

В статье рассмотрены проблемы законодательного обеспечения осуществления коммерческой деятельности в Украине и предложены изменения, которые необходимо внести в проект Закона Украины «О внутренней торговле».

The paper considers the problem of legislative support commercial activity in Ukraine and suggests changes to be made to the draft Law of Ukraine "On Internal Trade".

Рецензент: д.ю.н., професор, І. В. Арістова
Дата надходження до редакції: 12.04.2012 р.

УДК 657.6:004.4

ПЕРЕШКОДИ НА ШЛЯХУ РОЗПОВСЮДЖЕННЯ КОМП'ЮТЕРНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

А. В. Дегтяренко, к.е.н., Сумський національний аграрний університет

В статті розглянуті фактори, що створюють перешкоди на шляху розповсюдження комп'ютеризації в аудиторській діяльності. Впровадження ERP-систем звужує коло питань, щодо яких аудитор застосовує своє професійне судження. Застосування якісної комп'ютерної аудиторської програми унеможливорює неправильну обробку даних та/або втрату інформації. Система підтримки прийняття рішень на базі PRIME Decisions дозволяє полегшити впровадження найбільш прийняттого програмного продукту.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Актуальні вимоги часу зумовлюють перехід все більшої кількості господарюючих суб'єктів на застосування інформаційних технологій в бізнесі та бухгалтерському обліку. Частка підприємств з автоматизованим обліком вже зараз переважає над тими, які ще й досі застосовують паперові регістри. Природним було б допустити, що і кількість аудиторських перевірок на комп'ютеризованій основі зростає пропорційно впровадженню інформаційних технологій в бухгалтерському обліку суб'єктів цього виду контролю. Однак, комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні проходить надзвичайно повільними темпами. В результаті повноцінний комп'ютерний аудит є радше виключенням, ніж правилом, й автоматизовані перевірки в загальній кількості замовлених аудиторських послуг складають незначні частки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тематиці, що стосується використання інформаційних технологій в аудиторській діяльності присвячені роботи багатьох вчених, серед яких є Ф.Ф. Бутинець, Л. Ларікова, А. Кушнар'ов., В.І. Подольський, А.Н. Романов. Але найбільш комплексно до вирішення піднятої проблематики у своїх працях підійшов С.В. Івахненко. В роботах цього автора систематизовано розглянуті теоретичні, методологічні та практичні засади функціонування комп'ютерного аудиту та усіх пов'язаних з ним аспектів контрольної діяльності. Отже, і в даній публікації авторське дослідження основних питань буде спиратись на точку зору С.В. Івахненкова як по суті на засновника цього напрямку наукової діяльності в Україні.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є аналіз факторів-перешкод, що стримують розповсюдження комп'ютеризації в

аудиторській діяльності та обґрунтування заходів для подолання цих перешкод. Окреслена мета реалізується через виконання наступних завдань:

- визначити підходи до класифікації перешкод, що заважають впровадженню інформаційних технологій в аудиті;
- виділити основні сутнісні складові по кожному типу перешкод;
- з'ясувати можливі шляхи усунення або мінімізації негативного впливу факторів, що впливають на певні особливості аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Івахненко С.В., підсумовуючи думки інших вчених, розподіляє перешкоди, що стоять на шляху впровадження комп'ютерної техніки в аудит на три види, які можна ототожнити з наступними термінами: «професійне судження аудитора», «неправильна обробка даних та/або втрата інформації», «складність впровадження та/або дорожнеча аудиторського програмного забезпечення» [5, с. 12]. Застосування цього первинного поділу з нашої точки зору потребує подальшого уточнення, оскільки не дає повного розуміння сукупності факторів, які спричиняють незадовільний розвиток комп'ютерного аудиту в нашій країні. Отже, здійснимо ґрунтовний аналіз наведених типів перешкод.

Професійне судження аудитора є категорією, яка ґрунтується на його досвіді та інтуїції, що неможливо змоделювати за допомогою обчислювальної техніки. Своє професійне судження, як правило, аудитор висловлює, коли має справу із персоналом підприємства, на якому проводиться аудит. До таких найтипівіших ситуацій відносяться спостереження аудитора за проведенням інвентаризації; опитування персоналу суб'єкта господарювання; перевірка взаємоконтролю відповідальних працівників. Ця перешкода відно-

ситься до суб'єктивної складової системи внутрішнього контролю підприємства. Суб'єктивна складова переважає технічну (об'єктивну), якщо господарські та облікові процеси на підприємстві не автоматизовані.

Ситуація починає вирівнюватись, коли підприємство переходить на автоматизовану форму обліку, оскільки в цьому випадку усувається суб'єктивний фактор із процесів групування та систематизації даних, у більшості занесених на підставі паперових реєстрів первинного обліку. При цьому на рівні окремих центрів відповідальності документація формується ще ручним способом, а взаємоконтроль посадових обов'язків здійснюється за допомогою формалізованих процедур та суб'єктивних спостережень. Наприклад, табельник виставляє відпрацьований час робітникам на підставі робочих графіків, не сильно переймаючись тим, чи знаходився робітник на своєму робочому місці і чи виконував він покладені на нього функції у робочий час. Цей паперовий табель вже згодом є підставою для формування відповідного електронного документа в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку підприємства, як, з рештою, і майже всі інші первинні документи.

Нарешті, в системі внутрішнього контролю суб'єктивні дії відповідних працівників спричиняють найменший вплив на професійне судження аудитора, коли підприємство не тільки автоматизує облік, а й запроваджує комплексну комп'ютеризацію усіх бізнес-процесів на основі методів та технік ERP. Суб'єктивна складова в даному випадку присутня лише на найвищих щаблях системи внутрішнього контролю й зводиться в основному до прийняття нестандартних рішень керівництвом підприємства при виникненні обставин, що відносяться до позапланової або надзвичайної діяльності. Отже, в даному випадку є тільки вузьке поле для застосування аудитором свого професійного судження при умові, що останній в достатній мірі обізнаний в комп'ютерних технологіях.

Зокрема, однією з підсистем ERP є автоматизована підсистема обліку робочого часу, яка автоматично виконує завдання табельного обліку (через поєднання з сервером комп'ютерної програми), реєстрацію часу приходу й уходу співробітників, а іноді ще й оцінює ефективність використання ними робочого часу. Це дозволяє, наприклад, нараховувати заробітну плату лише за реально відпрацьованим часом, підвищити загальну виробничу й технологічну дисципліну й виключити можливі розкрадання.

Ще однією з підсистем ERP є підсистема автоматизованого складського управління, коли накладні на відпуск продукції чи товарів випускаються безпосередньо на складі на підставі даних, отриманих від сканування спеціальних штрихкодів. В такому випадку жодна незареєстрована

одиниця продукції не покине склад, оскільки автоматично спрацює сигнал попередження.

Можна наводити ще багато прикладів, що стосуються інших ділянок господарської діяльності, які в разі впровадження ERP практично усувають суб'єктивний фактор з системи внутрішнього контролю та з комп'ютерної системи бухгалтерського обліку підприємства.

Отже, викладені обґрунтування дозволяють нам стверджувати, що перебудова управлінських, облікових, контрольних процесів у відповідності до принципів ERP-систем сприяє підвищенню об'єктивності системи внутрішнього контролю підприємства й звужує чи навіть зовсім усуває коло питань щодо яких аудитор має застосувати своє професійне судження.

Другий фактор-перешкода описується як «неправильна обробка даних та/або втрата інформації» й пов'язаний з тим, що при комп'ютеризації бухгалтерського обліку виникає незрозумілість шляху перетворення вхідної інформації з первинних облікових документів у підсумкові показники. Саме тому помилки, які існують у самому алгоритмі програми, дуже складно виявити без використання спеціальних програмних засобів. Із пояснення випливає, що дана перешкода відноситься не тільки до комп'ютерного а і до аудиту взагалі, як до виду контрольної діяльності, якщо він здійснюється в умовах використання на підприємстві комп'ютерних систем бухгалтерського обліку. Отже, є необхідність внести певні пояснення.

Сам Івахненко С.В. [5, с.67] поділяє аудит на паперовий, механізований та комп'ютерний й уточнює, що комп'ютерний аудит може проводитись тільки в тому разі, якщо підприємство застосовує автоматизований спосіб обробки облікової інформації, тобто автоматизовану на базі певної програми форму ведення бухгалтерського обліку. Іншими словами комп'ютерний аудит можливий, коли на підприємстві впроваджена програма, що автоматизує облік, і на аудиторській фірмі, що проводить аудит, також впроваджена комп'ютерна програма, яка автоматизує аудит. Всі інші варіанти не відносяться до комп'ютерного аудиту, а є лише паперовим, механізованим аудитом чи їх комбінаціями.

З викладеного стає зрозумілим, що означена перешкода до комп'ютерного аудиту відношення не має, а є радше навпаки його перевагою перед паперовим чи механізованим аудитом, оскільки виникає у випадку, коли облік на підприємстві автоматизований, а в аудитора перевірка здійснюється паперовим чи механізованим способом. І дійсно в цьому випадку помилки, в алгоритмі програми виявити практично неможливо без використання спеціальних програмних засобів, які зазвичай вбудовані в комп'ютерну аудиторську програму.

Отже, можна стверджувати, що алгоритмічні

помилки можуть бути виявлені тільки при комп'ютерному аудиті, оскільки якісні аудиторські програмні продукти містять спеціалізовані тести, які дозволяють перевірити на достовірність весь процес автоматизованої обробки, групування та систематизації інформації в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку клієнта. Крім того, якісні аудиторські програмні продукти зводять практично до нуля ймовірність втрати інформації, адже дають можливість користувачу створювати резервну базу даних на незалежних зовнішніх електронних носіях.

Таким чином, вплив фактора-перешкоди «неправильна обробка даних та/або втрата інформації» повністю усувається шляхом застосування якісної комп'ютерної аудиторської програми. Але, як ми знаємо, якість будь-якого товару й особливо комп'ютерної програми напряму корелює з її вартістю та проблемами впровадження, пов'язаними зазвичай із навчанням персоналу користуватись програмою. Отже, є потреба розглянути останній фактор, що перешкоджає розвитку комп'ютерного аудиту в Україні та визначається як «складність впровадження та/або дорожнеча аудиторського програмного забезпечення».

Згідно з дослідженням науковців [6,7,8,9], в цілому аудит висуває наступні вимоги до програм комп'ютеризації:

- програма має бути експертною системою;
- програма має носити діалоговий характер;
- можливість введення вхідних даних автоматично з бази даних підприємства;
- можливість введення вхідних даних ручним способом при відсутності необхідної інформації в базі даних підприємства;
- можливість легкого доступу до довідкових систем (закони, постанови, стандарти та інші нормативно-правові акти);
- можливість здійснення повної, а не вибіркової аудиторської перевірки всієї документації;
- програма має максимально гнучко налаштувати систему під прийняту в компанії методологію, стандарти документування аудиту та правила складання звітності;
- можливість організації роботи з системою віддалено для виїзних груп аудиторів, що працюють на перевірках;

- можливість отримання точної та оперативної інформації про хід проведення перевірок за допомогою синхронізації даних віддалених користувачів з центральним офісом;

- можливість передачі даних по проведеній перевірці в захищеному методами криптографії вигляді;

- можливість чіткого розмежування права доступу співробітників до даних по перевірках, яка зберігається в системі;

- можливість друку результатів відразу ж після введення даних і проведення розрахунків;

- доступна ціна;

- комплексна автоматизація всіх бізнес-процесів аудиторської діяльності;

- якісний супровід програмного забезпечення.

Зрозуміло, що подолання цієї перешкоди залежить від фінансової можливості аудиторської фірми придбати програмне забезпечення, а також від кваліфікації персоналу і його готовності до навчання та роботи в нових умовах. Ми в даному випадку лише можемо запропонувати методику, яка дозволяє зробити вибір на користь певного програмного продукту. Одразу зазначимо, що результати застосування методики, можуть різнитися, оскільки вхідні дані часто носять суб'єктивний характер та можуть змінюватися в залежності від організаційних, фінансових і технічних умов діяльності аудиторської фірми.

Виходячи з вимог до програм комп'ютеризації аудиту було проаналізовано системи, які є поширеними на ринку програмного забезпечення аудиторської діяльності, а саме: «AuditNET Professional», «Экспресс Аудит: ПРОФ», «Audit XP», «Audit Expert», «IT Audit: Аудитор», та «Івахненко & Катеньов Аудит». Всі програми, крім останньої, створені в Росії, остання – в Україні

Було проведено оцінку обраних систем за допомогою системи підтримки прийняття рішень «PRIME Decisions» з метою вибору найбільш привабливої для аудиторських фірм розробки.

На рисунку 1 представлено формування дерева значень - характеристики, за якими порівнюються програми. Характеристиками є вимоги аудиту до автоматизованої системи аудиту. На рисунках 2 -3 представлено формування альтернатив та визначення їх переваг.

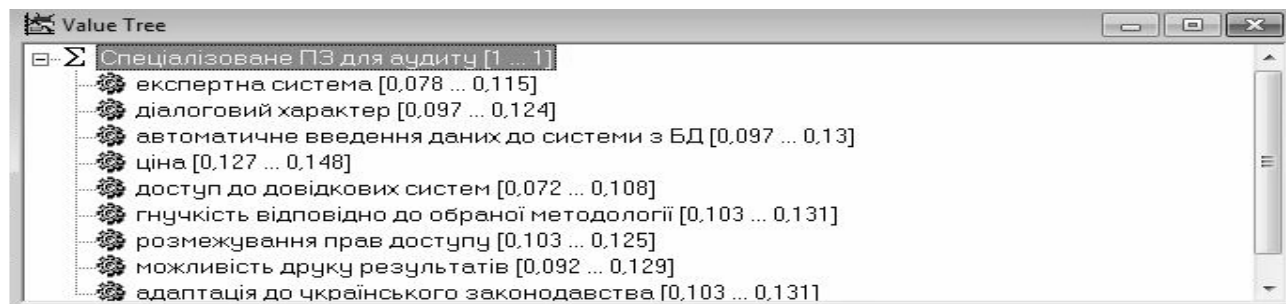


Рис.1. Дерево значень PRIME Decisions

Джерело: побудовано за результатами авторського дослідження

Name	Спеціалізоване ПЗ	експертна система	діалоговий характе	автоматичне введе	ціна	доступ до довідков	гнучкість відповідн
IT Audit: Аудитор	IT Audit: Аудитор	5	4	4	6250	5	3
ЕкспрессАудит: ПРОФ	ЕкспрессАудит: ПФ	4	5	5	6450	4	4
AuditNET	AuditNET	4	3	5	5360	4	4
AuditXP "Комплекс Ауд	AuditXP "Комплекс	5	5	4	4437	4	4
Audit Expert	Audit Expert	4	5	4	13325	5	5
Івахненко & Катеньов	Івахненко & Катен	3	4	4	4525	4	3

Рис. 2. Формування альтернатив в PRIME Decisions

Джерело: побудовано за результатами авторського дослідження

	Worst Conseq.	Best Conseq.	Lower bound	Upper bound
експертна систем	3	5	60	80
діалоговий характ	3	5	75	85
автоматичне введ	4	5	75	90
ціна	4437	13325	100	100
доступ до довідко	4	5	55	75
гнучкість відповід	3	5	80	90
розмежування пр	3	5	80	85
можливість друку	4	5	70	90
адаптація до украї	1	5	80	90

Рис. 3. Визначення переваг альтернатив в PRIME Decisions

Джерело: побудовано за результатами авторського дослідження

Аналізуючи результати моделі, можна сказати, що за інтервальною оцінкою (рис. 4) найкращий результат має «Audit Expert», а потім – «Ек-

спрес Аудит: ПРОФ». Найгірший результат – «Івахненко & Катеньов Аудит».

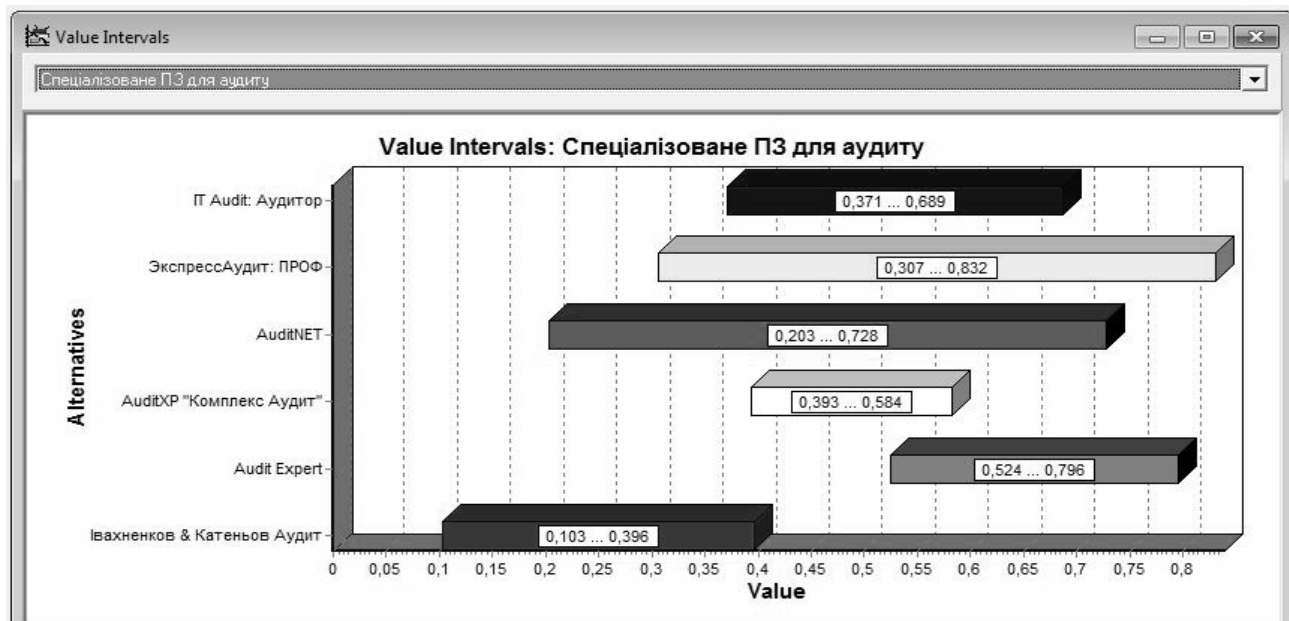


Рис. 4. Інтервали значень

Джерело: побудовано за результатами авторського дослідження

Аналізуючи матрицю впливу (рис. 5), можна зробити аналогічний висновок, так як червона крапка в матриці вказує, що конкретна альтерна-

тива в рядку є гіршою від альтернативи стовпця (зелена крапка - ситуація протилежна).

	IT Audit: Аудитор	ЕкспрессАудит: ПРОФ	AuditNET	AuditXP "Комплекс Аудит"	Audit Expert	Івахненко & Катеньов Аудит
IT Audit: Аудитор	●					●
ЕкспрессАудит: ПРОФ		●				●
AuditNET			●			
AuditXP "Комплекс Аудит"				●		●
Audit Expert					●	●
Івахненко & Катеньов Аудит	●	●		●	●	●

Рис.5. Матриця впливу (попарного порівняння) в PRIME Decisions

Джерело: побудовано за результатами авторського дослідження

Система підтримки прийняття рішень в PRIME Decisions забезпечує п'ять правил вибору, що характеризують різні ситуації: maximax,

maximin, central values, minimax regret та possible lost. За цими правилами найкращу оцінку отримує система Audit Expert (рис. 6).

	Maximax	Maximin	Central Values	Minimax Regret	Possible Loss
IT Audit: Аудитор					0,455
ЕкспрессАудит: ПРОФ	✓				0,276
AuditNET					0,497
AuditXP "Комплекс Аудит"					0,380
Audit Expert		✓	✓	✓	0,128
Івахненко & Катеньов Аудит					0,721

Рис. 6. Оцінка програм за правилами вибору в PRIME Decisions

Джерело: побудовано за результатами авторського дослідження

Таким чином, найбільш ефективною та придатною до вимог аудиторських фірм є система «Audit Expert». Але вона створена в Росії і неадаптована до використання на території України. Система «Івахненко & Катеньов Аудит» адаптована до користування на українському ринку аудиторських послуг, але не відповідає всім вимогам.

Висновки. Проведене дослідження дозволило системно підійти до розгляду проблем, пов'язаних із запровадженням комп'ютеризації в аудиторській діяльності на рівні факторів, що призупиняють науково-технічний прогрес в процесі виконання аудитором покладених на нього

професійних обов'язків. Зокрема, аудиторів своє «професійне судження» буде практично ніде застосовувати, як ми показали, за умов впровадження ERP-систем. «Неправильна обробка даних та/або втрата інформації» є фактором, притаманним некомп'ютерному аудиту, і тому його розглядати в контексті поставлених завдань взагалі не є доцільним. «Складність впровадження та/або дорожнеча аудиторського програмного забезпечення» є тим фактором, негативний вплив від якого суттєво зменшується, якщо при виборі комп'ютерної програми застосувати систему підтримки прийняття рішень на базі PRIME Decisions.

Список використаної літератури:

1. Бутинець, Ф.Ф. Аудит: підр. - 3-тє вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. -Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
2. Ивахненко С.В. Внедрение программного обеспечения учета и контроля: потенциальные преимущества и реальные проблемы / С.В. Ивахненко // Бухгалтерский учет и аудит. - №2. - 2007. - С. 56-62.
3. Ивахненко С.В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід / С.В. Ивахненко // Бухгалтерський облік і аудит. - №10. - 2009. -С. 38-44.
4. Ивахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посібн. - 4-те вид., випр. і доп. / С.В. Ивахненко. - К.: Знання, 2008. - 343 с.

5. Івахненко, С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології : наукове видання / С.В. Івахненко. - К. : Знання, 2005. -286 с.
6. Кушнар'єв А. Проблеми автоматизації аудиту / А. Кушнар'єв // Аудитор України. - №8 (114). - 2007. - С. 5-7.
7. Ларікова Л. Процедури щодо створення комплексної системи автоматизації аудиту / Л. Ларікова // Аудитор України. - 2009. - №13- 14. - С. 59-68.
8. Подольський В.И. Комп'ютерний аудит: практ. посібник / В.И. Подольський, Н.С., Щербакова, В.Л. Комисаров; под. ред. проф. В.И. Подольського. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. - 128 с.
9. Романов А.Н. Автоматизація аудиту / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. - М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 366 с.
10. Усач Б.Ф. Аудит: навчальний посібник, 4-те видання / Б.Ф. Усач - К.: «Знання», 2007.- 232 с.

В статті розглянуті фактори, які створюють перешкоди на шляху розповсюдження комп'ютеризації в аудиторській діяльності. Впровадження ERP-систем звужує коло питань, в яких аудитор застосовує своє професійне судження. Використання якісної комп'ютерної аудиторської програми унеможливує неправильну обробку даних і/або втрату інформації. Система підтримки прийняття рішень на базі PRIME Decisions дозволяє полегшити впровадження найбільш прийнятної програмної продукції.

The factors that create obstacles to the spread of computerization in the auditing are considered in the article. Implementation of ERP-systems narrows the range of issues for which the auditor uses his professional judgment. The use of quality computer audit program prevents incorrect data processing and / or loss of information. Decision support system based on the PRIME Decisions can facilitate the implementation of the most suitable program product.

Рецензент: О. В. Олійник, д.е.н., професор
Дата надходження до редакції: 19.03.2012 р.

УДК 331.44

МЕТОДИКА ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ СПІВПРАЦІ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ З ДЖЕРЕЛАМИ КАДРОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

В. Д. Волобоєв, ст. викл., Запорізький інститут економіки та інформаційних технологій

У статті обґрунтовано методику оцінки ефективності співпраці підприємств машинобудування з джерелами кадрового забезпечення. Розроблено показники ефективності діяльності підприємств в сфері залучення персоналу. Подаються результати практичної апробації методики на прикладі ПАТ «Запоріжтрансформатор».

Постановка проблеми у загальному вигляді. Взаємодія з різноманітними елементами ринку праці, за допомогою яких здійснюється задоволення потреби підприємств машинобудування у кваліфікованих кадрах та, як наслідок, наявність можливостей вибору джерела кадрового забезпечення, вимагає від керівництва господарюючих суб'єктів прийняття обґрунтованих рішень, щодо співпраці з тією чи іншою організацією-постачальником кадрових ресурсів. Отже, актуальною є потреба проведення диференціації суб'єктів взаємодії на ринку праці за ступенем ефективності роботи. Вирішення зазначеної проблеми є можливим шляхом розробки методики оцінки з виокремленням відповідних показників ефективності співпраці машинобудівних підприємств з джерелами кадрового забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання кадрового забезпечення різних рівнів економічної діяльності були предметом вивчення багатьох українських дослідників: Н.В. Бунтової,

М.І. Долішнього, Т.А. Климюка, Р.А. Патери, Л.В. Скрипник та інші. Питанням методичного апарату кадрового забезпечення присвятили свою увагу Л.О. Гончарова, О.Л. Грішнова, О.М. Вольська та інші. Разом із тим недостатньо розроблено є проблематика оцінки ефективності співпраці суб'єктів господарювання з інфраструктурними елементами ринку праці в площині залучення кадрових ресурсів.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є наукове обґрунтування показників оцінки ефективності взаємодії підприємств машинобудівної галузі з інфраструктурними елементами ринку праці в сфері залучення кваліфікованих кадрів та практична апробація отриманих результатів.

Виклад основного матеріалу. Серед науковців на сьогоднішній день не існує спільної думки, щодо тлумачення поняття кадрового забезпечення економіки. Наприклад, Н.В. Бунтова визначає його так: це багатоаспектне поняття, яке ха-