

УДК 336.225.674:004

Бенько М.М., д.е.н., професор

Сопко В.В., д.е.н.

Київський національний торговельно-економічний університет

## **ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ЯК ФАКТОР ІНТЕГРАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО І ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ**

Стаття присвячена питанням теоретичного обґрунтування розуміння інформаційних технологій як фактору, який, разом з іншими факторами, зумовлює та сприяє інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту, як процесу, у досягненні мети.

**Ключові слова:** інтеграція, інформаційні технології, внутрішній аудит, зовнішній аудит.

Бенько Н.Н., Сопко В.В.

## **ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ КАК ФАКТОР ИНТЕГРАЦИИ ВНУТРЕННЕГО И ВНЕШНЕГО АУДИТА**

Статья посвящена вопросам теоретического обоснования понимания информационных технологий как фактора, который, совместно с другими факторами, предопределяет и содействует интеграции внутреннего и внешнего аудита, как процесса, в достижении цели.

**Ключевые слова:** интеграция, информационные технологии, внутренний аудит, внешний аудит.

Benko M., Sopko V.

## **INFORMATION TECHNOLOGY AS A FACTOR OF INTEGRATION OF INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT**

Based on the study of the national economy, the rapid reaction of the subjects to changes of external and internal impacts, as well as information technologies (IT) in management, revealed a number of internal problems, which include above all a lack of confidence in the accounting information, which is necessary to make solutions, which, in the absence of effective control can be significantly distorted. It is proved that under such conditions necessary adjustment system approach in the management and implementation of effective internal control, internal and external audit as an integrated system is necessary. Based on the investigation of the content of the system revealed that its implementation requires not only the automation of business processes and the use of computer information accounting systems, but also the automation of the control procedures and widespread use of IT as an integrating factor in the external and internal audit. Article is devoted to understanding the theoretical foundation informational technologies as a factor which, together with other factors, determines and promotes the integration of internal and external audit as a process in achieving the goal.

**Keywords:** integration, information technology, internal audit, external audit.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями.** Для сучасного стану розвитку національної економіки є характерним підвищення оперативності реагування її суб'єктів на зміни зовнішніх та внутрішніх факторів впливу, а також широким застосуванням інформаційних технологій (ІТ) в управлінні. Кризові явища виступили певним каталізатором перебудови національної економіки, який сприяв виявленню низки внутрішніх проблем в управлінні, до яких разом із неефективним використанням ресурсів належить перед усім брак довіри до облікової інформації, необхідної для прийняття рішень, яка, за відсутності дієвого контролю, може бути суттєво перекручена. За таких умов важливим є налагодження системного підходу в управлінні і ефективного здійснення внутрішньогосподарського контролю, внутрішнього і зовнішнього аудиту, як цілісної системи.

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 ІТ, як інтегруючого фактору, у зовнішньому та внутрішньому аудиті.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Процес вироблення нових наукових знань у царині розвитку ІТ, їх застосування в управлінні, обліку, контролі, аналізі, аудиті; удосконалення контролю, аналізу, аудиту, знайшов своє відображення у працях Бардаша С.В. [2], Бенька М.М. [3], Брадула О.М. [5], Мельниченко С.В. [9], Мниха Є.В. [7], Івахненкова С.В. [8], та інших вчених. Разом з цим відсутність комплексних досліджень застосування ІТ у зовнішньому і внутрішньому аудиті, як цілісній системі, вимагає розробки теоретико-методологічних та практичних положень побудови таких систем в середовищі ІТ та вирішення контрольно-аналітичних задач.

**Цілі статті.** Доступність ІТ, їх можливості, об'єктивно призвели до широкого їх застосування в аудиті. Аудит, на відміну бухгалтерського обліку, є менш стандартизованою системою, а отже виникають дискусії щодо ефективності застосування ІТ у аудиті. Особливо у процедурно-процесуальному аспекті. Теоретико-методологічним положенням здійснення аудиту у середовищі ІТ приділяється мало уваги. У зв'язку з цим, розробка таких положень, в даному контексті, є надзвичайно актуальною. На основі дослідження змісту ІТ, методики та організації внутрішнього і зовнішнього аудиту, визначити сутність та розуміння ІТ як фактору, який, разом з іншими факторами, зумовлює та сприяє інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту, як процесу, у досягненні мети.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Стосовно інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту, як видів контролю, вважаємо доречним згадати, що основними функціями управління, як відомо, є планування, координація, облік, контроль. Планування забезпечує прямий зв'язок із керованим об'єктом. Координація передбачає узгодження дій між керівним і керованим об'єктом. Облік застосовується для спостереження за об'єктом. Контроль забезпечує зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління. Якщо вилучити один із компонентів то відбудеться розрив управлінського циклу і це призведе до втрати керованості. До того ж у разі відсутності контролю, навіть за наявності функції планування, система управління за короткий період часу втратила б можливість розвитку. У свою чергу, контроль без обліку був би неможливий, а без координації – марний.

Варто зауважити, що досвід господарювання підтверджує важливість і необхідність здійснення контролю – одного з важелів управління підприємствами і установами. Ми підтримуємо точку зору Ткаченко А.М., що сутність контролю, його місце в системі управління багато в чому визначається характером виробничих відносин у суспільстві. Розвиток контролю в Україні виявив багато проблем теоретичного і практичного характеру, вирішення яких багато в чому залежить від перетворення всієї системи політичних і економічних відносин у країні. Крім того, сутність і зміст контролю не можуть бути докладно розкриті поза сферою управлінської діяльності, яку він обслуговує. Контроль як функція управління виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й системою управління, інформуючи про справжній стан керованого об'єкта, фактичне виконання управлінського рішення[12].

В контексті даного дослідження вважаємо за необхідне нагадати яке визначення контролю дається з позиції його автоматизації, – що контроль – це система, функціонування якої передбачає наявність входу, виходу, механізму, який систему

приводить в дію, управління, тобто середовища, де діє механізм, та безпосередньо процесу обробки, завдяки якому відбувається перетворення вхідної інформації у вихідну[6, с. 26; 1, с. 14]. Поняття «система» слід розуміти як об'єкт, що має певну архітектуру і метод збору, накопичення, обробки, узагальнення, надання інформації.

Звернімо увагу, що важлива роль в удосконаленні управління, посиленні орієнтації на досягнення високих кінцевих результатів належить внутрішньому контролю, зокрема внутрішньому аудиту – основній інформаційній базі управління, знаряддю контролю за станом об'єктів управління, способу об'єктивної оцінки результатів господарювання. Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що верхня ланка керівництва не займається повсякденним контролем за діяльністю підприємства чи установи та працівників нижчої управлінської ланки. Внутрішній аудит надає інформацію про таку діяльність і підтверджує достовірність звітності, в т.ч. управлінської.

Звернімо увагу на те, що поряд із внутрішнім аудитом значного поширення набув зовнішній аудит, який здійснюють аудиторські організації (фірми), а також окремі незалежні аудитори відповідно до укладених угод. Зовнішній аудит є методом здійснення позавідомчого контролю, який не замінює й не підмінює державний контроль за господарською та фінансовою діяльністю економічних суб'єктів, що здійснюють відповідні державні органи, а насамперед надає інформацію вищій ланці керівництва підприємства, установи про фінансово-господарську діяльність, сприяє створенню високоефективної системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, перешкоджає виникненню порушень і підтверджує вірогідність звітів відокремлених структурних підрозділів. Незважаючи на те, що діяльність зовнішніх аудиторів може бути спрямована на усі економічні суб'єкти незалежно від організаційно-правових форм і форм власності, основними об'єктами аудиту є підприємницькі структури.

Варто зауважити, що більшість аудиторських фірм надають послуги, які дають можливість їх клієнтам вести бізнес ще ефективніше. Діапазон цих послуг – від простих пропозицій щодо поліпшення організації бухгалтерської системи і методики бухгалтерського обліку до допомоги в розробці маркетингової стратегії, запровадженні прогресивних ІТ, постановці задач бухгалтерського обліку і контролю, консультацій з актуальних питань. Проведені дослідження свідчать, що у сучасних умовах розвитку економіки України близько третини послуг аудиторських фірм – це супутні послуги, зокрема консультування з питань економіко-правового забезпечення господарської діяльності (облік і оподаткування) в т.ч. побудови ефективної інформаційної системи обліку і контролю.

Не є секретом, що стратегія аудиторського контролю будується на виборі найбільш доцільних шляхів досягнення мети. І характер контролю залежить зокрема від досвіду і кваліфікації внутрішнього аудитора, від тривалості роботи аудитора на підприємстві, тобто від рівня знання особливостей діяльності, характеру завдань, що вирішуються в аудиті, та інших факторів. На наше переконання внутрішній аудит, здійснюючи функцію управління, досліджує процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту згідно з законодавством і нормативно-правовими актами, які забезпечують раціональне господарювання в умовах ринкової економіки. Одна з найважливіших функцій внутрішнього аудиту полягає в тому, щоб своєчасно виявити негативні явища в фінансово-господарській діяльності і сприяти їх коригуванню до того, як ці проблеми переростуть у кризу.

Тому в практиці внутрішніх аудиторів виникає необхідність використання різних форм здійснення в часі та просторі контролю з метою своєчасного вироблення для керівництва напрямів управління фінансами і способів використання ресурсів. Теорія

контролю свідчить, що внутрішній аудит – це складова процесу зниження рівня інформаційного ризику. У цьому процесі внутрішній аудитор використовує різноманітні технологічні прийоми й методи, які в цілому складають методологію контролю.

Проведені дослідження свідчать, що досить часто у процесі внутрішнього аудиту виникають проблеми, які вимагають відповідних спеціальних знань, і в таких випадках не можливо провести кваліфіковану перевірку або дати оцінку певних обставин і сторін фінансово-господарської діяльності. Через такі чинники серйозні проблеми та суттєві помилки можуть залишитись нерозкритими й невиявленими. Тому внутрішнім аудиторам у разі необхідності варто пропонувати керівництву залучити до аудиторської перевірки зовнішній аудит.

Отже, явно проглядається єдина мета і об'єктивні передумови інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту у досягненні мети. Метою в даному випадку є досягнення економічної і соціальної ефективності системи корпоративного та державного управління, високого рівня відповідальності керівних органів суб'єктів господарювання та державної влади за виконання власних повноважень. Досягти мети можна лише за умови розробки і впровадження єдиної концепції розвитку аудиту з чітким розмежуванням внутрішнього і зовнішнього аудиту в т.ч. державного.

В даному контексті звернімо увагу, що МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» регулює взаємовідносини між підрозділами внутрішнього аудиту та зовнішнім аудитором, визначає доцільність та обсяги використання роботи внутрішніх аудиторів, визначає цілі підрозділу внутрішнього аудиту [10].

В контексті дослідження ІТ аудиту звернімо увагу на думки окремих науковців.

Як зазначає Белокоз О.І. підвищення ефективності аудиторської роботи можливе за рахунок використання комп'ютерних технологій. Проте враховуючи тенденції розвитку застосування ІТ при проведенні аудиту виникають деякі проблеми:

- специфіка аудиторської діяльності (щодо неможливості повністю формалізувати процес аудиту, щодо формування професійного висновку);
- застосування підприємством, на якому проводиться аудит, різноманітного програмного забезпечення та із використанням численних своїх внутрішніх аналітичних реєстрів накопичення інформації;
- аудитори змушені виїжджати на підприємства для проведення аудиту;
- різноманітна галузева спеціалізація клієнтів аудиторських фірм.

З урахуванням цього створюються негативні передумови щодо детального налагодження комп'ютеризованих систем на усі можливі випадки, їх необхідно постійно коригувати на програмному рівні, що призводить до збільшення капіталовкладення у спеціалізовані аудиторські програми [4].

На проблеми ефективності аудиту, як процесу, у зв'язку із неналежним застосуванням ІТ, вказує Яровенко Г.М. Це пояснюється, на його думку, складністю і трудомісткістю контрольних процедур, а також тим, що на багатьох підприємствах система внутрішнього контролю слабо організована або зовсім відсутня. Аналіз діючої практики обліку і господарського (фінансового) контролю показує, що якщо на службу обробки облікової інформації поставлена комп'ютерна техніка, то при здійсненні контрольних функцій на підприємствах при поточному спостереженні, вивченні і перевірці інформації майже ніякі технічні засоби не використовуються [13].

Вважаємо доречним згадати, як впливають на застосування ІТ у внутрішньому аудиті міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту (МСПЕВА) (табл. 1)[11].

Таблиця 1

Система положень застосування ІТ міжнародними стандартами професійної етики  
внутрішнього аудиту

МСПЕВА	Положення
1210.A3	Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання про ключові ризики та контроль в ІТ
1220.A2	Внутрішні аудитори повинні розглядати можливість застосування автоматизованих методів аудиту та аналізу даних на основі ІТ
2110.A2	Внутрішній аудит повинен оцінити, чи відповідає система управління ІТ стратегії і цілям організації
2120.A1	Функція внутрішнього аудиту повинна оцінити вплив ризику в сфері корпоративного управління, операційної діяльності та ІС
2330.A2	Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити завдання, вимоги до збереження документів, незалежно від носія, на якому вони зберігаються

У даному контексті терміни застосовуються у такому значенні:

Контроль в інформаційних технологіях (Information Technology Controls) - заходи, які підтримують операційну діяльність та управління організацією, а також забезпечують загальний і спеціальний контроль щодо елементів інформаційно-технологічної інфраструктури, таких як програмні додатки, масиви інформації, інфраструктура і персонал.

Система управління інформаційними технологіями (Information Technology Governance) - включає в себе керівників, організаційні структури і процеси, які забезпечують те, що інформаційні технології організації підтримують стратегії і цілі організації.

Автоматизовані методи аудиту (Technology-based Audit Techniques) - будь-які автоматизовані методи аудиту, такі як загальне програмне забезпечення, що відноситься до аудиту, генератори тестових даних, комп'ютерні програми для аудиту, спеціальні програмні додатки для аудиту та комп'ютеризовані аудиторські процедури.

Отже, не зважаючи на проблематику застосування ІТ під час проведення аудиту - використання ІТ та систем є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи аудитора, а й необхідною умовою її виконання для якісного аудиту.

Вважаємо доречним згадати, що міжнародні освітні стандарти для професійних бухгалтерів передбачають оволодіння внутрішніми аудиторами таких дисциплін як «Основи інформаційних технологій», «Інформаційні технології», «Інформаційні технології контролю професійних знань», «Інформаційні технології контролю професійної компетентності», «Інформаційні технології контролю компетентності фахівців як користувачів бухгалтерської інформації». Участь і роль окремих груп фахівців у розробці ІТ.

В контексті даного дослідження вважаємо доречним згадати точку зору Івахненкова С.В. Вчений наголошує, що комп'ютеризація принципово не змінює методологію бухгалтерського обліку. Натомість методика аудиту фінансової звітності підприємств, на яких використовуються інформаційні системи управління підприємств (ІСУП) та інформаційні системи бухгалтерського обліку (ІСБО) зазнає значних і суттєвих змін, хоча, звичайно, загальна мета аудиту не змінюється. В аудиторських фірмах персональні комп'ютери можуть використовуватися та активно застосовуються як для проведення аудиту економічних суб'єктів, так і для автоматизації управлінських робіт самої аудиторської фірми. При цьому використання комп'ютерів в аудиті навіть без використання спеціалізованого програмного забезпечення може охоплювати такі види робіт як виконання нескладних розрахунків, друк типових форм аудиторських документів, анкет, тестів тощо; використання нормативно-правової довідкової бази в електронному вигляді; виконання запитів до електронної бази даних сформованої в ІСБО; перевірка окремих розрахунків, виконуваних на різних ділянках обліку ІСБО; формування реєстрів бухгалтерського обліку й альтернативного балансу з використанням електронної бази даних клієнта; проведення комплексного аналізу фінансового стану економічного суб'єкта[8].

У зв'язку з широким застосуванням обчислювальної техніки, комп'ютерних інформаційних мереж та систем у бізнесі та бухгалтерському обліку перед аудиторами постало завдання пристосування технології своєї роботи або навіть значної її зміни з використанням спеціальних методів і комп'ютерних програм при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств, які застосовують автоматизовані системи.

Вважаємо доречним згадати, як впливають на застосування ІТ у зовнішньому аудиті Положення міжнародних стандартів аудиту (МСА). МСА, що містили положення щодо застосування ІТ в аудиті: 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем», 1001 «Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери», 1002 «Середовище ІТ: он-лайніві комп'ютерні системи», 1003 «Середовище ІТ: системи баз даних», 1008 «Оцінювання ризиків та внутрішній контроль - характеристики та особливості в КІС», 1009 «Комп'ютеризовані методи аудиту» втратили чинність. Звернімо увагу, що пряме відношення до ІТ має зокрема положення з міжнародної практики аудиту 1013 «Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності». Це положення надає рекомендації щодо МСА, якщо суб'єкт господарювання використовує загальнодоступну мережу, наприклад Інтернет, для електронної комерції.



У положенні відзначено, що для виконання аудиту у підприємствах електронної комерції аудитор повинен мати відповідні знання з інформаційних технологій (ІТ) та Інтернет-бізнесу з метою виявлення їх впливу на бізнес суб'єкта господарювання, оцінки навичок і знань ІТ персоналом суб'єкта господарювання, ризиків, пов'язаних із застосуванням електронної комерції, визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, оцінки аудиторських доказів.

Проведені дослідження й аналіз змісту чинних МСА, вказує на те, що тепер, фактично, аудит як діяльність, як професія, як функція, є за замовчуванням комп'ютерним [10]. Використання ІТ в аудиті є суцільним і безперервним. Це обумовлено наявністю у кожного суб'єкта господарювання, установи, - ІСБО, інформаційної системи управління, єдиного інформаційного простору. А суцільна інформатизація і комп'ютеризація визначає ІТ як один із інтегруючих факторів внутрішнього і зовнішнього аудиту (табл. 2).

Таблиця 2

Елементи інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту

ІТ аудиту як інтегруючий фактор		
Внутрішній аудит		Зовнішній аудит
ФАКТОРИ ІНТЕГРАЦІЇ		
Внутрішня інтеграція		Внутрішня інтеграція
Елементи :	Елементи інформаційно-технологічної інфраструктури, Стратегії і цілі організації, Загальне програмне забезпечення, Генератори тестових даних, Комп'ютерні програми для аудиту, Спеціальні програмні додатки для аудиту, Комп'ютеризовані аудиторські процедури	Елементи :
• об'єкти ІС внутрішнього аудиту		• об'єкти ІС зовнішнього аудиту
• Персонал внутрішнього аудиту		• Персонал зовнішнього аудиту
Зовнішня інтеграція	РОБОЧІ ПРОЦЕСИ	Зовнішня інтеграція

Комп'ютерний аудит означає використання комп'ютерів і сучасних ІТ для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності та підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх аудиту послуг.

Звернімо увагу на три основні напрямки застосування ІТ у аудиті:

- 1) використання ІС аудиту та ІТ аудиту для організації роботи суб'єкта аудиту;
- 2) перевірка та оцінка комп'ютерних ІС;
- 3) використання ІС аудиту та ІТ аудиту як специфічних інструментів для проведення аудиту.

Наведене свідчить, що ІТ застосовуються для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку; у наданні супутніх аудиту послуг; у плануванні, контролі та документуванні аудиторської роботи.

**Висновки.** Отже, на нашу думку ІТ, як інтегруючий фактор, забезпечують внутрішню інтеграцію суб'єктів і об'єктів внутрішнього (зовнішнього) аудиту, та зовнішню інтеграцію внутрішнього і зовнішнього аудиту як підсистем, в єдину інформаційну систему.

Внутрішня інтеграція забезпечує тісну інтеграцію системи внутрішнього (зовнішнього) аудиту та системи персоналу між собою. Зовнішня інтеграція забезпечує тісну інтеграцію робочих процесів внутрішнього і зовнішнього аудиту. На основі застосування ІТ, робота цих двох підсистем може бути паралельною і тісно інтегрованою.

#### Список використаних джерел:

1. Абдикеев Н.М. Проектирование интеллектуальных систем в экономике: Учебник / Под ред. Н.П. Тихомирова. – М.: Издательство «Экзамен», 2004. – 528 с.
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія / С.В.Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
3. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 336 с.
4. Белокоз О.І. Вплив інформаційних технологій на аудит дебіторів і кредиторів. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/golden/doc.html?id=18085>
5. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій / Брадул О. М. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 356 с.
6. Бурцев В. Характеристика системы внутреннего (финансового) контроля коммерческой организации // Финансовый бизнес. – 2000. – № 8. – С. 24-27.
7. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / [С.В. Мних, М.О. Никоневич, Н.С. Барабаш та ін]; за ред.. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
8. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньо-господарського контролю в контексті світової інтеграції : монографія / С. В. Івахненко. — Житомир : Рута, 2010. — 432 с.
9. Мельниченко С. В. Інформаційні технології в туризмі: теорія, методологія, практика : монографія / С. В. Мельниченко. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. — 493 с.
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. Київ. Вид-во «Фенікс», 2011, 846 с.
11. Міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту (стандарти). [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://iia.org.ua/ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-...>
12. Ткаченко Алла Михайлівна. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством : дис... д-ра екон. наук: 08.06.01 / НАН України; Інститут економіки промисловості. - Донецьк, 2005.
- Яровенко, Г. М. Аспекти автоматизації фінансового контролю підприємств [Текст] / Г. М. Яровенко // Вісник Української академії банківської справи. – 2004. – № 2 (17). – С. 89-96.