть за відсутності КСБО на підприємстві, за умови подачі суб'єктом господарювання електронної звітності можна використовувати таку інформацію під час проведення аудиторських процедур із залученням комп'ютерної техніки.

Наведені причини неузгодженості нормативно-правового регулювання та методичного забезпечення комп'ютерного аудиту зумовили низку суттєвих проблем як теоретичного, так і прикладного характеру, зокрема:

1. Відсутність чітких норм приводить до неефективного планування аудиторської перевірки та вибору аудиторських процедур на стадії планування аудиту.

2. У міжнародних стандартах аудиту епізодично висвітлено питання формування вибірки облікових даних та методів аудиту, які можуть бути застосовані під час проведення комп'ютерного аудиту, що криє у собі загрозу неякісної аудиторської перевірки та контролю. У цілому з цього приводу влучно висловився Л. Калініченко, що в основі аудиту фінансової звітності відповідно до МСА багато в чому містить «так зване професійне судження аудитора, яке ґрунтується на його досвіді та інтуїції, тому бездумна його комп'ютеризація може привести до такої його автоматизації, що потягне за собою низку суттєвих помилок» [3, с. 283].

3. Відсутні параметри та критерії оцінювання відповідальності та якості роботи аудиторів у разі здійснення аудиту в умовах автоматизації обліку та звітності.

4. Недостатня регламентація обов'язків клієнтів, які на практиці часто не надають необхідної інформації та обмежують доступ аудитора до інформаційної бази обліку в умовах використання КСБО на підприємстві.

5. Брак нормативно-правового та методичного забезпечення не приводить до становлення системи якісного внутрішнього контролю на підприємствах, що робить неможливим застосування в повному обсязі міжнародних стандартів аудиту та позитивного іноземного досвіду здійснення внутрішнього аудиту.

6. Відсутність єдиних підходів до оцінювання та визначення аудиторського ризику в частині структурних складників під час розрахунку додаткового аудиторського ризику.

Особливої уваги, на нашу думку, в межах цього дослідження заслуговує проблема практичного характеру – повнота оцінки аудиторського ризику, від точності якого напряму може залежати об'єктивність аудиторського судження. На наявності додаткових компонентів аудиторського ризику в умовах вико-

ристання комп'ютерних технологій, крім зазначених в МСА характерного ризику, не виявлення помилок та ризику контролю, неодноразово наголошували В. Подольський [7, с. 47–56], В. Ємелін [1, с. 362], С. Лебедевич та В. Бондаренко [4, с. 46–52].

Відомий теоретик комп'ютерного аудиту В. Подольський започаткував розподіл додаткових складових частин ризику залежно від форм вираження: на рівні автоматизації обліку клієнта та на рівні автоматизації роботи аудитора [1, с. 48].

Розглядаючи методику визначення аудиторського ризику, С. Лебедевич та В. Бондар зазначають, що «додаткові ризики можуть входити як складова частина до ризику контролю, якщо мова йде про комп'ютерні системи бухгалтерського обліку, якщо ж суттєва частина безпосередньо господарської діяльності підприємства базується на використанні модулів комп'ютерних інформаційних систем з оперативного обліку, тоді такі ризики є складником і властивого ризику» [4, с. 61–62].

Узагальнені результати групування можливих складових частин додаткового аудиторського ризику наведено в табл. 1, що дасть змогу акцентувати увагу на різносторонності ризику аудитора з використанням комп'ютерів.

Зазначений у табл. 1 перелік компонентів додаткового аудиторського ризику не є вичерпним, а, як влучно зазначив С. Лебедевич, може поповнюватися залежно від рівня кваліфікації та досвіду аудитора [4, с. 69].

Із наведеної в табл. 1 інформації можна реально оцінити масштаби впливу додаткового ризику на оцінку загального ризику аудиту, ігнорування яких є небажаним і небезпечним під час формування об'єктивної аудиторської думки. До того ж проблема існування додаткового аудиторського ризику під час використання комп'ютерної техніки повністю нівелювана на рівні законодавства і в жодному чинному нормативному документі не розглядається. Це питання не може бути винесене на розсуд аудиторських фірм, а сам розмір аудиторського ризику під час використання комп'ютерної техніки та інформаційних технологій визначатися на основі існуючих внутрішньофірмових методик, оскільки це питання відзначається певним рівнем специфіки і складності для аудитора, який не має спеціальної технічної підготовки та кваліфікації IT-спеціаліста. Тому на рівні законодавчих норм і правил повинні бути вказані хоча б орієнтовні фактори виникнення додаткового ризику комп'ютерного аудиту.

Зважаючи на низький рівень автоматизації господарських процесів на підприємствах України, на задовільний стан електронного адміністрування платників податків та низький загальнодержавний рівень комп'ютеризації процесів у суспільстві, вважаємо, що ігнорування питань стандартизації процесів автоматизації аудиту є поспішним і опальним кроком, тому особливо актуальною є потреба розробки нормативу покликаною вирішити суперечливі питання здійснення аудиту із залученням комп'ютерної техніки та інформаційних технологій.

Висновки. Здійснений критичний аналіз нормативно-правового забезпечення та практичних проблем комп'ютерного аудиту, дає змогу зробити такі висновки:

1. До основних причин існування проблем розвитку комп'ютерного аудиту в Україні можна віднести недостатнє нормативне та методологічне забезпечення, що не сприяє повній інтеграції у світове господарство та входженні аудиторів України у світову аудиторську спільноту.

2. Недосконалість, а подекуди відсутність однозначного тлумачення у законодавчих актах як самого поняття комп'ютерного аудиту, так і склад-

Таблиця 1

Складники додаткового аудиторського ризику

Назва ризику	Фактори, що впливають на ризик
Ризики, пов'язані з технічними аспектами (технологічний ризик)	<ul style="list-style-type: none"> – придбання дешевого обладнання, низького класу, застарілого обладнання, в ненадійних поставальників та виробників; – відсутність технічного обслуговування, оновлення техногенного парку, брак технічних засобів захисту (джерела безперебійного живлення, протипожежна сигналізація тощо) – низький рівень контролю за використанням та збереженням комп'ютерної техніки; – відсутність кваліфікованого персоналу, що забезпечує безперебійну та якісну роботу технічного забезпечення комп'ютерної системи обліку тощо
Ризики, пов'язані з програмними аспектами (ризик прикладних програмних рішень)	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність антивірусних програм та можливості їх оновлення; – брак останніх оновлень в операційних системах та оновлень версій комп'ютерної програми бухгалтерського обліку; – відсутність перевірки цілісності програм і даних; – використання неліцензійного, малотиражного програмного забезпечення або придбання його в сумнівного поставальника; – помилки в алгоритмі програми тощо
Ризики, пов'язані з інформаційними аспектами (інформаційний ризик)	<ul style="list-style-type: none"> – наявність і зміст організаційно-розпорядчих документів, що регламентують порядок і періодичність формування облікової інформації на паперових носіях, резервного копіювання, архівації інформації; – відсутність/неефективність організаційної політики розподілу функціональних обов'язків або системи контролю доступу до інформації, відповідальність за збереження інформації; – невикористання або неефективність шифрування інформації при зберіганні та передачі; – відсутність або неефективність призначення паролів доступу, набору функцій і ролей в КСБО; – брак контролю якості та правдивості вхідної та вихідної інформації; – ризики, викликані відсутністю перевірки цілісності інформації
Ризики, пов'язані з організацією обліку і контролю під час використання КСБО на підприємстві	<ul style="list-style-type: none"> – слабка підготовка персоналу клієнта до роботи з КСБО, відсутність сертифікованих працівників; – брак чіткого поділу функціональних обов'язків щодо роботи в КСБО і недосконалість відповідальності клієнта; – відсутність/неефективність політики використання КСБО, слабка організація системи внутрішнього контролю тощо
Ризики, пов'язані з кваліфікацією аудитора	<ul style="list-style-type: none"> – кваліфікація аудитора, наявність досвіду роботи в прикладному програмному рішення, яка використовується клієнтом, можливість формування об'єктивної оцінки роботи КСБО; – неможливість чи ризик некоректної побудови тестів КСБО; – помилкове тлумачення результатів тестів аудиту; – використання аудитором неліцензійного програмного забезпечення підтримки аудиторських рішень тощо

Джерело: побудовано автором на основі [1, с. 362–363; 4, с. 67–69; 7, с. 48–51]

ників аудиторського ризику, приводить до неточної його оцінки, а отже, не сприяє підвищенню якості аудиторських послуг.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Емелин В. Проблемы практики аудита в условиях автоматизированной обработки данных / В. Емелин, М. Веретиенникова // Молодой ученый. – 2014. – № 1. – С. 361–364.
2. Івахненко С. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: [монографія] / С. Івахненко. – Житомир: Рута, 2010. – 432 с.
3. Калініченко Л. Проблемні питання щодо автоматизації аудиту в Україні / Л. Калініченко, Г. Калініченко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 5 (3). – С. 282–286.
4. Лебедев С. Комп'ютерний аудит / С. Лебедев, О. Бондаренко. – Львів: Редакція Національного лісотехнічного університету України, 2010. – 200 с.
5. Нерсесян Г. Современные проблемы аудиторской деятельности в Украине / Г. Нерсесян // Банкир. – 2006. – № 2 (16). – С. 28–33.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>.
7. Подольский В. Компьютерные информационные системы в аудите: [учеб. пособие для студентов вузов] / В. Подольский, Н. Щербакова, В. Комиссаров; под ред. В. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 159 с.
8. Williamson A. Audit Automation / A. Williamson // Accountants Digest. – London: ICAEW, 1994. – № 318. – P. 1–7.

УДК 657.372.3

Трачова Д.М.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Таврійського державного агротехнологічного університету

АМОРТИЗАЦІЙНА ПОЛІТИКА ІНШИХ ДЕРЖАВ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ

У статті розглянуто науково-методичні підходи до процесу формування амортизаційної політики іншими державами. Визначено спільні риси та відмінності застосування методів нарахування амортизації, досліджено їх ефективність. Обґрунтовано напрями здійснення амортизаційних реформ в країні з урахуванням закордонного досвіду.

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, важелі стимулювання технічного переозброєння підприємства, методологія обліку, державне регулювання.

Трачёва Д.Н. АМОРТИЗАЦИОННАЯ ПОЛИТИКА ДРУГИХ ГОСУДАРСТВ: ОПЫТ И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ

В статье изложены научно-методические подходы к процессу формирования амортизационной политики другими государствами. Выявлены общие черты и отличия применения разных методов начисления амортизации, изучены преимущества и недостатки этих методов. Определены направления осуществления амортизационной реформы с учетом опыта других стран.

Ключевые слова: амортизация, амортизационная политика, рычаги стимулирования технического переоснащения предприятия, методология учета, государственное регулирование.

Trachova D.M. DEPRECIATION POLICY OF OTHER COUNTRIES: EXPERIENCE AND PROSPECTS OF APPLICATION

In article scientific and methodical approaches to process of depreciation policy's forming by other states are stated. Common features and differences of different depreciation's methods application are revealed, benefits and shortcomings of these methods are studied. The directions of depreciation reform's implementation taking into account experience of other countries are defined.

Keywords: depreciation, depreciation policy, levers of stimulation of enterprises technical retrofitting, accounting methodology, state regulation.

Постановка проблеми. Реформування економіки України в напрямі інтеграції до світової спільноти вимагає переобладнання підприємств з метою переорієнтації з сировинного на інноваційний шлях виробництва. Сучасний стан основних виробничих фондів більшості підприємств незадовільний через високу їх зношеність. Водночас підприємства не мають фактично наявного амортизаційного фонду, який би забезпечував своєчасно відновлення або модернізацію основних засобів.

Серед низки таких факторів, як обмеженість власних інвестиційних коштів підприємства, недостатність інноваційного спрямування в інвестування основних засобів, відсутність державного регулювання інвестиційних процесів, що сприяють такій ситуації, необхідно окремо відзначити недосконалий механізм амортизації, який фактично гальмує реноваційні процеси в економіці [1].

У цілому існує невідповідність амортизаційної політики країни процесам відтворення основних

виробничих засобів, що робить питання формування амортизаційної політики досить актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання економічного змісту і формування амортизаційних відрахувань займається багато провідних учених: з моменту виникнення облікових та економічних теорій до сьогодні. Питання формування амортизаційного фонду висвітлені в працях таких учених, як О. Гудзь, Є. Жердев, М. Караваєва, О. Кленін, І. Крапля, О. Олійник, Г. Партин, О. Правдюк [1–7].

Так, на думку О. Олійника, амортизаційна політика є фінансовим важелем впливу на процеси економічного розвитку [2]. У процесі вивчення питання узгодженості податкової кредитної та амортизаційної політики підприємств науковцем приведений розрахунок науковців Інституту аграрної економіки щодо оновлення машино-тракторного парку на рівні технологічної потреби. У результаті визначено, що 50%