

УДК 004: 336.225.674

Бугаєнко В.Г.

аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю

Київський національний торговельно-економічний університет

КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ – ЯК ЗАСІБ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

© Бугаєнко В.Г.

У статті розглянуто сутність та значення комп'ютерних технологій в проведенні державного фінансового аудиту у бюджетних установах. Визначені особливості методики державного фінансового аудиту в умовах електронної обробки даних. Запропоновано алгоритм автоматизації методики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Ключові слова: комп'ютеризація, державний фінансовий аудит, бюджетні установи, комп'ютерні технології, програмне забезпечення, автоматизоване робоче місце

In article the computer technologist's essence and importance in undertaking state financial audit into budgetary establishments was examined. Particularities of the methods state financial audit in conditions electronic data processing were certain. The algorithm automations methods state financial audit of budgetary establishment's activity was offered.

Key words: computerization, state financial audit, budgetary establishments, computer technologies, software, automated worker place.

В статье рассмотрено сущность та значение компьютерных технологий в проведении государственного финансового аудита в бюджетных учреждениях. Определены особенности методики государственного финансового аудита в условиях электронной обработки данных. Предложен алгоритм автоматизации методики государственного финансового аудита деятельности бюджетных учреждений.

Ключевые слова: компьютеризация, государственный финансовый аудит, бюджетные учреждения, компьютерные технологии, программное обеспечение, автоматизированное рабочее место.

Світова економічна криза та глобалізаційні процеси стали одним із найпотужніших чинників трансформації економічних систем на початку ХХІ століття. Значною мірою саме всеохоплююча глобалізація визначає пріоритети національного

економічного розвитку та задає напрями державного регулювання економіки.

В результаті зменшення ділової активності та згорання діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності бюджетні доходи і видатки значно скоротилися. У наш час особливої уваги заслуговує створення дієвої системи державного фінансового контролю за бюджетними коштами та майном, що потребує вирішення цілого ряду теоретичних та практичних проблем.

Одним із важливих елементів сучасної системи державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, який спрямований на запобігання фінансовим порушенням і полягає у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього контролю [2, п. 3].

Однак сьогодні існує проблема, яка полягає в тому, що є практична необхідність у зменшенні витрат часу на отримання достатньої кількості доказів щодо законного та ефективного використання державних (комунальних) коштів, інших активів, правильного ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю бюджетних установ.

Сучасна комп'ютерна техніка і програмне забезпечення дає змогу значно розширити сферу застосуванням електронно-обчислювальних машин у процесі контролю, в тому числі і в державному фінансовому аудиті діяльності бюджетних установ, шляхом виконання логічних, аналітичних, розрахункових та інших процедур.

З цього випливає що, для вирішення поставленої проблеми необхідно розв'язати наступні завдання, які мають наукове і практичне значення, а саме:

- 1) з'ясувати сутність та значення комп'ютерних технологій в аудиторському дослідженні;
- 2) визначити особливості методики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ в умовах електронної обробки даних;

3) розробити алгоритм проведення державного фінансового аудиту у бюджетних установах із застосуванням комп'ютерної техніки.

Проблеми застосування комп'ютерних технологій в аудиті досліджують зарубіжні та вітчизняні учені, зокрема, такі як: Калюга Є.В., Ніконова О.В., Одінцов Б.Є., Романов А.Н., Івахненко С.В., Шевчук В.О. та ін.

Так, російські вчені Одінцов Б.Є. та Романов А.Н. пропонують використовувати в аудиті автоматизовані контрольні-консультативні аудиторські системи (ККАС), які дозволяють вирішити два типи аудиторських задач: контрольні та консультативні [5, с. 59].

Калюга Є.В. доводить, що впровадження комп'ютерної техніки значно підвищує ефективність контролю за прийнятими рішеннями [4, с. 124].

Професор Шевчук В.О. створив блок-схему машинного здійснення контролю та регулювання відхилень і пророкує, що у перспективі будуть сконструйовані ергатичні та автоматичні системи контролю, а також системи контролю з вбудованим штучним інтелектом [6, с. 47].

Впровадити комп'ютерний інструментарій підтримки аудиту системи СААТ (computer assisted audit techniques) у систему державного фінансового аудиту пропонує Ніконова О.В., оскільки програмні продукти системи СААТ використовуються у більшості країн Європейського Союзу [9].

Івахненко С.В. розробив функціональну структуру програмного комплексу аудиту та наводить переваги від упровадження комп'ютерних систем у практичну діяльність контролюючого органу [7, 8].

Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць та публікацій з цієї тематики, питання комп'ютеризації державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ залишається відкритим.

Метою статті є обґрунтування шляхів вирішення проблеми комп'ютеризації державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ – як засобу його розвитку та удосконалення.

Програмне забезпечення обліку операцій з іноземною валютою складається з системного та прикладного програмного забезпечення (рис. 1).

Системне програмне забезпечення		Прикладне програмне забезпечення (ППЗ)		
Операційна система	Обслуговуючі програми	ППЗ загального призначення	ППЗ цільового призначення	
			Аудиторські програми	Бухгалтерські програми

Рис. 1. Програмне забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ

Так, комп'ютерна техніка, яка використовується під час аудиторського дослідження, включає спеціальне технічне, програмне та інформаційне забезпечення, а також призначена для здійснення відповідних процедур в середовищі електронної обробки даних (далі – ЕОД).

Системне програмне забезпечення включає в себе операційну систему (“Microsoft Windows” 95, 98, 2000, XP) та обслуговуючі програми операційної системи (“MS DOS”, “BIOS”, “Антивирус Касперського™ Personal Pro 4.0” та ін.).

До складу прикладного програмного забезпечення входить:

- прикладне програмне забезпечення загального призначення, яке використовується для обробки даних, зчитування і вибірки інформації з файлів, розрахунків фінансово-економічних показників, формування і друкування звітів (“Microsoft Word”, “Microsoft Excel”, “Microsoft Access”);

- спеціальні (цільові) програми, що безпосередньо застосовуються в аудиторському дослідженні для вирішення конкретних задач (“IDEA”, “ACL”, “IT Audit: Аудитор”, “Івахненко & Катеньов Аудит”, “Суперкалк”, „Варитаб” , „Експерт Аудит” та ін.). В окремих випадках аудитором можуть використовуватися комп'ютерні програми підконтрольних об'єктів, оскільки їх застосування в стандартному або модифікованому вигляді може бути ефективнішим і дешевшим, ніж удосконалення спеціальних незалежних програм для виконання окремих аудиторських процедур;

➤ облікові та інші програми бюджетних установ, які не містять спеціальних засобів зовнішнього контролю, але виступають інформаційною базою для спеціальних аудиторських програм та можуть бути використані аудитором для вирішення деяких інформаційно-аналітичних задач: (“1С: Бухгалтерія” 7.7, 8.0”, „Парус” та ін.).

На нашу думку, основними умовами ефективного проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ в середовищі ЕОД є: високий рівень компетентності та професійність аудиторів; дотримання вимог щодо відповідальності аудиторів за належне проведення перевірки в умовах ЕОД; організація і планування аудиторських процедур з допомогою комп’ютерів; належне вивчення автоматизованої системи обліку та внутрішнього контролю; отримання достатніх і надійних доказів у середовищі ЕОД.

Високий рівень компетентності та професійної майстерності передбачає, що для проведення аудиту в середовищі ЕОД аудитори повинні мати глибокі знання про технічне і програмне забезпечення ЕОМ, володіти методикою контролю з використанням комп’ютерів, знати технологію автоматизованого облікового процесу, мати достатні навички практичної роботи з комп’ютерами. Слід зауважити, що персональні комп’ютери з програмних забезпеченням є лише засобом праці державних аудиторів.

Для успішної роботи аудиторів, ми пропонуємо, створити автоматизовані робочі місця, що повинні являти собою професійно-орієнтовані обчислювальні комплекси індивідуального або колективного користування, які функціонують на базі персональних електронно-обчислювальних машин з відповідним програмним забезпеченням в інтерактивному режимі.

ЕОД може суттєво впливати на процес вивчення й оцінку системи обліку і внутрішнього контролю, а також на вибір та підготовку спеціальних аудиторських комп’ютерних процедур і прийомів. Тому аудитор повинен отримати достатні знання про середовищі ЕОД для здійснення необхідних аудиторських процедур. Його відповідальність полягає в тому, що він не може передавати іншим особам свої зобов’язання на складання аудиторського висновку та інших документів в умовах проведення

перевірки в середовищі ЕОД, а також на висловлювання думки про інформацію, яка належить до внутрішньо машинної інформаційної бази.

Аудиторське дослідження правильності введення даних у середовищі ЕОД повинно охоплювати такі процедури: контроль процесу збирання і передачі даних; перевірку наявності всіх необхідних видів програмного контролю; тестування системи програмного контролю; оцінка надійності вводу і фіксації даних. Доцільно, щоб у процесі аудиторської перевірки в середовищі ЕОД широко використовували такі прийоми, як паралельне моделювання, тестування, сканування, контрольні приклади. Адже, вони дають змогу виявити неточності у фактографічній інформації і, відповідно, локалізувати систематичні помилки в облікових записах.

Процедури управління процесом обробки даних, удосконалення алгоритмів і налагодження змінних параметрів процесу обробки, які виконує персонал бюджетної установи, підлягають вивченню з погляду відповідності чинним вимогам, доцільності та ефективності.

Аудиторський контроль правильності обробки даних охоплює прийоми наскрізного тестування і контрольних прикладів, що виконуються в середовищі ЕОД, а також прийом порівняння паперових реєстрів з їх комп'ютерними аналогами. Бувають випадки, коли працівники обліку вносять несанкціоновані виправлення у файли даних або підробляють паперові реєстри.

Процес удосконалення алгоритмів і налагодження змінних параметрів бухгалтерських програм також повинен підлягати аудиторській перевірці. Більшість бухгалтерських програм дає змогу створювати нові реєстри, відомості та інші документи з допомогою власних команд формальної мови опису алгоритмів. Файли, які містять діючі алгоритми та змінні параметри, повинні бути надійно захищені від несанкціонованого доступу, оскільки будь-яка неточність у них призводить до виникнення систематичних помилок у документах та звітності. Аудитор може використати прийоми дослідження документів і паралельного моделювання для того, щоб перевірити правильність існуючих алгоритмів і змінних параметрів.

Правильне зберігання бухгалтерських даних в бюджетних

установах – одна з найголовніших умов отримання достатніх і надійних аудиторських доказів. Їх отримання в середовищі ЕОД має особливості. Часто виникає необхідність застосування прийомів аудиторського комп'ютерного контролю, спеціального програмного забезпечення і комп'ютерної техніки. Основними причинами цього можуть бути такі фактори: відсутність вхідних паперових документів, виконання деяких операцій комп'ютером без формування документальної копії або розшифрування; недостатня надійність системи комп'ютерного захисту; відсутність стандартних засобів отримання контрольної інформації для візуального вивчення; неможливість доступу до даних, що зберігаються у файлах і можуть бути прочитані тільки з допомогою комп'ютера.

Розглянуті особливості державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ у середовищі ЕОД стосувалися складу і змісту аудиторських процедур, але ЕОД може впливати також на послідовність і тривалість їх здійснення. Деякі дані можуть не зберігатися у файлах упродовж часу, достатнього аудиторського дослідження, і аудитор повинен вжити заходів, щоб своєчасно відновити, зберегти або скопіювати ці дані. Тому послідовність виконання певних аудиторських у середовищі ЕОД може відрізнятись від аналогічних дій в умовах неавтоматизованих облікових систем. Тривалість багатьох процедур може бути значно зменшена завдяки використанню швидкодіючої комп'ютерної техніки.

Крім того, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [3, с. 794], застосування аудиторських процедур може вимагати від аудитора розгляду комп'ютеризованих методів аудиту, таких як:

- детальні тести операцій і сальдо, наприклад, використання аудиторського програмного забезпечення повторного обчислення відсотка або вилучення рахунків-фактур з певною сумою з комп'ютерних засобів;

- аналітичні процедури, наприклад, з метою виявлення суперечностей чи значних коливань;

- тести загальних заходів контролю, наприклад, перевірка структури чи конфігурації операційної системи, процедур доступу до програмних бібліотек або для перевірки того, що версія використовуваної програми є версією, ухваленою керівництвом

(шляхом використання програмного забезпечення порівняння кодів);

- програми вибірки для вилучення даних, призначених для аудиторської перевірки;

- повторне проведення обчислень бухгалтерськими системами суб'єкта господарювання.

З цього випливає, що сучасні аудиторські програми повинні містити комп'ютеризовані методи аудиту. Крім цього, спеціалізовані програми аудиту повинні надавати аудитору можливість досліджувати основні функції управління підконтрольних об'єктів.

Особливість методики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних в умовах електронної обробки даних полягає в тому, що кожен етап методики має автоматизовану обробку даних за певним визначеним алгоритмом.

Алгоритм методики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ в умовах електронної обробки даних зображений за допомогою блок-схеми (Рис. 2).

На підготовчому етапі скануються та опрацьовується інформація щодо особливостей діяльності бюджетної установи, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішньогосподарського фінансового контролю. Автоматизовано здійснюється оцінки ризиків та друкується програма проведення аудиту. При відсутності можливості отримання вищезазначеної інформації проведення державного аудиту автоматично зупиняється.

На етапі здійснення поточних аудиторських процедур отримуються достатні докази для висловлення думки в тому, що функції управління бюджетних установ, такі як: планування, облік, контроль та аналіз, здійснюються відповідно до завданих параметрів. У разі відсутності можливості застосування достатньої кількості аудиторських процедур аудиторське дослідження автоматично завершується.

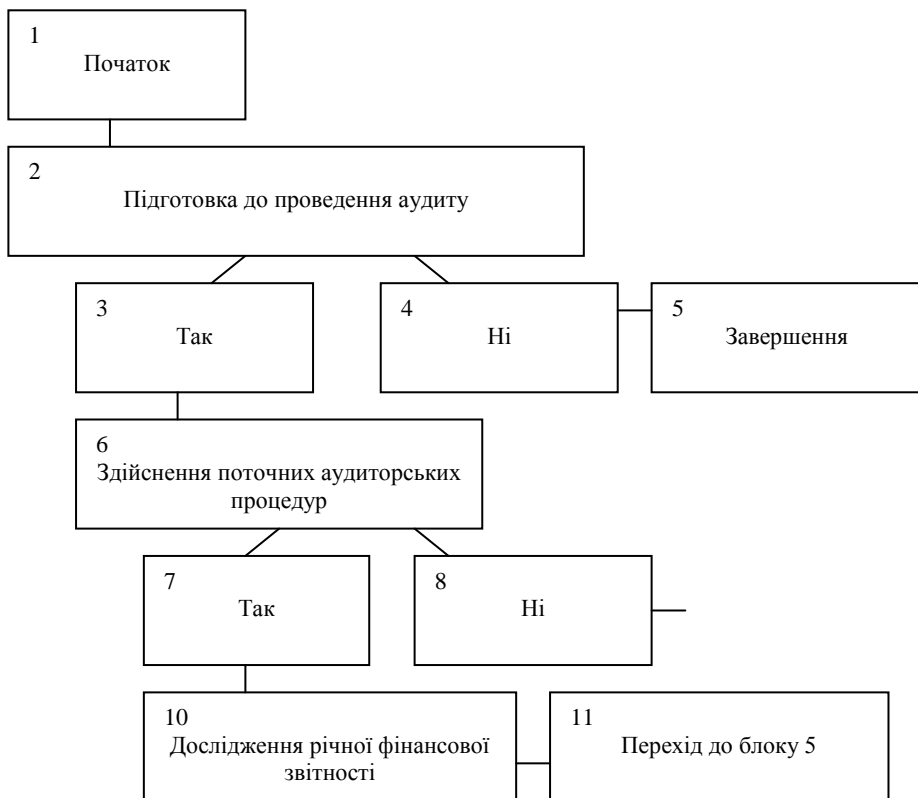


Рис. 2. Блок-схема машинного здійснення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ

Дослідження річної фінансової звітності є завершальним етап комп'ютеризованої методики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. На даному етапі за допомогою відповідного програмного забезпечення створюється аудиторський висновок, який в подальшому виводиться на комп'ютерні засоби друку.

В ході проведеного дослідження з'ясовано, що використання комп'ютерних технологій дозволяє частково вирішити проблему витрат часу на проведення якісного аудиторського дослідження діяльності бюджетних установ. Однак спеціалізоване програмне

забезпечення повинно відповідати міжнародним стандартам аудиту та включати необхідну кількість аудиторських процедур.

З метою прискорення процесу аудиторського дослідження діяльності бюджетних установ ми запропонували алгоритм автоматизації методики проведення державного фінансового аудиту в бюджетних установах у вигляді блок-схеми.

Перспективами подальшого дослідження у даному напрямі є розроблення алгоритмів автоматизації окремих процедур методики державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний Кодекс України: прийнятий Верховною Радою України 21.06.2001 р., ст. 189, з наступ. змінами і допов. // Відом. Верховної Ради України. – 1991. – № 37 – 38.
2. Порядок проведення органами контролю-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року./Пер. з англ. мови Селезньов О.В. і ін. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – 1028 с.
4. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
5. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336 с.
6. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
7. Івахненко С.В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід. – 2009. – № 10. – С. 38-44.
8. Івахненко С.В. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 56-62.
9. Ніконова О.В. Системи СААТ – новий інструментарій у проведенні аудиту // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6 (41). – С. 60-64.