

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.6

Бутинець Т.А., к.е.н, доц., доцент, докторант  
Євдокимов В.В., к.е.н, доцент, докторант  
Житомирський державний технологічний університет

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

*Розглянуто особливості організації та методику здійснення  
внутрішньогосподарського контролю в умовах функціонування  
комп'ютерної інформаційної системи підприємства*

**Постановка проблеми.** Підприємство – це організаційна структура, яка постійно змінюється в силу прийняття нових проектів, впровадження інформаційних систем, організаційних змін, змін в сфері предмету діяльності. Процедури і контрольні механізми, які були адекватні і ефективні рік тому, в сучасних умовах можуть бути неефективними, а іноді і непотрібними.

Впровадження інновацій вимагає використання нових процедур та механізмів контролю, а також їх постійного моніторингу та удосконалення, з метою виявлення та попередження ризиків діяльності. Керівництво, яке намагається знизити ризик і уберегти підприємство від втрат, повинно організувати внутрішньогосподарський контроль таким чином, щоб він не обмежувався лише перевіркою процесів та оцінкою діяльності підприємства відповідно нормам права, внутрішнім документам, інструкціям, але й охоплював їх вплив на реалізацію місії та прийнятої стратегії підприємства, короткострокових та довгострокових цілей підприємства.

За останні роки в діяльності контролерів підприємства використовують нові інформаційні технології. Комп'ютер стає інструментом контролера, який дозволяє йому не тільки скоротити час та засоби при проведенні перевірки, але й провести її більш детально і

скласти рекомендації з удосконалення стратегії, напрямів і засобів покращення фінансово-господарського стану підприємства.

**Метою дослідження** є виявлення особливостей організації та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю в умовах функціонування комп'ютерної інформаційної системи підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню проблем контролю присвячена значна кількість праць провідних вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, спеціалістів з сфери обліку, аналізу господарської діяльності та контролю. Теоретичні і методологічні розробки знайшли відображення у фундаментальних працях: А.Ф. Аксененко, І. Ансоффа, А. Аренса, М.І. Баканова, І.А. Белобжецького, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, П. Вебера, Ю.А. Данилевського, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Д. Колдуелла, Н.П. Кондратова, Л.М. Крамаровського, М.В. Кужельного, К. Ліссмана, В.Ф. Палія, В.И. Подольського, Дж. Ріса, Дж. Робертсона, П.С. Сайфуліна, В.В. Сопка, В.П. Суйца, Й. Томова, Дж. Гостера, Г. Хомбурга, А.Д. Шеремета.

При виконанні своїх обов'язків контролери все частіше використовують сучасну комп'ютерну техніку та використовують відповідне програмне забезпечення. У цілому, це

сприяє підвищенню економічності та ефективності проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та надійності його результатів.

**Викладення основного матеріалу.** Обов'язковою вимогою, яка висувається до сучасних контролерів, є вміння працювати з комп'ютерною технікою з наступних причин:

– об'єкти дослідження можуть бути надані контролеру в електронній формі (якщо на підприємстві створена і діє комп'ютерна система бухгалтерського обліку або комп'ютеризовано всю систему управління). В наш час при веденні бухгалтерського обліку більша кількість суб'єктів господарювання первинні та інші облікові документи створюють за допомогою комп'ютерної техніки, тобто в електронному вигляді, тому трапляються випадки, коли без використання комп'ютерної техніки провести перевірку буде неможливо. Відповідно, суб'єкт внутрішньогосподарського контролю повинен вміти дослідити дані, які надаються в електронному вигляді;

– використання ресурсів комп'ютерних технологій суб'єктом контролю дозволяє:

а) знизити витрати часу на проведення перевірки та формування висновків про результати діяльності підприємства;

б) накопичувати, систематизувати, зберігати та забезпечити зручне повторне використання раніше створених документів у процесі здійснення контролю;

в) підвищити точність та оперативність обробки, групування та узагальнення даних за різними розрізами необхідними для контролера, створювати архів інформації про результати проведених досліджень та використовувати її у необхідних обсягах та форматах у процесі наступних досліджень із можливістю її використання в наступних дослідженнях. Оскільки на підприємстві за день можуть здійснюватися тисячі операцій, то при вивченні правильності та достовірності формування показників діяльності підприємства суб'єкти внутрішньогосподарського контролю змушені використовувати комп'ютерну техніку як допоміжний засіб в процесі обробки значних обсягів інформації;

г) комп'ютеризувати підбір необхідних для перевірки даних, а також визначити прийоми, які будуть використовуватися у процесі здійснення контролю – за допомогою ресурсів такої програми або спеціальної контрольної системи.

У цілому, це сприяє підвищенню економічності та ефективності проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та надійності його результатів.

Російський науковець В.І. Подольський [3], який досліджував можливості та шляхи комп'ютеризації проведення внутрішньогосподарського контролю, виділив декілька обставин, які на сучасному етапі сприяють його комп'ютеризації. Основними умовами, які сприяють використанню комп'ютерних технологій при здійсненні внутрішньогосподарського контролю, є:

1) високий рівень розвитку засобів персональних комп'ютерів (ПК), обчислювальних систем, інформаційних технологій;

2) наявність систем комп'ютеризації бухгалтерського обліку та інших функцій управління в економічних суб'єктів. Так, у значної кількості суб'єктів господарювання для ведення бухгалтерського обліку застосовується комп'ютерна техніка;

3) високий рівень розвитку математичних методів економічного аналізу. Для аналізу діяльності адміністрації та фінансового стану суб'єкта господарювання економістами розроблені різні математичні моделі, які дозволяють оцінити, наскільки оптимальними є рішення керівництва. Багато облікових завдань, а також завдання аналізу мають математичну постановку і, як наслідок, можуть вирішуватися автоматично;

4) створення і використання інформаційно-довідкових систем [3, с. 30].

Здійснення внутрішньогосподарського контролю в середовищі комп'ютерної обробки даних має ряд відмінних рис. Основні принципи, цілі та завдання внутрішньогосподарського контролю при використанні комп'ютерних технологій не

змінюються. В той же час комп'ютерна обробка даних впливає на процес безпосереднього проведення перевірки.

Для проведення якісного дослідження за наведених умов суб'єкти внутрішньогосподарського контролю повинні володіти:

– знаннями про технічне, програмне, математичне та інші види забезпечення; володіти термінологією в галузі комп'ютеризації;

– чітко уявляти особливості технології та послідовність процедур комп'ютерної обробки інформації.

Одночасно кожен контролер повинен вміти працювати на комп'ютері з основними офісними програмами, мати практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку, аналізу, правовими та довідковими системами, спеціальними інформаційними системами контролю. Всі ці знання необхідні для повноти вивчення господарської діяльності підприємства.

Значне поширення та використання комп'ютерних технологій в повсякденній діяльності підприємств не завжди супроводжується позитивним ефектом, хоча значно полегшує роботу працівників підприємства. Досить часто зустрічаються випадки, коли комп'ютерні засоби стають інструментом вчинення злочинів і правопорушень. Тому, в процесі діяльності суб'єктів внутрішньогосподарського контролю виникає необхідність знання основних принципів роботи з комп'ютерною технікою та особливостей використання комп'ютерних програм в процесі ведення бухгалтерського обліку.

Сама по собі комп'ютеризація обліку не може усунути приховування крадіжок і зловживань через неправильне перенесення на електронні носії реквізитів, зазначених у документах, введення фальсифікованих документів тощо. Комп'ютер завжди однаково оцінює ситуацію і процес, тому ймовірність помилок контролю в умовах застосування комп'ютерів значно нижча.

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю можуть використати комп'ютерну техніку у процесі контролю на:

1) підготовчому етапі:

– для розробки програми контролю за певним об'єктом;

– для вивчення особливостей функціонування об'єкта перевірки;

– підбору нормативних документів, що містять положення, необхідні для дослідження;

2) етапі безпосереднього здійснення контролю: для обробки даних опрацьованих паперових документів і їх наступного групування та узагальнення у необхідних розрізах (переважним є використання текстових редакторів і електронних таблиць, а також спеціалізованих комп'ютерних програм для розрахунку прогнозних показників із використанням складних статистичних прийомів і методів);

3) етапі узагальнення результатів: формування рекомендацій за допомогою текстових редакторів і електронних таблиць.

На відміну від ручного здійснення контролю, при якому контролер здійснює перевірку за допомогою документів на папері і розглядає можливість знищення, підробки, заміни паперових носіїв, за умов комп'ютеризації суб'єктам внутрішньогосподарського контролю доводиться мати справу з питаннями безпеки та надійності облікових систем. Таким чином контролер перевіряє низку суто технічних питань, які впливають на процес здійснення контролю, тобто мається на увазі оцінка поточного стану комп'ютерної системи та її відповідність вимогам діяльності підприємства. Дана вимога повинна дотримуватись ще й тому, що при перевірці первинних документів, облікових реєстрів та звітності, які сформовані за допомогою комп'ютерної програми, контроль не може бути повним без дослідження ресурсів комп'ютерної програми, призначеної для ведення бухгалтерського обліку (насамперед бази даних і алгоритмів порядку роботи програми).

Знаючи особливості комп'ютерної техніки та вмюючи з нею працювати, суб'єкти внутрішньогосподарського контролю можуть найбільш ефективно та економічно провести дослідження, оскільки:

– комп'ютерна техніка дозволяє швидко, точно та повністю змодельовати ситуацію, що є предметом дослідження, а також працювати з нормативними документами у редакції, необхідній для того періоду часу, коли була проведена досліджувана господарська операція;

– використовуючи ресурси комп'ютерної програми з ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, здійснити вибірку необхідних відомостей й в подальшому

транспортувати їх у зручну для обробки отриманих даних програму (наприклад, електронні таблиці, що дозволяють групувати інформацію у різних розрізах, а також проводити різноманітні арифметичні дії для отримання бажаного результату);

– наявність доступу до ресурсів Internet дозволить забезпечити швидкий обмін інформацією, необхідною для повноти та оперативності здійснення контролю.

Враховуючи наведені варіанти та способи використання комп'ютерної техніки в діяльності суб'єктів внутрішньогосподарського контролю, можна визначити роль комп'ютерних технологій у роботі контролерів (рис. 1).

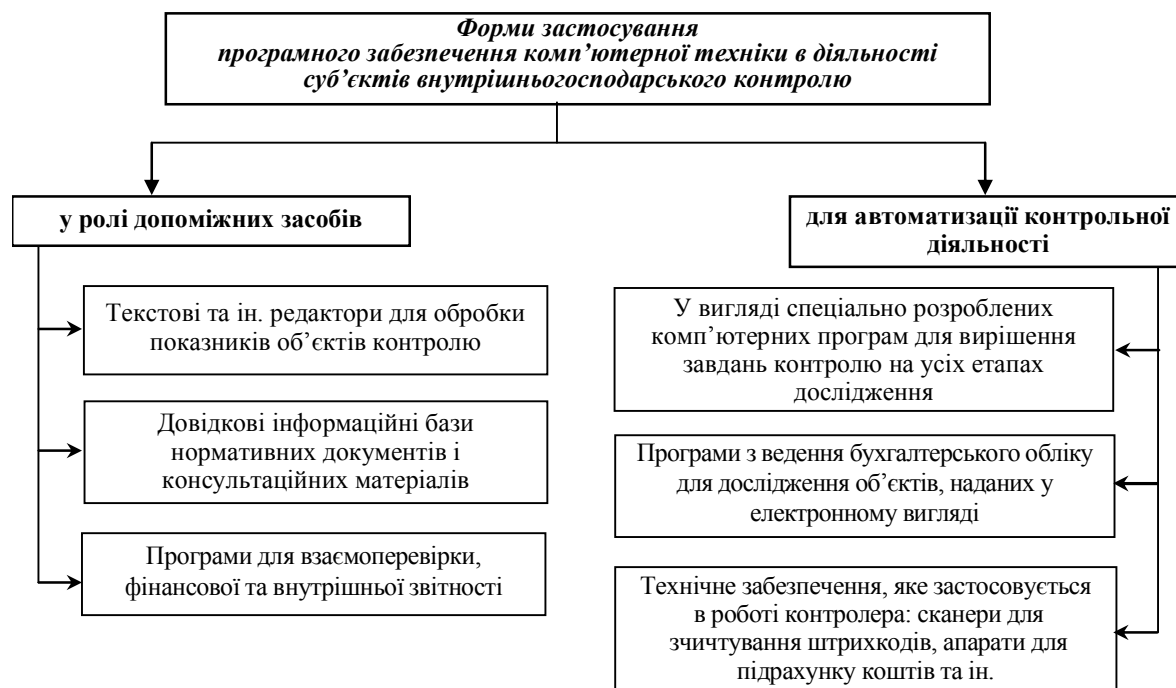


Рис. 1. Використання комп'ютерних програм в діяльності суб'єктів внутрішньогосподарського контролю

Проаналізуємо можливості існування в роботі контролера кожної з наведених на рисунку позицій.

Текстові й табличні редактори (процесори) (“Word”, “Лексикон”, “Excel”, “Lotus”), спеціалізованих статистичних пакетів загального призначення (“Mathematics”, “Statistics”, “Quick” та ін.) сприяють полегшенню роботи контролера зі систематизації, аналізу та узагальнення зібраних у процесі дослідження даних [3, с. 194].

Крім того, особливо важливою та ефективною стає робота контролера з табличними, графічними та текстовими редакторами тоді, коли об'єкт контролю має значний обсяг інформації, а бухгалтерський облік ведеться вручну. Адже ресурси комп'ютерних програм надають можливість швидко порівняти відповідність даних про суму нарахованої заробітної плати сумам, нарахованим за виготовлену продукцію, з

урахуванням складності та якості виконаних робіт і кваліфікації працівників. Перевищення допустимих норм може свідчити про нерациональне використання фонду заробітної плати чи зловживання. Можна також виявити факти нарахування сум за невиконані роботи, оплати прихованих простоїв, завищення розцінок, недотримання технологічного процесу, включення до відомостей фіктивних осіб, або нарахування заробітної плати працівникам, які виконували адміністративну роботу, а також виплати за неякісну або невраховану продукцію, роботу з виправлення браку тощо [3, с. 179].

Невід'ємним елементом дослідження контролера є потреба у групуванні даних, отриманих з об'єктів дослідження за певними напрямками з метою наступного порівняння, перегрупування, формулювання висновків на підставі проведених дій. Досить ефективним при цьому є складання різних таблиць, графіків, які досить швидко, зручно та в будь-якому необхідному форматі виконуються за допомогою текстових і табличних редакторів. До того ж, введена один раз інформація до програми та збережена в базі комп'ютерної системи може використовуватися за необхідності у первісній формі, що також підвищує ефективність роботи суб'єктів контролю.

Крім того, в процесі здійснення контролю у деяких випадках може виникнути потреба проведення розрахунків із застосуванням розрахунково-аналітичних (економічного аналізу та економіко-математичних) методів дослідження. Останні вимагають здійснення складних арифметичних дій. З метою оперативного отримання достовірного результату останніх слід обов'язково скористатися названими вище програмами й автоматизованими системами. Їх ресурси дозволяють виконати будь-які найскладніші обчислення за короткий проміжок часу й одержати найточніший результат.

Використання комп'ютеризованих спеціальних інформаційних баз і систем значно полегшує роботу контролера, а також робить більш надійними її результати. Останнє

зумовлено тим, що в базі розміщено основний текст законодавчого документу зі змінами, які до нього внесені, та зазначено дати внесення цих змін. Оперуючи такими даними, контролер без проблем може отримати редакцію закону того часу, в якому було здійснено господарську операцію, що перевіряється.

До таких програм належать "Ліга", "Лоцман", "Парус-Консультант", інформаційно-пошукова система "Кодекс", "Консультант Плюс", "Дело и Право", "Юрисконсульт" та ін. Ці програми стають корисними для суб'єктів внутрішньогосподарського контролю, оскільки при здійсненні перевірок вони зобов'язані керуватися нормативними документами, положення яких регулюють відповідні господарські операції. Спеціально розроблені системи пошуку цих інформаційних баз дозволяють контролеру досить швидко знайти необхідний документ або ж відповідну консультацію. Особливо корисними є також довідники кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку, які, як правило, орієнтовані на зміст господарських операцій, що відображаються в обліку. Це сприяє можливості проведення взаємної перевірки документів і облікових реєстрів, показників різних форм фінансової звітності, встановлення правильності та можливості існування виконаних у програмі бухгалтерських проводок [3, с. 29].

Тобто за умов використання комп'ютерних технологій діяльність суб'єктів служби внутрішньогосподарського контролю необхідно розглядати в розрізі двох напрямів:

1) використання комп'ютерних технологій суб'єктами контролю, що впливає на організацію їх діяльності;

2) використання комп'ютерних технологій на об'єкті контролю, тому що "комп'ютерна програма забезпечує лише неупередженість і точність контролю" [2, с. 305].

З вище викладеного можна зробити висновок, що при використанні комп'ютерних технологій значно розширюється коло об'єктів внутрішньогосподарського контролю (перевірка алгоритмів розрахунку і їх відповідності встановленим вимогам, контроль доступу до

інформації тощо), що в свою чергу впливає на організацію внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Для забезпечення формування системи контролю і його здійснення в умовах

використання комп'ютерних технологій нами запропоновано виділити 4 етапи організації внутрішньогосподарського контролю: (організаційний, методичний, технологічний та результативний) (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика етапів організації внутрішньогосподарського контролю за умов використання комп'ютерних технологій

Назва	Зміст
<b>Організаційний</b>	Вибір суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. Розробка організаційно-розпорядчих документів. Правове, технічне та методичне забезпечення роботи суб'єктів контролю
<b>Методичний</b>	Визначення об'єктів внутрішньогосподарського контролю Вибір прийомів здійснення контролю і способів його проведення
<b>Технологічний</b>	Створення автоматизованого робочого місця для кожного суб'єкта здійснення внутрішньогосподарського контролю. Встановлення строків та порядку проведення внутрішніх перевірок. Встановлення основних меж взаємодії КСБО і внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Визначення впливу комп'ютерних технологій на внутрішньогосподарський контроль. Визначення основних напрямів взаємодії контролера та консультанта з комп'ютерних технологій. Розробка форм звітності за результатами проведеного контролю: порядку їх складання, заповнення та подання.
<b>Оцінка результатів</b>	Визначення основних шляхів оцінки ефективності організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Визначення шляхів удосконалення впорядкування внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

Вважаємо, що виділення етапу оцінки результатів дозволить визначити здатність внутрішньогосподарського контролю вирішувати поставлені завдання та забезпечувати захист підприємства від можливих ризиків.

Визначення оцінки ефективності організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві необхідно розпочати з визначення поняття ефективності контролю. Як зазначає Е. Дудек "Ефективність контролю – це співвідношення досягнутого контролюючим органом результату і поставлених перед ним цілей з найменшими витратами часу, сил та засобів" [6]. Тому оцінка ефективності організації внутрішньогосподарського контролю на нашу думку полягає у визначенні чи забезпечується виконання всіх завдань та функцій внутрішньогосподарського контролю на підприємстві за визначених на підприємстві умов його побудови. Проведення оцінки ефективності організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві забезпечить:

– виявлення нераціонального розподілу контрольних обов'язків та повноважень між працівниками підприємства, їх дублювання та визначення основних шляхів їх уникнення;

– встановлення невиконання або неналежного виконання обов'язків працівниками служби внутрішньогосподарського контролю;

– визначення відповідності знань та кваліфікації контрольних працівників відповідно до функцій, які вони виконують тощо.

Для того щоб оцінити ефективність організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві необхідно періодично проводити тестування. Для власника підприємства така оцінка ефективності необхідна для того, щоб сформулювати принципово нові підходи до побудови внутрішньогосподарського контролю на своєму підприємстві з урахуванням власних інтересів, або перебудувати ту, яка вже діє на підприємстві, але визначена як неефективна.

Пропонуємо проводити оцінку ефективності організації внутрішньогосподарського контролю як за ручного ведення бухгалтерського обліку, так і в середовищі комп'ютерної обробки даних на підприємстві шляхом використання процедури тестування, яка припускає використання спеціально розроблених анкет, змодельованих таким чином, щоб включати

розділи відповідно до розроблених напрямів тестування, а самі розділи орієнтувати на деталізацію відповідних груп параметрів. Анкети можуть розроблятися головним бухгалтером. Вважаємо обов'язковим використання в процесі проведення тестування наступних питань (табл. 2).

Таблиця 2. Типова форма анкети оцінки ефективності організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

№ з/п	Тестові питання	Відповіді		Примітки
		так	ні	
1	2	3	4	5
<i>Організаційно-структурний аспект</i> (відповідність організації суб'єктів внутрішньогосподарського контролю цілям і обсягам діяльності підприємства)				
1	Чи правильно налагоджена робота структурних підрозділів, які здійснюють внутрішньогосподарський контроль: – служба внутрішньогосподарського контролю; – бухгалтерська служба; – інші структурні підрозділи.*			
2	Чи відповідає освіта, практичний досвід, творчі здібності, знання особливостей бізнесу, знання комп'ютерних технологій посаді, яку займає суб'єкт здійснення внутрішньогосподарського контролю			
3	Чи забезпечується дотримання суб'єктами, які здійснюють внутрішньогосподарський контроль положень внутрішніх нормативних документів підприємства			
4	Чи забезпечена незалежність здійснення контролю			
5	Чи забезпечений на достатньому рівні захист інформації при використанні комп'ютерних технологій			
6	Чи обґрунтовані плани та програми діяльності служби внутрішньогосподарського контролю			
7	Чи належним чином організоване автоматизоване робоче місце контролера			
8	Чи належним чином суб'єкти здійснюють контроль за діяльністю підприємства, яка реалізована в сфері комп'ютерної обробки даних і за середовищем комп'ютерної обробки даних і чи має місце дублювання контрольних дій працівниками різних підрозділів			
9	Чи встановлена юридична відповідальність суб'єктів, які здійснюють внутрішньогосподарський контроль за невиконання або неналежне виконання покладених на них обов'язків			
<i>Організаційно-функціональний аспект</i> (відповідність організації управління об'єктами внутрішньогосподарського контролю)				
10	Чи забезпечується перевірка правильності введення первинних даних в інформаційну базу			
11	Чи відповідають використовувані облікові методики обраній обліковій політиці при комп'ютеризованій обробці даних			
12	Чи застосовуються окремі методики внутрішньогосподарського контролю за відповідними об'єктами			
13	Чи сприяють засоби контролю зниженню ризиків фінансово-господарської діяльності			
14	Чи є об'єкти на підприємстві які не охоплені внутрішньогосподарським контролем			
15	Чи надається звіт з внутрішньогосподарського контролю, з якою періодичністю і чи відповідають дані даної звітності планам і програмам діяльності контрольних підрозділів підприємства			
16	Чи відображається інформація про проведення коригувальних записів у внутрішніх звітах з внутрішньогосподарського контролю та результати їх виконання			

\* Даний підпункт деталізується в залежності від організаційно-виробничої структури підприємства.

За результатами проведеного тестування підприємстві та прийняти відповідні рішення можна надати оцінку ефективності організації щодо її удосконалення на основі наступної внутрішньогосподарського контролю на шкали (табл. 3).

Таблиця 3. Шкала визначення ефективності організації внутрішньогосподарського контролю

Шкала, бали	Назва	Характеристика
9	Ефективна організація контролю	Організаційна структура служби внутрішньогосподарського контролю забезпечує ефективну контрольну діяльність на підприємстві за будь-яких умов, тобто вона є гнучкою і адаптується до будь-яких змін як у зовнішньому, так і в внутрішньому середовищі системи управління корпорацією
7-8	Організація контролю умовно-ефективна	Забезпечується 100 % виконання завдань покладених на службу внутрішньогосподарського контролю за певних умов. У випадку зміни цих умов необхідно вносити корективи до організаційної структури системи внутрішньогосподарського контролю
5-6	Організація контролю неефективна	Завдання покладені на службу внутрішньогосподарського контролю не можуть бути виконані у зв'язку з її недосконалою організаційною структурою

Використання комп'ютерної обробки сьогодні потребують їх ідентифікації та даних сприяє виникненню окремих визначення шляхів їх вирішення з метою проблемних питань організації виконання поставлених завдань та функцій внутрішньогосподарського контролю які на контролю (табл. 4).

Таблиця 4. Проблеми організації внутрішньогосподарського контролю за умов використання комп'ютерних технологій та шляхи їх вирішення

№ з/н	Проблеми організації	Шляхи вирішення
1	Введення первинних даних працівниками різних підрозділів, що ускладнює їх перевірку та створює можливість наявності помилкової інформації	Необхідно чітко окреслити контрольні функції кожного працівника в посадовій інструкції та відповідальність за викривлення даних
2	Доступ інформації широкому колу користувачів через використання єдиної корпоративної бази даних	Обмежити доступ працівників підприємства до облікової інформації, чітко визначити межі доступу до економічної інформації кожного працівника підприємства, обмежити можливості редагування даних (особливо постійного характеру)
3	Суміщення функцій введення та обробки даних, їх використання та внесення змін одним працівником	Необхідно санкціонувати та розподілити обов'язки введення, обробки, використання інформації між різними працівниками підприємства
4	Можливість витоку інформації або несанкціонованої її зміни, шахрайство за допомогою використання комп'ютерної техніки	Обмеження доступу інформації шляхом встановлення паролів, ключів, цифрових сертифікатів
5	Ускладнення здійснення контролю керівництва через віддаленість персоналу, який виконує певне завдання від керівництва	Періодичне здійснення опитувань та спостережень за діями працівників різних структурних підрозділів
6	Недостатня підготовка працівників відділу внутрішньогосподарського контролю до роботи з системою обробки даних	При призначенні працівника на посаду контролера ввести обов'язкове тестування з визначення знань даної особи у сфері комп'ютерної обробки даних та вміння тлумачення отриманих результатів. Підвищення кваліфікації працівників до відповідного рівня.
7	У зв'язку зі здійсненням контрольних функцій на різних рівнях управління виникають великі потоки інформації	Забезпечити періодичність збору інформації, що забезпечить контролеру можливість спостерігати зміни в об'єкті контролю з потрібною йому періодичністю



Отже, можна зробити висновок, що на практиці існує досить багато проблем організації внутрішньогосподарського контролю за умов використання комп'ютерних технологій, тому що вплив здійснюється як на систему контролю на підприємстві в цілому, так і на окремі його елементи.

Основною проблемою, яка виникає при здійсненні внутрішньогосподарського контролю, є проблема надмірної переважаності рядових працівників підприємства контрольними функціями, що спричиняє виникнення небезпеки дублювання контролю з боку різних структурних підрозділів, що заважає ефективній роботі підприємства. Тому в сучасних ринкових умовах господарювання основним завданням керівника при організації внутрішньогосподарського контролю підприємства є окреслення тих областей та сфер, в межах яких контроль необхідний. Це завдання складно вирішити з наступних причин:

1) відсутність внутрішніх документів (інструкція, положення), які регламентують контрольну діяльність створюють певні проблеми в організації внутрішньогосподарського контролю, оскільки відповідальність за його організацію покладено на керівника, якому досить складно зорієнтуватись у визначенні меж контролю;

2) відсутність рекомендацій держави щодо ефективної організації внутрішньогосподарського контролю, окрім міжнародних стандартів аудиту, положення яких неможливо застосувати на вітчизняних підприємствах;

3) закріплення однієї контрольної функції за декількома центрами відповідальності;

4) відсутність чіткої взаємодії та координації між структурними підрозділами підприємства тощо.

Однією з проблем в діяльності служби внутрішньогосподарського контролю є проблема розмежування і координація діяльності з іншими підрозділами апарату управління підприємств. Контролем на будь-

якому підприємстві займаються практично всі підрозділи апарату управління. Без належної координації дій цих підрозділів виникає дублювання, суперечні вказівки, велика кількість перевірок, що заважає роботі підприємства. В даному випадку питання постає про необхідність недопущення дублювання функцій бухгалтерського обліку і контролю. Вважаємо, що єдиним виходом, який допоможе усунути дублювання контрольних функцій працівників підприємства, є раціональний виправданий поділ обов'язків та повноважень співробітників. Цей розподіл повинен усувати спроби окремих осіб порушувати вимоги контролю та забезпечувати поділ несумісних функцій, що можна досягти за допомогою розподілу функцій. При їх поєднанні пам'ятати, що служба внутрішньогосподарського контролю не контролює поточне виконання планових завдань, причини їх невиконання. Завданнями служби є виявлення, збір і фіксація фактів фінансово-господарських порушень, включаючи факти викривлення первинної звітної та управлінської інформації, а також виявлення (для наступного перетину) неправильних дій і зловживань посадових осіб підприємства, що перевіряється, які можуть нанести суттєвий збиток його майну і власникам.

Вважаємо, що вирішення проблеми дублювання дій можна уникнути шляхом розробки Положення про службу внутрішньогосподарського контролю та посадових інструкцій для кожного працівника даної служби. Посадова інструкція контролера при здійсненні внутрішньогосподарського контролю в умовах комп'ютерної обробки даних буде містити додаткові положення на відміну від посадової інструкції контролера за умов ручної обробки даних.

Бухгалтерський облік, який ведеться в умовах використання комп'ютерних технологій, або – інакше кажучи – комп'ютеризований бухгалтерський облік, забезпечує збір даних, що зберігаються на

машинних носіях. Вони є вразливі перед знищенням або крадіжкою, подібно до програмного забезпечення і комп'ютерного обладнання, яке обслуговує дану систему.

Автоматизована обробка бухгалтерської інформації за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення зменшила вплив людини на результати такої обробки. Помилки, які могли б бути легко виявлені під час ручного ведення бухгалтерського обліку, з використанням комп'ютера часто залишаються невиявленими. Це призводить до того, що помилки, які виникають при проектуванні системи або в період внесення змін у програму, можуть довгий час залишатися прихованими.

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку призводить до уніфікації обробки всіх даних, і тому вона є в меншій мірі вразлива до безпосередніх помилок людини ніж ручна обробка. Інша специфічна риса комп'ютеризованого бухгалтерського обліку, яка є важливою в частині дотримання принципів ведення реєстрів, є можливість проведення бухгалтерських операцій без створення первинних документів.

Особлива загроза виникає із свідомого використання даних бухгалтерського обліку із злочинною метою. Крім того, з погляду на легкий доступ, існує можливість використання даних та інформаційної бази особами, які змогли б отримати з них інформацію, хоча не мають на це відповідних прав.

Персонал комп'ютерної системи бухгалтерського обліку<sup>1</sup> повинен володіти особливими знаннями про взаємозв'язки між джерелом виникнення даних, їх перетворенням та розподілом, а також використанням управлінської інформації. В іншому випадку це буде призводити до нерационального документування та внесення безлічі змін в програму під час її експлуатації.

<sup>1</sup> Це персонал, робота якого безпосередньо пов'язана з обробкою інформації в комп'ютерній інформаційній системі підприємства.

Проблемним питанням є також розмежування прав доступу та відповідальності, тому що інформаційну базу підприємства можуть одночасно використовувати велика група користувачів.

Всі ці випадки обґрунтовують актуальність дослідження даної проблеми та необхідність розробки методики внутрішнього контролю в умовах експлуатації бухгалтерських інформаційних систем.

Система внутрішньогосподарського контролю, щоб виконати поставлене перед нею завдання, повинна об'єднати в собі наступні стадії контролю:

- організаційна;
- розподіл функцій;
- контроль програмного забезпечення;
- контроль бухгалтерських даних;
- контроль кадрової політики;
- наглядний контроль;
- управлінський контроль.

Ці вимоги стосуються суто системи внутрішньогосподарського контролю, який пов'язаний із комп'ютеризованою системою бухгалтерського обліку.

Внутрішньогосподарський контроль при комп'ютеризованій системі бухгалтерського обліку на підприємстві набуває двох рівнів:

- а) контроль господарської діяльності;
- б) контроль інформаційної системи.

Контроль господарської діяльності стосується усіх структурних підрозділів підприємства (не лише бухгалтерської служби), які входять до складу підприємства і гарантують його сталий розвиток.

В межах контролю інформаційної системи підприємства повинні підлягати перевірці модулі структурних підрозділів з виокремленням, якщо це можливо. Для кожного працівника цих служб повинні бути встановлені обов'язки і відповідальність, що охоплює також завдання, пов'язані з використанням систем і повноважень для експлуатації спеціалізованого програмного забезпечення. На основі організаційної

структури і розподілу обов'язків і відповідальності потрібно здійснити перевірку розподілу функцій.

Як мінімум потрібно здійснити розподіл наступних функцій:

- проектування інформаційної системи підприємства;
- обслуговування системи, що використовується та її модифікація;
- розмежування прав доступу між персоналом.

В результаті експлуатації комп'ютерної системи бухгалтерського обліку окрім традиційних функцій контролера з'являється специфічні функції, що стосуються:

- проектування програмного забезпечення або вибору системи поставки;
- тестування програмного забезпечення перед впровадженням;
- затвердження системи (або її зміни) для впровадження;
- впровадження інформаційної системи;
- внесення змін у систему та утримання її в актуальному режимі.

Особливе значення має контроль, метою якого є забезпечення архівації інформаційної бази підприємства. Щоб це досягти, потрібно визначити:

- властиві способи і місце зберігання, а також принципи створення резервних копій даних;
- процедури відтворення ресурсів, які використовуються у випадку крадіжки, втрати або умисного чи випадкового їх знищення;
- спосіб альтернативного перетворення у надзвичайній ситуації.

Функціями внутрішнього контролю на рівні експлуатації системи є вхідні дані, перетворення та збір даних, а також вихідна інформація.

Інформація, яка підлягає обробці за допомогою інформаційних систем, повинна пройти ручний контроль і затверджена уповноваженими для того особами. Під час введення даних до інформаційної бази підприємства, потрібно перевірити їх правильність, а також контролювати, чи:

- дані є достовірними;
- дані не дублюють інформацію, що міститься в інформаційній базі;
- дані є суттєвими.

Дані, в яких виявлено помилки, не повинні бути прийняті для внесення та зберігання в інформаційну базу підприємства. Їх потрібно виправити і поновити введення у відповідному періоді та зберегти на відповідних носіях.

Функціями внутрішнього контролю, у сфері внесення та зберігання даних є:

- правильність розрахунків у програмі;
- право для запуску програми або їх модулів;
- достовірність і суттєвість введених даних.

Контроль правильності програми, або алгоритмів їх дії, настає в момент введення нового програмного забезпечення в експлуатацію (тестування програми). Проте досить часто при експлуатації системи виникає потреба внести зміни до її структури; також ці зміни повинні бути затверджені й задокументовані, а змінена програма – протестована перед початком її використання.

Такий контроль потрібно періодично здійснювати для системи, що експлуатується, що дозволить викрити випадкові або умисні не задокументовані зміни, які в неї були внесені.

Розподіл прав доступу для запуску програми або їх функцій здійснює адміністратор бази даних. Обов'язковим є реєстрація в комп'ютері під час спроби запуску програми (або її функцій). Нелегальна спроба запуску повинна бути запрограмована сигналізацією і унеможливити доступ до інформаційної бази.

Основним методом контролю є метод контрольних сум. Це суми (пораховані за допомогою програми) представляють підрахунок при обробці і акумулюванні більшості показників в програмі.

Підрахунок контрольних сум, за допомогою програми або вручну, може бути також використано для контролювання

правильності результативної інформації. Після контролювання правильності результативної інформації кінцевим є також контроль до її доступу, який повинні мати лише уповноважені особи.

Необхідною умовою використання комп'ютерних інформаційних систем підприємства є процедури внутрішнього контролю, які повинні бути описані у документації до цих систем.

Контролери, які досліджують фінансову звітність складену на підставі даних бухгалтерського обліку, що ведеться за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, ознайомлюються перш за все з системою бухгалтерського обліку і пов'язаною з нею системою внутрішнього контролю.

Ознайомлення з комп'ютерною системою бухгалтерського обліку настає у двох перших етапах дослідження:

- дослідження системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- перевірка вибраних дій внутрішнього контролю.

Контролери повинні володіти документацією з експлуатації цієї системи, охоплювати організаційну структуру, інструкції, описи завдань стану праці, план рахунків, схеми документообігу, що полегшує контролеру дослідження даної системи.

Отримані дані на основі документації доповнюються здобутою інформацією від персоналу різних рівнів. Доцільним є також перевірка кількох господарських операцій – переміщення пов'язаної з ними інформації – у всій системі бухгалтерського обліку. У такому випадку не є суттєвим суми операцій, а контроль на окремих етапах обробки інформації.

З метою спрощення роботи контролер часто застосовує анкети, які допомагають у пізнанні і оцінці системи внутрішнього контролю.

Результатом оцінки системи внутрішнього контролю може бути вибір тих видів контролю, на яких контролер хотів би покладатися в процесі подальшого дослідження.

Аби переконатися, чи запропонована система контролю є дійсно достовірною, здійснюється тестуванням у рамках дослідження відповідності, яке має на меті запевнити контролера, що внутрішній контроль, на який покладаються, дійсно достовірний, що збільшує рівень довіри до даних, які формуються в системі бухгалтерського обліку.

Враховуючи ступінь впливу комп'ютеризації обліково-контрольного процесу на модифікацію елементів методик контролю, ми поділяємо точку зору проф. Валуєва Б.І. про те, що принципи контролю і загальна логіка його організації повинні діяти однаково об'єктивно в умовах застосування як традиційного, так і комп'ютерного варіантів обробки інформації [4, с. 48].

Використання комп'ютерних технологій при веденні бухгалтерського обліку призводить до змін методики та якості контролю. Це обумовлено тим, що:

1) суб'єкти внутрішньогосподарського контролю отримують об'єкти дослідження у новій – “електронній” формі, – вивчення яких вимагає не лише наявності комп'ютерної техніки, але й вміння поєднати методичні прийоми з можливостями їх реалізації за допомогою комп'ютерної техніки;

2) електронні об'єкти контролю зумовили виникнення додаткового об'єкту дослідження контролерів – баз даних і алгоритмів обробки інформації комп'ютерних програм, у яких створені електронні документи. Потреба в перевірці бази даних, у які закладено алгоритм обробки інформації виникає тому, що саме даний алгоритм є повною розшифровкою та характеристикою порядку відображення певної господарської операції, яка є основою ведення бухгалтерського обліку та формування усіх розрізів бухгалтерського обліку.

3) при наданні для дослідження документів у електронній формі розширюються межі контролю поряд з можливістю спрощення та автоматизації методів і методичних прийомів перевірки.

Враховуючи вплив наведених факторів на порядок здійснення внутрішньогосподарського контролю необхідним є визначення особливостей методики його здійснення в умовах застосування комп'ютерної техніки, яка досі не розроблена.

У цілому комп'ютерні технології підвищують ефективність проведення

контролю, сприяючи оперативності та точності дій контролера. Проте застосування комп'ютерних технологій для створення об'єктів внутрішнього контролю ускладнює методику дослідження документів у електронній формі або в паперовій формі тих, що створені та оброблені за допомогою ресурсів комп'ютерної програми (рис. 2).

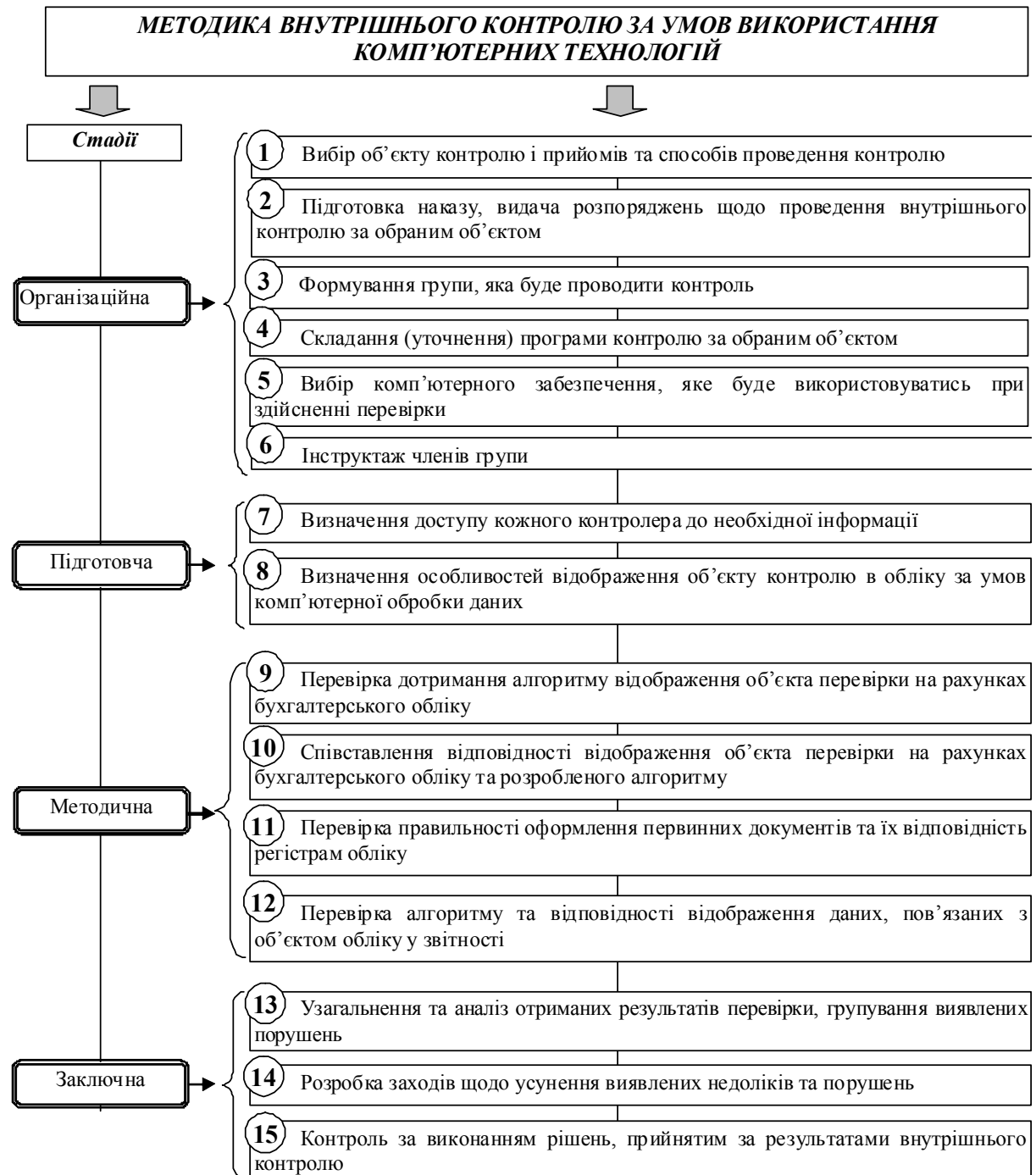


Рис. 2. Запропонована послідовність дій для реалізації внутрішньогосподарського контролю за умов використання комп'ютерних технологій

Оскільки комп'ютеризація бухгалтерського процесу чинить суттєвий вплив на здійснення внутрішньогосподарського контролю, контролер повинен врахувати деякі особливості бухгалтерського обліку в комп'ютеризованому середовищі та існуючі шляхи вчинення правопорушень.

Перш за все, при комп'ютеризації облікового процесу подвійний запис вже не виступає у ролі додаткового засобу контролю правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку. Це пояснюється тим, що в програмі рознесення суми за кореспондуючими рахунками відбувається автоматично. Тобто, навіть якщо бухгалтером неправильно зазначена сума операції, балансова рівність активу та пасиву все одно зберігається. Внаслідок цього контролеру необхідно ретельно перевіряти

кожен числовий показник, пов'язаний з об'єктом дослідження.

Наступним важливим моментом є те, що на деяких підприємствах, де облік неповністю автоматизований: документи створюються в паперовій формі з подальшим введенням до комп'ютерної програми, потрібно уважно вивчати, чи не допущено повторного запису до програми одного й того ж документу. Така ненавмисна помилка може допускатися з метою приховування факту викрадення матеріальних або грошових цінностей тощо.

Крім того, у процесі ведення бухгалтерського обліку із застосуванням комп'ютерної програми, можуть виникати інші помилки. Проф. В.І. Подольський виділяє декілька видів таких помилок залежно від причин їх виникнення (табл. 5) [3].

Таблиця 5. Класифікація помилок в автоматизованих системах бухгалтерського обліку

Вид помилки	Режим роботи АСБО	
	Автоматичний	Діалоговий
Випадкова	Технічний збій Втрата інформації	Помилка введення Помилка в розрахунках
Системна	Помилка в алгоритмі Помилка в класифікаторі	Неправильне розуміння інструкції

Відповідно, контролеру слід врахувати такі причини помилковості інформації та передбачити контрольні дії для ефективного виявлення можливих відхилень.

Разом з тим, застосування комп'ютерної техніки та програмного забезпечення має певні переваги.

Насамперед, комп'ютерні програми з ведення обліку сприяють економії часу та зусиль суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. Це проявляється на етапі підготовки інформації для дослідження та безпосередньо під час вивчення показників отриманих експертом для об'єктів вивчення.

Так, за допомогою відповідних рішень програми, контролер в автоматичному режимі може здійснити вибірку лише необхідних для дослідження відомостей шляхом формування запиту.

Наявність автоматичних засобів контролю правильності інформації, що вводиться у програму, дозволяє контролеру не витратити часу на проведення формальної перевірки сукупності документів, які необхідно вивчити. Однак при вивченні того чи іншого об'єкта контролер повинен переконатися, що у досліджуваній програмі:

а) існують так звані "контрольні" алгоритми, що не дозволяють створити або обробити документ, який мав відхилення чи неточності;

б) закладено правильні реквізити документів – згідно з чинним законодавством. Це необхідно для оцінки дієвості "контролерів" програми з ведення бухгалтерського обліку.

Крім того, використання ресурсів комп'ютерної програми значно спрощує

здійснення арифметичної перевірки. Можливість експорту відомостей з “бухгалтерської” програми в табличні редактори надають можливість проводити різні арифметичні дії за необхідними для дослідження напрямками.

Отже, під впливом комп'ютерної техніки та її використання в бухгалтерському обліку зазнає змін діяльність суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. Це проявляється, перш за все, у розширенні об'єктів внутрішньогосподарського контролю. В умовах комп'ютеризації ведення бухгалтерського обліку з'являється нова форма об'єктів (електронна) та комп'ютерні програми, за допомогою яких створюються та обробляються дані.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** За результатами дослідження запропоновано за умов використання комп'ютерних технологій діяльність суб'єктів служби внутрішньогосподарського контролю розглядати в розрізі двох напрямів:

а) як систему контролю діяльності організації, яка реалізована в сфері комп'ютерної обробки даних;

б) як систему контролю за середовищем комп'ютерної обробки даних.

Визначено, що в процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю комп'ютерні програми можуть відігравати як допоміжну та і основну роль. Вони використовуються контролером як:

– довідкові інформаційні бази нормативних документів і консультаційних матеріалів;

– допоміжні засоби з накопичення, обробки та відображення у будь-якому форматі необхідної інформації для здійснення контролю і проведення складних арифметичних розрахунків при застосуванні розрахунково-аналітичних способів дослідження.

Оскільки комп'ютерні технології можуть використовуватися не лише у процесі безпосереднього здійснення перевірок, але й у інших сферах роботи органів

внутрішньогосподарського контролю, змінюється і процес організації внутрішньогосподарського контролю. З метою удосконалення організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах за умов комп'ютеризації запропоновано:

а) виділяти 4 етапи організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. На заключному етапі запропоновано обов'язково здійснювати оцінку ефективності організації внутрішньогосподарського контролю з метою визначення слабких сторін в побудові внутрішньогосподарського контролю на підприємстві та прийняття відповідних рішень щодо її удосконалення;

б) з метою усунення дублювання контрольних функцій працівників підприємства та раціонального поділу обов'язків та повноважень співробітників, який усуватиме спроби окремих осіб порушувати вимоги контролю та забезпечуватиме поділ несумісних функцій запропоновано використовувати в практичній діяльності таблиці розподілу функцій;

в) з метою удосконалення організації внутрішньогосподарського контролю необхідно розробити Положення про службу внутрішньогосподарського контролю та посадову інструкцію контролера. При здійсненні внутрішньогосподарського контролю в умовах комп'ютерної обробки даних зазначена інструкція містить додаткові положення на відміну від посадової інструкції контролера за умов ручної обробки даних, що допоможе уникнути дублювання контрольних дій та неналежного виконання посадових обов'язків.

Визначено особливості застосування методичних прийомів контролю в процесі його здійснення в умовах застосування комп'ютерної техніки при проведенні перевірок та запропоновано загальну методику здійснення внутрішньогосподарського контролю за функціонування комп'ютерної інформаційної системи на підприємстві.

**Список використаної літератури:**

1. *Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Євдокимов В.В., Легенчук С.Ф.* Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 468 с.

2. *Івахненко С.В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Наукове видання. – Житомир, АСА, 2001. – 416 с.

3. Компьютерный аудит: Практик. Пособие / Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 128 с.

4. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета/ Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.

5. *Dudek E.* Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna według koncepcji zachodnich // Zeszyty teoretyczne rachunkowości. Stowarzyszenie księgowych w Polsce. Rada naukowa. Warszawa. – 2003. – Tom 17 (73). – S. 28-51.

6. *Dudek E.* Metodologia audytu wewnętrznego // III Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów. – Sopot, 2003. – 186 s.

7. *Paczula Cz.* Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą. – Warszawa: Difin, 1998. – 232 s.

**БУТИНЕЦЬ** Тетяна Анатолівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.

**ЄВДОКИМОВ** Віктор Валерійович – кандидат економічних наук, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– моделювання системи бухгалтерського обліку;

– комп'ютеризація бухгалтерського обліку.