

**ВИЩИЙ ДЕРЖАВНИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

КУДРИЦЬКИЙ БОГДАН ВАЛЕРІЙОВИЧ

УДК 657.6/04.4

**МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТУ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ
ТЕХНОЛОГІЙ**

**Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

**Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

КИЇВ 2007

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі аудиту Вищого державного навчального закладу
"Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана"
Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Терещенко Лариса Олександрівна,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
професор кафедри аудиту

Офіційні опоненти доктор економічних наук, професор
Шевчук Володимир Олександрович,
Державна Академія статистики, обліку та аудиту
Держкомстату України,
професор кафедри обліку і аудиту, проректор

кандидат економічних наук, професор
Чернелевський Леонід Миколайович,
Національний університет харчових технологій,
завідувач кафедри обліку та аудиту

Захист відбудеться "8" жовтня 2007 р. о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої
вченої ради Д 26.006.06 Київського національного економічного університету імені
Вадима Гетьмана за адресою: 03680, м. Київ, просп. Перемоги, 54/1 ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Київського національного
економічного університету імені Вадима Гетьмана за адресою: 03113, м. Київ, вул.
Дегтярівська 49^Г, к. 601

Автореферат розісланий " " вересня 2007р.

Вчений секретар
Спеціалізованої вченої ради

Шарапов О.Д

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Для сучасного етапу розвитку економіки України характерні значні обсяги тіньового сектору економіки, що визначає специфіку управлінської діяльності, та зумовлює недовіру до фінансової звітності та інших офіційних документів. Традиційними для вітчизняних суб'єктів економічних відносин джерелами інформації є особисті зв'язки та інші неофіційні джерела інформації. За таких умов має місце підвищення ризиковості економічної діяльності, що негативно відображається на економіці країни в цілому.

Поглиблення кризи довіри, що спостерігається сьогодні в суспільстві також стримує розвиток вітчизняної економіки і вимагає подальшого зміцнення інституту незалежного фінансового контролю. Саме міцний інститут аудиту в особі незалежних професійних аудиторів може стати на заваді тих негативних процесів, що досі стримують розвиток вітчизняної економіки. Необхідною умовою підвищення рівня довіри до аудиторів у суспільстві є забезпечення високої якості та ефективності аудиторських перевірок. Визначальним для розвитку вітчизняного аудиту залишається безперервне удосконалення методики та організації перевірок, підвищення їх ефективності, визначення напрямів та способів застосування сучасних інформаційних технологій у процесі здійснення аудиту.

Упровадження в діяльність вітчизняних аудиторів сучасних досягнень у сфері інформаційних технологій у майбутньому визначатиме успішність діяльності аудиторських фірм та забезпечуватиме переваги в умовах конкурентної боротьби не лише на ринку України, а й на світовому ринку аудиторських послуг.

Вагомий внесок у дослідження теорії й методології аудиту фінансової звітності зробили такі провідні вітчизняні науковці, як М.Т. Білуха, А.В. Бодюк, Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, та зарубіжні автори – Р.Адамс, Е.А. Аренс, Є.М. Гутцайт, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженик, Р. Додж, Дж.К. Лоббек, Р.К. Маутц, В.И. Подольський, Дж. Робертсон, В.П. Суйц, Х.Ф. Шараф, А.Д. Шеремет.

Проте окремі аспекти методики й організації аудиту фінансової звітності в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій і досі залишаються дискусійними та потребують подальшого наукового розроблення.

Зокрема, недостатньо вирішеними залишаються питання створення надійних методик, здатних забезпечити уніфікацію та формалізацію підходів до оцінки аудиторського ризику та визначення рівня суттєвості, що дозволило б автоматизувати процес їх оцінювання.

Активне впровадження сучасних інформаційних технологій ускладнює систему обліку та внутрішнього контролю, що потребує відповідного удосконалення методики та організації аудиторських перевірок.

Нагальним для вітчизняного аудиту залишається завдання розроблення програмних засобів, здатних забезпечити високий рівень комплексної автоматизації аудиторської діяльності.

Актуальність викладених питань та недостатній рівень дослідження проблем аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій обумовили вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри аудиту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за темою "Проблеми розвитку аудиту, державного контролю та інформаційних технологій як важливих інструментів ринкової економіки" (державний реєстраційний номер 0101U007344).

У межах наукових програм досліджено питання відповідності постулатів, що лежать в основі методики та організації аудиту, вимогам сьогодення, удосконалено методику оцінювання аудиторського ризику та суттєвості як необхідного елементу підвищення ефективності аудиторського дослідження, обґрунтовано методику визначення надійності аудиторської перевірки на рівні сегментів аудиту та звітності в цілому, визначено підходи до організації аудиту в розвиненому комп'ютеризованому інформаційному середовищі підприємства, що перевіряється, запропоновано концепцію системи комплексної автоматизації аудиту відповідно до потреб вітчизняних аудиторів та сучасних можливостей інформаційних технологій, визначено напрями удосконалення існуючих методів аудиту на базі сучасних інформаційних технологій.

Мета та завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є узагальнення та критична оцінка чинних положень теорії та практики аудиту фінансової звітності підприємств в умовах сучасних інформаційних технологій.

Відповідно до поставленої мети визначені конкретні завдання, спрямовані на її досягнення, а саме:

- дослідити теоретичні засади аудиту фінансової звітності підприємств й оцінити їх відповідність потребам і тенденціям сучасного розвитку аудиту фінансової звітності;
- дослідити головні напрями розвитку аудиту, визначити основні проблеми методики та організації аудиту фінансової звітності підприємств та запропонувати шляхи їх подолання;
- проаналізувати основні методи аудиту фінансової звітності та визначити можливість їх розширення на базі сучасних технологій;
- дослідити існуючі підходи до оцінювання аудиторського ризику та суттєвості, визначити основні проблеми їх практичного застосування та запропонувати напрями їх подолання;
- визначити напрями вдосконалення методики та організації аудиту фінансової звітності в середовищі комп'ютерних інформаційних систем;
- сформулювати вимоги, яким має відповідати сучасна автоматизована система комплексного аудиту, на підставі вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду застосування інформаційних технологій у процесі перевірки, відповідно до потреб аудиторів та вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Об'єктом дослідження є організація та методика аудиту фінансової звітності господарюючих суб'єктів.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні засади аудиторської перевірки фінансової звітності господарюючих суб'єктів з використанням сучасних інформаційних технологій.

Методи дослідження. Теоретична й методична основа дослідження сформована з використанням системного підходу до вивчення економічних явищ і загальнонаукових методів пізнання: аналізу й синтезу, індукції й дедукції, абстрагування та конкретизації, класифікації. Діалектичний метод пізнання був використаний для визначення логіки розвитку аудиту фінансової звітності та дослідження еволюції підходів до методики й організації його проведення.

Інформаційною базою дослідження є Міжнародні стандарти аудиту, законодавчі акти та нормативно–правові документи України й інших країн, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених–економістів, матеріали науково-практичних конференцій, внутрішньофірмові стандарти, інструкції та положення аудиторських фірм.

Наукова новизна одержаних результатів. У дисертаційній роботі на основі комплексного дослідження та глибокого аналізу наукових джерел і практичного досвіду аудиторських фірм сформульовано наукові висновки та обґрунтовано рекомендації організаційного, методичного й інформаційного характеру щодо аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій.

Отримані автором основні результати, які становлять наукову новизну характеризуються такими теоретичними і практичними положеннями:

Вперше:

- запропоновано та обґрунтовано кількісний підхід до оцінки надійності результатів аудиторської перевірки на рівні сегментів, що перевіряються, та фінансової звітності в цілому.

Удосконалено:

- існуючі підходи до кількісної оцінки аудиторського ризику через обґрунтування доцільності ранжування факторів властивого ризику та ризику контролю відповідно до їх впливу на сегменти перевірки;
- існуючі підходи до визначення рівня суттєвості через обґрунтування необхідності та можливих шляхів визначення суттєвості на рівні окремих сегментів перевірки;
- напрями автоматизації аудиторських процедур на базі сучасних інформаційних технологій та обґрунтовано шляхи подолання проблеми збору аудиторських доказів у середовищі функціонування інформаційних систем суб'єктів господарювання.

Набуло подальшого розвитку:

- визначення змісту поняття "аудит фінансової звітності" та основних постулатів аудиту відповідно до сучасних тенденцій та вимог розвитку аудиту;
- удосконалення методів аудиторської перевірки через визначення основних напрямів організації статистичного вибіркового аудиторського дослідження в процесі аудиту фінансової звітності;
- обґрунтування напрямів організації аудиторської перевірки в середовищі КІС підприємства;

- формування вимог до сучасної автоматизованої системи аудиторської діяльності, її структури та завдань, вирішуваних такою системою, відповідно до потреб аудиторів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості застосування ряду положень дисертації для подальшого проведення наукових досліджень у сфері обліку та аудиту, впровадженні ряду практичних рекомендацій у діяльність аудиторів, аудиторських фірм та організацій, що здійснюють розроблення програмного забезпечення для потреб аудиторів.

Основні результати дисертаційної роботи знайшли відображення і практичне застосування у діяльності фірм, що підтверджено відповідними довідками: ТОВ Аудиторська фірма "Міла-аудит" (довідка № 1 від 11 серпня 2006 р.), ТОВ "Аудиторська фірма "Інтер-Континент" (довідка № 23/10-2 від 23 жовтня 2006 р.), ТОВ АФ "Аудит-центр" (довідка № 9 від 18 жовтня 2006 р.), ТОВ "Курс" (довідка № 3 від 20 вересня 2006 р.).

Результати дослідження знайшли застосування у навчальному процесі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана для розроблення методичного забезпечення та при викладанні дисциплін "Комп'ютерний аудит", "Комп'ютерний аудит 2", "Управлінські інформаційні системи в аудиті та державному фінансовому контролі" для студентів спеціальності "Облік і аудит" на кафедрі аудиту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (довідка від 18 жовтня 2006 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним завершеним науковим дослідженням. Наукові положення, розробки та висновки дисертаційної роботи є результатом самостійно проведених досліджень автора. З праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати дослідження доповідалися на науково-практичних конференціях: "Майбутнє – аудит" (м. Кривий Ріг, 15 жовтня 2004 р.); "Перспективные разработки науки и техники" (м. Белгород, Росія; 22 жовтня 2004 р.), а також на Міжнародних науково-практичних конференціях: "Науковий потенціал світу 2004" (м. Дніпропетровськ, 1–15 листопада 2004 р.); "Динаміка наукових досліджень 2004" (м. Дніпропетровськ, 21–30 червня 2004 р.); "Дні науки 2005" (м. Дніпропетровськ, 15–27 квітня 2005 р.); "Становлення та розвиток обліку, контролю й аналізу в Україні" (м. Київ, 16–17 березня 2006 р.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 10 наукових публікацій загальним обсягом 2,98 д.а. (з них належать автору 2,78 д.а.), у тому числі 4 статті (1 у співавторстві) обсягом 1,56 д.а. у наукових фахових виданнях, 6 – в інших виданнях.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків, довідок, що засвідчують упровадження в практичну діяльність окремих положень дисертаційної роботи. Загальний обсяг роботи викладено на 198 сторінках друкованого тексту, містить 19 таблиць на 5 сторінках, 10 рисунків на 5 сторінках, 20 додатків на 65 сторінках. Список використаних джерел налічує 143 джерела.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, визначено мету, основні завдання, предмет, об'єкт та методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У **розділі 1 "Теоретичні основи аудиту фінансової звітності"** на підставі аналізу поглядів провідних учених досліджено зміст фундаментальних теоретичних засад аудиту фінансової звітності, уточнено ряд понять, що становлять категорійний апарат, визначають методiku та організацію аудиторських перевірок.

Досліджені фундаментальні теоретичні засади аудиту фінансової звітності дають змогу говорити про необхідність подальшого вдосконалення його теоретичних основ як необхідного базису, що визначає методiku та організацію аудиту фінансової звітності. На підставі критичного аналізу переліку та змісту постулатів аудиту, що виділяються провідними вченими, та вимог сьогодення автором запропоновано такий зміст постулатів аудиту (табл.1).

Таблиця 1

Постулати аудиту

Х.Ф. Шараф, Р.К. Маутц	Дж. Робертсон	Запропоновані автором
1	2	3
1.Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені	1. Фінансові звіти та інформацію можна верифікувати	1. Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені
2.Конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучим	2. Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, що перевіряється	2. Аудитор має бути готовим до конфліктів та здійснювати заходи щодо запобігання їхнім негативним наслідкам.
3.Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містять зумовлених таємною змовою або інших незвичних перекирвань	x	3. Аудитор не відповідає за невиявлення викривлень, зумовлених таємною змовою та ретельно прихованих, якщо під час перевірки не було виявлено нічого, що свідчило б про їх наявність та було здійснено всі можливі заходи для їх виявлення. 4. Необхідно виходити з високої ймовірності існування викривлень у даних обліку та звітності, що підлягають перевірці, якщо немає причин очікувати іншого
4.Задовільна система внутрішнього контролю унеможливує виникнення невідповідностей (порушень правил роботи)	3.Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок	5. Ефективна система внутрішнього контролю зменшує можливість появи невідповідностей (порушень правил роботи) до прийнятного рівня, але не усуває їх повністю
5.Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивну картину про фінансовий стан і результати господарської діяльності	4. Послідовне дотримання GAAP приводить до точного відображення фінансового стану і результатів операцій	6. Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан і результати господарської діяльності
6.Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного	5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, правильна для підприємства, що перевіряється, у минулому буде правильною і в майбутньому	7. Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного

1	2	3
7. Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями	6.Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор	8. Коли перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями
8. Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам	7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання	9. Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам
x	x	10. Поєднання аудиторських перевірок фінансової звітності та супутніх аудитів послуг щодо одного клієнта є недопустимим
x	x	11. Проведення якісного аудиту в середовищі комп'ютерної інформаційної обробки даних клієнта можливе лише за умови належного функціонування такого середовища

Розуміння суті аудиту фінансової звітності, як основного виду аудиту вимагає чіткого розуміння його місця та ролі в ринковій інфраструктурі, точного визначення його мети, предмета, метода та об'єкта.

Існування аудиту фінансової звітності пов'язане з потребою економічно активної частини суспільства в отриманні своєчасної фінансової інформації належної якості.

У зв'язку з цим мета аудиту фінансової звітності полягає у висловленні аудитором за результатами проведеного дослідження об'єктивної та обґрунтованої думки про ступінь відповідності інформації, наведеної у фінансовій звітності, якісним вимогам, що висуваються до такої інформації можливими користувачами.

Поширення автоматизованих управлінських інформаційних систем призвело до ускладнення об'єкта аудиту. Безпосереднє проведення перевірки в інформаційній системі клієнта вимагає зміщення акценту роботи аудиторів від дослідження паперових носіїв інформації до оцінювання ефективності функціонування автоматизованих процедур збору, зберігання, обробки та узагальнення економічної інформації.

Таким чином, об'єкт аудиту фінансової звітності в умовах розвитку інформаційних технологій слід визначати як сукупність джерел інформації, процедур її збору, зберігання, обробки й узагальнення, заходи та елементи внутрішнього контролю, елементи і підсистеми автоматизованої інформаційної системи та інші об'єкти, що досліджуються аудитором та забезпечують його інформацією, необхідною для формування аудиторської думки.

Виходячи із визначення мети, об'єкта та предмета в дисертаційній роботі запропоновано визначення терміна "аудит фінансової звітності" як процесу дослідження господарських операцій, процедур збору, обробки та зберігання інформації, ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю, підсистем та елементів автоматизованої інформаційної системи з метою висловлення незалежної, компетентної та обґрунтованої думки щодо ступеня відповідності інформації, наведеної у фінансовій звітності, якісним вимогам, що висуваються до неї.

Розділ 2 "Методика та організація аудиту фінансової звітності"

присвячений дослідженню існуючих проблем та невідповідностей у підходах різних учених-економістів до визначення переліку та змісту основних методів аудиту фінансової звітності, удосконаленню існуючих методів оцінювання аудиторського ризику, визначенню загального рівня суттєвості відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту.

У даному розділі роботи автором критично оцінено існуючі методики кількісної оцінки ризику й суттєвості та обґрунтовано ряд пропозицій, здатних забезпечити підвищення їх ефективності та можливість їх використання для створення сучасних автоматизованих інформаційних систем.

Важливим елементом методики й організації аудиту фінансової звітності є кількісна оцінка надійності результатів на рівні окремого сегмента перевірки та фінансової звітності в цілому. Аналіз робіт провідних учених дозволяє говорити про те, що ця проблема не знайшла свого вирішення. Наявність обґрунтованих методик кількісної оцінки надійності результатів перевірки дає змогу повною мірою використовувати на практиці моделі аудиторського ризику, здійснювати оцінку якості аудиторської перевірки та ефективно коригувати плани перевірки.

Оскільки перевірка певного сегмента здійснюється із застосуванням різних процедур, виникає питання: як кількісно оцінити надійність отриманих результатів на рівні сегмента, якщо аудитор при перевірці застосував декілька вибірових процедур? Це питання залишається нерозкритим у досліджених літературних джерелах.

Вважаємо, що відповідь на нього може бути знайдено через застосування теорії ймовірностей, зокрема, положень теореми множення ймовірностей, відповідно до якого, ймовірність одночасної появи декількох подій, незалежних у сукупності, дорівнює добутку ймовірностей цих подій.

Застосування даного правила можливе лише за умови, що процедури аудиту в сукупності є сумісними та незалежними. В процесі перевірки сегмент, що перевіряється, слід визнавати викривленим суттєво, якщо хоча б одна із проведених процедур виявить суттєві викривлення за будь-яким із тверджень, що перевіряються. Оскільки виявлення суттєвих викривлень однією із аудиторських процедур ще не свідчить про те, що процедури перевірки за іншими твердженнями в межах досліджуваного сегменту виявлять суттєві викривлення, то результати аудиторських процедур на рівні сегменту можна вважати незалежними.

Оцінити надійність перевірки окремого сегмента за сукупністю процедур в аудиті можна за допомогою наведеної нижче розрахункової таблиці (табл. 2).

Запропонований підхід дозволяє аудитору отримати обґрунтовану оцінку фактичного рівня надійності результатів перевірки кожного окремого сегмента та оцінити ризик невиявлення суттєвих помилок на рівні фінансової звітності в цілому.

Дослідження організаційних аспектів аудиту через виділення окремих етапів та стадій дає змогу визначити послідовність та логіку проведення аудиту, що є необхідною основою для подальшого визначення структури та принципів побудови автоматизованої системи аудиторської діяльності.

Оцінка надійності результатів перевірки на рівні j -го сегмента

№ процедури (i)	Процедура перевірки	Характер (вибірковий/суцільний)	Оцінка отриманих результатів	
			Імовірність того, що сегмент не містить суттєвих викривлень (rd_i , %)	Імовірність того, що сукупність містить суттєві викривлення (RN_i , %)
1.	Процедура 1		rd_1	$RN_1 = 100\% - rd_1$
...	...	...	...	...
n	Процедура n		rd_n	$RN_n = 100\% - rd_n$
Імовірність того, що j -тий сегмент не містить суттєвих викривлень (RD , %)			$RD_j = \left(\frac{rd_1}{100} \times \frac{rd_2}{100} \times \dots \times \frac{rd_n}{100}\right) \times 100\%$	
Імовірність того, що j -тий сегмент містить суттєві викривлення (RN , %)			$RN_j = 100 - RD$	

На останньому етапі аудиторської перевірки постає завдання з організації належного зберігання аудиторської документації, що є необхідною передумовою дотримання аудитором зобов'язань із забезпечення конфіденційності збереження отриманої інформації. За результатами проведеного дослідження в дисертаційній роботі визначено, що у спеціальній літературі та наукових працях і досі не знайшла висвітлення проблема належної організації зберігання аудиторської документації.

Практичне значення цього питання пов'язане з тим, що проблема належної організації зберігання робочих аудиторських документів постає та потребує свого вирішення починаючи від моменту створення першого робочого документа і до моменту знищення останнього документа з архіву аудиторської фірми.

На думку автора, до процедур організаційного та методичного характеру, покликаних забезпечити належне зберігання інформації, зібраної аудитором у процесі перевірки, можна віднести:

- забезпечення цілісності зібраної інформації належним оформленням аудиторських документів та формуванням аудиторського досьє;
- створення спеціальної архівної служби чи визначення посадової особи, відповідальної за зберігання документації;
- забезпечення санкціонованого доступу до документів, що зберігаються.

У дисертаційній роботі визначено, що стан сучасних інформаційних технологій не дозволяє повністю перейти на ведення аудиторського архіву в електронному вигляді. Таким чином оптимальним залишається паралельне ведення електронного та паперового архіву аудиторської фірми.

Розділ 3 "Особливості методики та організації аудиту в умовах сучасних інформаційних технологій" присвячено дослідженню особливостей методики та організації аудиту фінансової звітності в середовищі комп'ютерної інформаційної системи (КІС) клієнта. У цьому розділі за результатами проведеного дослідження запропоновано підхід щодо організації дослідження систем обліку і внутрішнього контролю та оцінювання ефективності функціонування КІС клієнта.

З огляду на відсутність вітчизняних програмних засобів, призначених для автоматизації праці аудиторів, автором обґрунтовано необхідність та напрями розроблення вітчизняної автоматизованої системи аудиторської діяльності (АСАД), у межах якої і має вирішуватися завдання автоматизації аудиту фінансової звітності.

Визначено, що метою функціонування такої системи в процесі аудиту фінансової звітності, за сучасного рівня розвитку інформаційних технологій, є підтримка аудитора на кожному етапі аудиторської перевірки – від моменту знайомства з бізнесом клієнта до формування аудиторського висновку.

На підставі аналізу потреб вітчизняних аудиторів, спираючись на дослідження програмних продуктів, створених в інших країнах, уточнено ряд принципів, на яких має базуватися сучасна АСАД. Зокрема, у роботі визначено та обґрунтовано такі вимоги: достатня гнучкість та настроювання параметрів; простота, інтуїтивність та ергономічність інтерфейсу; електронний цифровий підпис робочих аудиторських документів; імпортування даних облікових систем; розподілена обробка даних; безпека даних та збереження конфіденційної інформації; ведення архіву.

За своєю структурою сучасна автоматизована система аудиторської діяльності має будуватись як сукупність взаємопов'язаних модулів (рис.1) .

Модуль «Аудиторська фірма» має забезпечувати можливість управління параметрами АСАД, планування аудиторської діяльності на рівні фірми, формування аналітичних звітів про результати та обсяги діяльності фірми, ведення особових справ аудиторів, здійснення контролю якості проведених перевірок тощо.

Модуль «Правова підтримка» має бути інтегрованою в АСАД інформаційно-пошуковою системою, що містить повний обсяг усіх нормативно-правових актів та забезпечує аудитору широкі можливості пошуку. Окрім нормативно-правової підтримки в межах даного модуля має здійснюватися формування та зберігання консультаційних висновків, які надаються компанією, що забезпечить додаткову правову підтримку стосовно неоднозначних положень нормативно-правових актів, та єдине трактування окремих положень усіма співробітниками аудиторської фірми.

Модуль «Формування шаблонів та сценаріїв розрахунків» призначений для створення та редагування вбудованих функцій, формул і процедур, визначених користувачем: шаблонів робочих документів; сценаріїв аудиторських перевірок за галузями промисловості, сценаріїв автоматичних розрахунків основних аналітичних та облікових показників тощо.

Модуль «Аудиторська перевірка» призначений для автоматизації процесу аудиторської перевірки. У межах даного модуля аудитор, після отримання листа-пропозиції, визначає, який саме вид перевірки буде здійснено, та створює новий запис у базі даних аудиторських перевірок після вибору відповідного сценарію, що залежить від виду аудиторського дослідження (аудит фінансової звітності, підтверджуючий аудит, операційний аудит тощо) та виду діяльності суб'єкта господарювання (промисловість, будівництво, торгівля, сфера послуг тощо).

Сценарій "Аудит фінансової звітності" за своєю структурою має складатись із сукупності бланків робочих аудиторських документів, згрупованих з урахуванням послідовності робіт при проведенні аудиту фінансової звітності, визначеної у розділі 2 дисертаційної роботи. У межах цього сценарію, на етапі прийняття рішення про проведення перевірки АСАД має забезпечувати можливість автоматичного завантаження з архіву аудиторської фірми постійної частини інформаційної бази досьє, сформованої при попередніх перевірках, автоматичного здійснення експрес-аналізу платоспроможності клієнта та інших робіт даного етапу.



Рис. 1. Система взаємодії модулів в межах АСАД

У межах цього модуля має бути реалізовано сукупність процедур з управління архівом аудиторської фірми.

Зокрема, АСАД має забезпечувати можливість здійснення санкціонованого доступу до даних попередніх перевірок, блокувати можливість внесення несанкціонованих виправлень, підтримувати необхідні аудитору функції роботи з архівом.

Модуль «Імпорт даних» призначений для роботи із зовнішніми базами даних клієнта і має забезпечувати доступ до масивів даних, отриманих з інформаційних систем обліку клієнта, та їх автоматичне завантаження до АСАД.

Модуль «Аналіз» у процесі аудиту фінансової звітності має забезпечувати комплексний аналіз основних показників фінансової звітності за ряд періодів, зокрема їх відхилень від прогнозованого рівня; порівняння розрахованих показників із середньогалузевими; автоматизоване формування експертних висновків; створення та редагування розрахунків основних коефіцієнтів, групування показників в окремі сценарії ("Аналіз незвичних коливань", "Аналіз ліквідності", "Аналіз можливого банкрутства" тощо).

На етапі планування АСАД має підтримувати можливість формування інформаційної бази перевірки через автоматичне завантаження з ІС клієнта журналу господарських операцій за період, що перевіряється, журналу реєстрації господарських документів, оборотно-сальдової відомості.

Автоматизована система аудиторської діяльності має на підставі інформації про заданий аудитором рівень ризику та суттєвості визначати обсяги аудиторських вибірок, формувати переліки елементів, що підлягають відбору за всіма процедурами перевірки, оцінювати результати на рівні генеральної сукупності та надавати аудитору рекомендації щодо подальших дій.

Обмежений характер інформаційних технологій ще не дозволяє реалізувати власне автоматизацію процедур збору аудиторських доказів на етапі безпосередньої перевірки. Таким чином, реалізація процедур перевірки в АСАД має обмежуватися ручною реєстрацією в системі виявлених аудитором відхилень та зібраних аудиторських доказів.

На завершальному етапі АСАД має підтримувати автоматичне формування звіту та висновку, забезпечувати контроль за повнотою здійснення аудиторських процедур та коректністю введених даних.

Протягом усього періоду проведення перевірки АСАД має контролювати якість аудиту через відстеження результатів дослідження та повідомляти користувачів у випадку відхилень від запланованих величин рівня суттєвості та надійності результатів, як це було розглянуто в розділі 2 дисертаційного дослідження.

Останнім на завершальному етапі має бути здійснення процедур, спрямованих на формування архіву за результатами перевірки. Процедура архівування аудиторського досьє має давати аудитору можливість кодування інформації та закриття інформаційної бази від можливих втрат чи пошкоджень унаслідок несанкціонованих змін.

Дотримання цих вимог при створенні автоматизованої системи аудиторської діяльності в цілому забезпечить достатній рівень автоматизації роботи вітчизняних аудиторів.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в удосконаленні методичних та організаційних аспектів аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій.

Результати проведеного дисертаційного дослідження дали змогу сформулювати низку висновків теоретичного, практичного та наукового змісту:

1. На основі дослідження місця та ролі аудиту фінансової звітності здійснено уточнення мети, предмета та об'єкта аудиту фінансової звітності визначено, що аудит фінансової звітності – це процес дослідження господарських операцій, процедур збору, обробки та зберігання інформації, ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю, підсистем та елементів автоматизованої інформаційної системи з метою висловлення незалежної, компетентної та обґрунтованої думки щодо ступеня відповідності інформації, наведеної у фінансовій звітності, якісним вимогам, що висуваються до неї.

2. Досліджені фундаментальні теоретичні аспекти аудиту фінансової звітності дають змогу говорити про необхідність подальшого вдосконалення його теоретичних основ як необхідного базису, що визначає методику та практику аудиту фінансової звітності. На підставі проведеного дослідження обґрунтовано такий перелік постулатів аудиту:

- Фінансова звітність і фінансові показники можуть бути перевірені.
- Аудитор має бути готовим до конфліктів та здійснювати заходи щодо запобігання їхнім негативним наслідкам.
- Аудитор не відповідає за невиявлення викривлень, зумовлених таємною змовою та ретельно прихованих, якщо під час перевірки не було виявлено нічого, що свідчило б про їх наявність, та було здійснено всі можливі заходи для їх виявлення.
- Необхідно виходити з високої ймовірності існування викривлень у даних обліку та звітності, що підлягає перевірці, якщо немає причин очікувати іншого.
- Ефективна система внутрішнього контролю зменшує можливість появи невідповідностей (порушень правил роботи) до прийнятного рівня, але не усуває їх повністю.
- Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан і результати господарської діяльності.
- Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказів протилежного.

- Коли перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями.
- Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам.
- Поєднання аудиторських перевірок фінансової звітності та супутніх аудитів послуг щодо одного клієнта є недопустимим.
- Проведення якісного аудиту в середовищі комп'ютерної інформаційної обробки даних клієнта можливе лише за умови належного функціонування такого середовища.

3. Розкрито методику та організацію вибіркового аудиторського дослідження, визначено основні методи статистичного вибіркового дослідження, розкрито їх переваги та недоліки. Визначено алгоритм здійснення аудиторського випадкового вибіркового дослідження, що забезпечує можливість автоматизації даного статистичного аудиторського вибіркового дослідження.

Визначено, що особливістю статистичного аудиторського вибіркового дослідження є те, що робочі документи за результатами проведених процедур повинні забезпечувати наочність здійснених розрахунків та містити всю необхідну інформацію для можливих контрольних перерахунків у майбутньому. При цьому в документі також має міститися запис про те, що генеральна сукупність перевірена на відповідність вимогам щодо її повноти та доречності, завірений відповідним підписом.

Таблична частина робочого документа має містити інформацію та висновки аудитора за кожним відібраним та перевіреним елементом. При цьому важливо виділити в таблиці спеціальну графу із посиланнями на відповідний аудиторський доказ, який обґрунтовує записи, здійснені аудитором (ксерокопія відповідного первинного документа, письмові пояснення відповідальних працівників тощо).

Узагальнююча частина кожного робочого документа, складеного за результатами вибіркового дослідження, має містити відповідні розрахунки та відповідні висновки.

4. Уточнено методику оцінювання властивого ризику та ризику контролю. Запропоновано методику ранжування факторів властивого ризику та ризику контролю, що забезпечує можливість виявлення сегментів підвищеного ризику. Як наслідок, забезпечується можливість визначення обсягу аудиторських процедур індивідуально для кожного сегмента, що підлягає перевірці, та більшої гнучкості організації аудиторських перевірок.

5. Запропоновано методику визначення надійності результатів аудиторської перевірки. Дана методика забезпечує можливість оцінити фактичний рівень невиявлення суттєвих викривлень за окремими сегментами перевірки та у звітності в цілому, що дає змогу аудитору оцінити якість проведеного аудиту та надійність сформульованих висновків.

6. Визначено, що організація належного зберігання аудиторської документації за результатами аудиту фінансової звітності є необхідною умовою дотримання аудитором зобов'язань перед клієнтом стосовно забезпечення конфіденційності інформації, отриманої в процесі перевірки. Основні заходи та процедури

організаційного та методичного характеру, покликані забезпечити належне зберігання інформації, зібраної аудитором у процесі перевірки, включають:

- забезпечення цілісності зібраної інформації належним оформленням аудиторських документів і формуванням аудиторського досьє;
- забезпечення санкціонованого доступу до документів, що зберігаються через створення спеціальної архівної служби

7. Середовище сучасної комп'ютерної інформаційної системи є досить складним і включає окрім програмного забезпечення цілий ряд інших елементів, які задля формування інформації, що повинна відповідати вимогам користувачів, мають функціонувати як єдине ціле. Таким чином, розглядати заходи внутрішнього контролю в умовах функціонування комп'ютерної інформаційної системи неможливо у відриві від її структури. У роботі розкрито порядок оцінювання ефективності функціонування комп'ютеризованої інформаційної системи клієнта відповідно до її структури як основи для прийняття рішення щодо проведення аудиту в середовищі КІС клієнта.

8. На підставі дослідження основних груп програмного забезпечення, що використовується в процесі аудиту фінансової звітності обґрунтовано таку класифікацію інформаційних технологій: забезпечуючі інформаційні технології аудиту (до яких віднесено нормативно-довідкові та інформаційно-пошукові системи, програми загального призначення і засоби електронного офісу, спеціалізовані інформаційно-аналітичні та статистичні системи, інформаційні системи обліку) та функціональні ІТ (інформаційні технології автоматизації окремих завдань аудиту, технології комплексної автоматизації аудиту тощо).

9. Сьогодні автоматизацію аудиту слід розглядати виключно з погляду автоматизації всіх механічних та рутинних складових процесу аудиторської перевірки, вивільняючи у такий спосіб час на здійснення суто інтелектуальної складової в праці аудиторів. Сучасна система комплексної автоматизації аудиту має відповідати таким вимогам: достатня гнучкість та настроюваність параметрів; простота, інтуїтивність та ергономічність інтерфейсу; електронний цифровий підпис документів; імпортування даних облікових систем; розподілена обробка даних; безпека даних та збереження конфіденційності інформації; ведення архіву.

10. Застосування сучасних інформаційних технологій сприяє істотному прискоренню розв'язання найбільш трудомістких завдань у процесі аудиторської перевірки, підвищенню ефективності аудиторських процедур на різних етапах аудиту фінансової звітності, забезпеченню збору аудиторських доказів у середовищі КІС клієнта. У роботі обґрунтовано застосування сучасних інформаційних технологій як напряду спрощення та підвищення ефективності організації статистичного вибіркового аудиторського дослідження з використанням прикладного програмного забезпечення аудиторської перевірки.

Визначено, що застосування засобів Excel для організації доступу до даних клієнта, залишається одним із перспективних напрямів автоматизації процедур збору аудиторських доказів в умовах проведення перевірки в комп'ютеризованому інформаційному середовищі суб'єкта господарювання. Застосування в процесі планування та безпосереднього проведення аудиторських перевірок зовнішніх

програмних модулів, здатне забезпечити ефективне проведення процедур перевірки безпосередньо в КІС клієнта.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті в наукових фахових виданнях:

1. Кудрицький Б.В. Аудит в Україні, його розвиток та проблеми // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Вип. 195: В 4 т. Т. III–Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 582–592. (0,46 д.а.)
2. Кудрицький Б.В. Постулати як фундаментальна основа аудиту фінансової звітності//Формування ринкової економіки: Міжвід. наук. зб. – Вип. 14. – К.: КНЕУ, 2005. – С. 267–274. (0,42 д.а.)
3. Терещенко Л.О., Кудрицький Б.В. Інформаційні технології в аудиті фінансової звітності // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Вип. 216: В 4 т. Т. II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006.– С. 348–359. (0,46 д.а.) (особисто автору належить 0,26 д.а., автором запропоновано підхід до класифікації інформаційних технологій аудиту, та досліджено технології комплексної автоматизації аудиту.)
4. Кудрицький Б.В. Концепція автоматизації аудиторської діяльності// Економіка та підприємство: Зб. наук. пр. молодих учених та аспірантів. Вип. 14 / Відп. ред. С.І. Дем'яненко.–К.:КНЕУ, 2005. – С. 164–170. (0,42 д.а.)

Публікації в інших виданнях:

5. Кудрицький Б.В. Застосування аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності // Майбутнє-аудит: Матеріали Перш. спільн. наук.–практ. конф. спілки аудиторів України і ВУЗів: Тези доп. / За ред. М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов. 15 жовт. 2004р.: –Кривий Ріг: Мінерал, 2004. – С.60–62. (0,125 д.а.)
6. Кудрицький Б.В. Постулати, як основа теорії та практики аудиту фінансової звітності // Матеріали Перш. міжнар. наук.–практ. конф. “Науковий потенціал світу 2004”. Т. 16. Облік і аудит.–Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004.– С.38–41. (0,21 д.а.)
7. Кудрицький Б.В. Статистичне та нестатистичне вибіркове дослідження в аудиті // Матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. “Динаміка наукових досліджень 2004”. Т. 42. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С.47–50. (0,17 д.а.)
8. Кудрицький Б.В. Использование информационных технологий при аудите финансовой отчетности // Материалы науч.–практ. конф. “Перспективные разработки науки и техники”. Т. 3. Экономические науки.– Белгород: Руснаучкнига; Днепропетровск: Наука и образование, 2004. – С. 39–43. (0,21 д.а.)
9. Кудрицький Б.В. Деякі аспекти методики та організації аудиту в комп'ютерному середовищі клієнта // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: Тези доп. міжнар. наук. конф. 16-17 березня 2006 р. / Відп. за вип. В.Г. Лінник. – К.:КНЕУ, 2006. – С. 186–192. (0,25 д.а.)

10. Кудрицький Б.В. Належна організація зберігання робочої аудиторської документації, як необхідна умова дотримання конфіденційності // Матеріали Міжнар. наук.–практ. конф. «Дні науки 2005». Т. 15. Облік та аудит.–Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – С.52–55. (0,25 д.а.)

АНОТАЦІЯ

Кудрицький Б.В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій.– Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, 2007.

Роботу присвячено дослідженню методичних та організаційних аспектів аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій.

У роботі уточнено формулювання мети, предмета, об'єкта, основних завдань аудиту фінансової звітності. Запропоновано уточнене визначення змісту поняття "аудит фінансової звітності" як одного із видів аудиту. Уточнено перелік та зміст основних постулатів аудиту відповідно до основних тенденцій розвитку сучасного аудиту.

Розроблено концепцію автоматизованої системи аудиторської діяльності, здатної забезпечити високий рівень автоматизації праці аудиторів відповідно до сучасних можливостей інформаційних технологій та потреб вітчизняних аудиторів.

За результатами дослідження удосконалено методику оцінювання фактичного рівня ризику невиявлення, на рівні як сегментів перевірки, так фінансової звітності в цілому. Запропоновано методику визначення рангу факторів ризику виходячи із ризиковості окремих сегментів перевірки.

Ключові слова: аудит фінансової звітності, аудиторський ризик, суттєвість, статистичне вибіркове аудиторське дослідження, інформаційні технології аудиту, система комплексної автоматизації аудиту.

АННОТАЦИЯ

Кудрицкий Б.В. Методические и организационные аспекты аудита финансовой отчетности в условиях современных информационных технологий. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, 2007.

Работа посвящена исследованию методических и организационных аспектов аудита финансовой отчетности в условиях современных информационных технологий.

Диссертационная работа состоит из вступления, трех разделов, выводов, списка использованных источников и приложений.

В первом разделе автором на основании исследования взглядов ученых-экономистов уточнено содержание основных понятий, которые составляют категориальный аппарат, дана критическая оценка существующих подходов к

определению перечня и содержания постулатов, которые определяют методику и организацию финансового аудита в условиях развития современных информационных технологий.

Во втором разделе исследованы существующие проблемы и несоответствия в подходах разных научных работников относительно основных методов аудита финансовой отчетности, определены направления усовершенствования существующих методик оценки аудиторского риска, и уровня существенности.

Третий раздел диссертации автор посвятил исследованию особенностей методики и организации аудита финансовой отчетности в среде компьютеризированной информационной системы (КИС) клиента, обоснованы направления усовершенствования методики и организации аудита финансовой отчетности в условиях развития современных информационных технологий.

В диссертационной работе автором сделаны обоснованные выводы и даны следующие практические рекомендации.

В частности, в работе уточнены формулирования цели, предмета, объекта, основных задач аудита финансовой отчетности. Предложено уточненное определение понятия "аудит финансовой отчетности", как одного из видов аудита. Уточнен перечень и смысл основных постулатов аудита, соответственно основным тенденциям развития современного аудита.

Усовершенствованы элементы методики и организации статистического выборочного аудиторского исследования в процессе аудита финансовой отчетности. Предложен алгоритм проведения случайного аудиторского статистического выборочного исследования, разработаны соответствующие формы рабочих аудиторских документов.

Предложены подходы к организации архивной службы аудиторской фирмы, и определены принципы призванные обеспечить надлежащий уровень конфиденциальности и сохранности аудиторской документации, сформированной в процессе аудита финансовой отчетности. Предложен классификатор рабочих документов, который обеспечивает простое управление архивом аудиторской фирмы.

Сформирована концепция автоматизированной системы аудиторской деятельности (АСАД), способной обеспечить высокий уровень автоматизации труда аудиторов в соответствии с современными возможностями информационных технологий и потребностей отечественных аудиторов.

В диссертационной работе определены требования к принципам построения АСАД, ее структуре и содержанию основных модулей.

По результатам исследования усовершенствована методика оценки фактического уровня риска невыявления как на уровне сегментов проверки, так и на уровне финансовой отчетности в целом. Предложена методика определения ранга факторов риска исходя из рискованности отдельных сегментов проверки.

Определены направления усовершенствования инструментария аудитора на базе современных информационных технологий, способных обеспечить эффективное решение проблем сбора аудиторских доказательств в среде функционирования компьютеризированных информационных системах клиента.

Ключевые слова: Аудит финансовой отчетности, аудиторский риск, существенность, статистическое выборочное аудиторское исследование, информационные технологии аудита, система комплексной автоматизации аудита.

ANNOTATION

Kudrytskyy. Bohdan V. Methodic and organization aspects of audit of financial statements in the conditions of modern information technologies. – Manuscript.

A dissertation for obtaining the scientific degree of candidate of economic sciences for specialization 08.00.09 – Accounting, analysis and audit. - Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv, 2007.

The research is dedicated to development of methodic and organization aspects of audit of financial statements in the conditions of modern information technologies.

The work specifies a formulation of aim, subject, object, basic tasks of audit of financial statements. The author suggests a precised definition of substance of “audit of financial statements” as one of audit types. It has been specified a list and a content of the fundamental postulates of audit according to the basic trends of modern audit.

The author has formed a concept of native system of integrated automation of audit that can guarantee a high level of automation of auditor’s services in conformity with the modern resources of information technologies and needs of native auditors.

In a result of research, it has been improved a methodic of evaluation of factual level of detection risks as at the level of control segment as well as at the level of financial statements as a whole. It is proposed a methodic of determination of ranks of risk factors based upon risks of separate control segments.

Key words: audit of financial statements, audit risk, importance, statistical selective auditing research, audit informational technologies, audit’s automation complex system.