

В.Ю. ФАБІЯНСЬКА*

(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

А.М. БЕЛЬДІЙ**

(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

Комп'ютерний аудит в Україні в контексті вимог європейського законодавства

Оскільки більшість суб'єктів господарювання ведуть автоматизований бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складають звітність в електронному форматі, то для раціонального використання ресурсів аудиторської фірми, доцільно проводити аудит із застосування комп'ютерних технологій. Метою статті є огляд наявного програмного забезпечення аудиту, виявлення його недоліків та переваг, а також розробка пропозицій щодо удосконалення проведення аудиту в комп'ютерному середовищі з врахуванням вимог чинного європейського та українського законодавства. Розглянуто існуюче програмне забезпечення проведення аудиту в комп'ютерному середовищі, визначено його переваги та недоліки. Виявлено, що проведення аудиту в комп'ютерному середовищі на сучасному етапі господарювання ґрунтується на Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Розкрито тенденції зміни кількості суб'єктів проведення аудиту в Україні. На основі розгляду умовної аудиторської перевірки даних підприємства, сформованих в бухгалтерській програмі «ІС: Бухгалтерія», запропоновано ідею та обґрунтовано критерії розробки спеціального аудиторського програмного продукту. Запропоновано перелік функцій, якими повинен володіти новий програмний продукт для проведення аудиту з огляду на завдання та процедури аудиторської перевірки. Окреслено коло проблем, що перешкоджають впровадженню комп'ютерної техніки і технологій в аудиторський процес. Акцентовано увагу на тому, що європейське та українське законодавство визначає вимоги щодо рівня теоретичних знань суб'єктів обов'язкового аудиту та їхньої здатності застосовувати зазначені знання на практиці. Зокрема, одним із обов'язкових пунктів кваліфікаційного іспиту виступає перевірка теоретичних знань інформаційних технологій та комп'ютерних систем, доречних для аудиту.

Ключові слова: комп'ютерні інформаційні системи аудиту, програмний продукт, професійне судження аудитора, якість аудиторських послуг, європейське законодавство з аудиту.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3\(85\)-129-137](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3(85)-129-137)

V. Yu. FABIANSKA

(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

A. M. BELDIJ

(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

Computer Audit in Ukraine within the Framework of Requirements of European Law

Most business entities keep automated accounting of their activities results, prepare managerial reports and financial reporting in electronic format, so, it is advisable to conduct an audit using computer technology. It will allow using of the resources of the audit firm more efficiently. The purpose of the article is to review the audit software available on the market, identify its shortcomings and advantages, as well as develop proposals for improving the audit in a computer environment, taking into account the norms of European and Ukrainian legislation. Existing software

* **Фабіянська Вікторія Юхимівна**, доцент кафедри аудиту та державного контролю Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця), кандидат економічних наук, доцент.

** **Бельдій Альона Михайлівна**, магістрант 2-го року навчання факультету обліку та аудиту Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця).

products that are designed for auditing in a computer environment were considered, their advantages and disadvantages were determined. It was revealed that conducting an audit in a computer environment at the current stage of management is based on standards of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. The trends in the number of audit entities in Ukraine were disclosed. Based on the consideration of the conditional audit of the enterprise data generated in the "IC: Accounting" accounting program, the idea of the development of special audit software product was proposed and the criteria for it were substantiated. Lists of functions that a new software product should have to carry out an audit, taking into account the tasks and procedures of an audit, was proposed. The circle of problems that impede the introduction of computer equipment and technologies into the audit process was outlined. Authors' attention is focused on the fact that European and Ukrainian legislation defines the requirements for the level of theoretical knowledge of the subjects of mandatory audit and their ability to put this knowledge into practice. In particular, one of the mandatory points of the qualification exam is the verification of the theoretical knowledge of information technologies and computer systems that are relevant for audit.

Keywords: computer information audit systems, software product, professional judgment of the auditor, quality of audit services, European legislation on audit.

Постановка проблеми. В сучасному світі людство досягло високих технологічних меж. На сьогоднішній день не існує жодної організації, де б не були застосовані електронні обчислювальні технології. Мало не щодня в світ виходять нові партії цифрових пристроїв. Так і бухгалтерський облік досяг в своєму розвитку вершини, що спричинило його автоматизацію, головною позицією якого стало ведення електронного обліку та реєстрація господарських операцій в бухгалтерських програмних продуктах.

Сучасні ділові люди не можуть уявити свою роботу без застосування технічних засобів, а більшість бухгалтерів – без автоматизованого обліку. В цьому аспекті система аудиту переживає реформацію в розрізі більш належної якості аудитора як суб'єкта, якому має бути доступна найпотаємніша інформація про діяльність суб'єкта господарювання. З кожним роком з ділової документації та ведення бізнесу все більше і більше витісняється ручна праця, що призводить до часткового зменшення кількості працівників. Кожен вид діяльності внаслідок впровадження в свою функціональність комп'ютерних технологій вийшов на новий рівень удосконалення. Не є виключенням і незалежний аудит.

Важливим питанням сьогодення виступає інтеграція України до Євросоюзу, а це вимагає наближення вітчизняного законодавства до вимог міжнародного, в тому числі це стосується і незалежного аудиту. Проведення реформи аудиторської діяльності в Україні є необхідним кроком на шляху до підвищення якості аудиторських послуг, що, як наслідок, має призвести до удосконалення аудиторської діяльності та посилення довіри до фінансової звітності українських підприємств у світовому економічному просторі. Відтак актуальним є питання автоматизації аудиторських процедур, введення комп'ютерних аналітичних та облікових систем, збереження документів в електронному вигляді. В контексті вимог європейського законодавства, в Україні зростатиме кількість підприємств, що підлягатимуть обов'язковій щорічній аудиторській перевірці фінансової звітності, а тому, підвищуватимуться

вимоги до якості аудиторських послуг, які надаються аудиторськими фірмами, що мають право здійснювати обов'язків аудит. Оскільки більшість суб'єктів господарювання в своїй діяльності застосовують автоматизований облік, складають звітність в електронному форматі, то для раціонального використання ресурсів аудиторської фірми, доцільно проводити аудит із застосування комп'ютерних технологій. Проте на сучасному ринку аудиторських програмних продуктів в Україні, даний вид інформаційного забезпечення практично відсутній. На це впливає незначна кількість аудиторських програм та їх недосконалість, тому для покращення, доцільно було б використовувати сучасні інформаційні технології та спеціально розроблені ефективні аудиторські програмні продукти.

В Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, що набрала чинність з 01.09.2017 року [10], а саме в статті 387 зазначається про співробітництво сторін щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту і спрямування своєї діяльності на обмін інформацією та досвідом щодо існуючих систем та відповідних нововведень в зазначених сферах. Обмін досвідом з Європейським Союзом значно підвищить рейтинг країни, її інвестиційну привабливість та довіру до українських підприємств, що визначає актуальність досліджуваної теми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Застосування інформаційних технологій в аудиті розглядали зарубіжні вчені такі як Г.Г. Боднар і В.С. Хопвуд. Вони зазначили, що комп'ютерний аудит є процесом використання інформаційних технологій в аудиті. Більшість даних, які аудиторі повинні оцінити, вже є електронними і безглуздо перетворювати електронні дані у паперовий формат строго для цілей аудиту. Перевагами дослідники визначили те, що комп'ютерні робочі документи, як правило, більш чіткі та послідовні і проаналізований результат більш точний, скорочується час,

Аудит, аналіз і контроль

витрачений на канцелярські завдання, отримується більша незалежність від персоналу інформаційних систем [15].

Вивченню основних тенденцій регулювання аудиту в Європейському співтоваристві присвячене дослідження вітчизняних науковців – О.С. Гавриловського та Л.М. Гавриловської [16].

Суть комп'ютерного аудиту, причини, які зумовлюють використання аудиторських комп'ютерних засобів визначили С.А. Гаркуша та О.О. Довжик [7]. Перелік комп'ютерних програм для проведення аудиту, їх переваги та недоліки розкрив Р.Ю. Овчарик [2]. Застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту за певними категоріями розглянула Л.О. Ходаківська [8].

Проте, детального вивчення потребують питання застосування інформаційних технологій в аудиті в системі обробки саме бухгалтерської інформації, а також визначення теоретичних і методичних підходів, які могли б застосовувати аудитори під час автоматизації своєї роботи і формування основних правил щодо комп'ютеризації аудиту на основі вітчизняних та міжнародних стандартів.

Метою статті є огляд наявного програмного забезпечення аудиту, виявлення його недоліків та переваг, а також розробка пропозицій щодо удосконалення проведення аудиту в комп'ютерному середовищі з врахуванням вимог чинного європейського та українського законодавства.

Виклад основних результатів дослідження.

Проведення аудиту в комп'ютерному середовищі ґрунтується на Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2016-2017 року. В стандарті 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» зазначено, що через властиву постійність обробки за допомогою інформаційних технологій аудиторські докази провадження автоматизованих заходів контролю за прикладними програмами, якщо їх розглядати у поєднанні з аудиторськими доказами ефективності функціонування загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (зокрема, заходи контролю за змінами), можуть також надавати суттєві аудиторські докази ефективності функціонування [1].

Комп'ютерні інформаційні системи аудиту – це середовище комп'ютерних прикладних програм тісно взаємопов'язаних з обліком, аудитом та управлінням, при умові використання комп'ютера будь-якого типу або розміру в процесі оброблення суб'єктом господарювання фінансової інформації, суттєвої для аудиторської перевірки, незалежно від того, використовується програмний продукт або комп'ютер останнім чи третьою стороною (аудитором) [2, с. 69]. Основним елементом застосування комп'ютерних технологій в аудиті є використання програмних продуктів.

Р.Ю. Овчарик провів аналіз програм і виділив найбільш використовувані, зазначивши їх переваги і недоліки (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз ринку комп'ютерних програм для проведення аудиту

| № п/п | Назва комп'ютерної програми | Переваги і недоліки прикладної комп'ютерної програми |
|-------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | ІТ Аудит: Аудитор | Переваги: продукт може використовуватись при проведенні внутрішнього аудиту компанії, зокрема фінансового аудиту. Недоліки: немає прямої прив'язки до змін в законодавстві, зокрема в податковому обліку. |
| 2 | Експрес Аудит: ПРОФ | Переваги: автоматичне заповнення типових бланків і шаблонів звітних документів; розрахунок рівня істотності, розрахунок основних показників для аналізу, орієнтація на регіональну та галузеву специфіку; постійне оновлення методичної частини та формування на їх основі програми аудиту; виписка з нормативних документів з коментарем. Недоліки: залежність від авторської розробки; незмінна структура або формат шаблону, які можна придбати за додаткові кошти; редагування тільки кожного конкретного документа; не можна доповнити власні розділи; немає алгоритмів розрахунку й дані вводяться вручну. |
| 3 | Audit System / 2tm Deloitte and Touch Tho- matsu | Переваги: стандартний інтерфейс і фоновий режим; робота над проектом як у команді, так і індивідуально; сумісність з іншими програмними продуктами та настройка відповідно до умов користувача. Недоліки: вітчизняним аудиторським фірмам потрібно розробляти окремий модуль що базується на національній системі бухгалтерського обліку. |
| 4 | Audit Expert | Переваги: формування порівняльних даних для вирішення аналітичних завдань; отримання основних фінансових показників; проведення порівняльного середньогалузевого аналізу й аналізу з підприємствами конкурентами. Недоліки: здебільшого підходить для проведення економічного аналізу та порівняння показників і визначення кореляційних залежностей. |

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| 5 | Аудит-Майстер «ДАСО» «Аудит- Інформ» | Переваги: дозволяє використовувати власну методологію; ведення картотеки суб'єктів; пошук за реквізитами; функція контролю в разі повторної перевірки клієнта; дослідження роботи аудиторів. Недоліки: за умови повторної перевірки фірми в картотеці формується новий запис; не визначається розмір вибірки та аудиторський ризик. |
| 6 | Audit NET | Переваги: максимальна відповідність системи з прийнятою в аудиторській фірмі методологією; робота у віддаленому режимі й оперативне надходження в центральний офіс; чітке розмежування прав доступу співробітників до інформації; відповідність різних версій. Для маленьких, середніх і великих аудиторських фірм з поєднанням внутрішнього і зовнішнього аудиту; можливість графічного зображення реалізації проекту аудиту (час і послідовність проведення); автоматизація процесу аудиту та діяльності аудиторської фірми. Недоліки: програма є виключно мережною системою та потребує обов'язкового встановлення сервера, відсутність класифікатора помилок і нормативної бази. |
| 7 | SAP AG TER 10 | Переваги: велика функціональність; інтеграція всіх бізнес-процесів підприємства; модульний принцип побудови, як дозволяє ізольоване використання окремих компонент систем або їх комбінації, якщо це необхідно з точки зору виробничо-економічних умов; розвинута система звітності, в якій кожна операція потрапляє до різних видів звітності; незалежність продукту від конкретної галузі; відкритість, можливість формування власних програмних продуктів в середовищі системи; підтримка різних мов; доступ в систему протоколюється відповідно до прав користувача; сучасні технологічні підходи на базі архітектури клієнт-сервер; система налаштовується засобами, що доступні користувачу, до конкретних особливостей підприємства, зміни можливі протягом всього часу експлуатації продукту. Недоліки: призначений здебільшого для автоматизації менеджменту (управління) компанією. Блоки об'єктів автоматизації не взаємопов'язані. |

Джерело: [2, с. 70]

Дані з вищенаведеної таблиці свідчать про недосконалість та неефективність зазначених програмних продуктів. Можна сказати, що при проведенні аудиту із застосуванням однієї чи декількох таких програм, результати аудиту будуть мінімальними, тому що виникають проблеми в правильності застосування вибраного програмного продукту, або ж наявності необхідного програмного забезпечення для аудиту бухгалтерських записів по всіх господарських операціях або записам відповідних підсумкових документів (реєстрів).

Все ж слід враховувати, що при проведенні незалежного аудиту необхідно керуватися новим Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» [3]. Відповідно до Закону, був розширений Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який є публічною базою даних, що оприлюднюються і підтримуються в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України. У Реєстрі наводиться інформація щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що згруповані за наступними розділами:

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають

право проводити обов'язків аудит фінансової звітності;

4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язків аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Вважаємо за доцільне здійснити аналіз кількості зареєстрованих аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 01.01.2019 року (табл. 2).

З таблиці 2 видно, що в Україні протягом останніх 5 років відбувалося значне скорочення як аудиторів, так і суб'єктів аудиторської діяльності. На нашу думку, ключовими причинами такої ситуації є: значна конкуренція на ринку аудиторських послуг, події та території України, пов'язані з антитерористичною операцією, а також підвищення критеріїв відбору до аудиторів, пов'язане із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Останнє свідчить про удосконалення аудиторської діяльності. Відтак, з метою поліпшення якості аудиторських послуг, збільшення конкурентоспроможності аудиторських фірм, необхідним кроком в реалізації аудиторських послуг має бути удосконалення програмного забезпечення аудиту.

Кількість аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 01.01.2019 р.

| № п/п | Розділи | Кількість аудиторів/суб'єктів аудиторської діяльності | | | | | Відхилення, +/- |
|-------|--|---|-------|-------|-------|------|-----------------|
| | | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | |
| 1 | Аудитори | 2 993 | 2 787 | 2 675 | 2 646 | 2724 | -269 |
| 2 | Суб'єкти аудиторської діяльності | 1 488 | 1 326 | 1 107 | 1 008 | 897 | -591 |
| 3 | Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності (розділ додано в результаті реформації аудиту 2018 р.) | - | - | - | - | 258 | - |
| 4 | Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (розділ додано в результаті реформації аудиту 2018 р.) | - | - | - | - | 87 | - |

Джерело: сформовано авторами на основі [4; 5].

Під комп'ютерним аудитом слід розуміти високий рівень автоматизації діяльності аудиторів, який характеризується застосуванням новітніх інформаційних технологій, як основного інструменту в процесі підготовки і проведення перевірки у комп'ютерній інформаційній системі; підходу до проведення перевірки, що передбачає оцінку надійності середовища комп'ютерної інформаційної системи, як основи для формування висновку щодо достовірності фінансової звітності. Визначаючи сутність та зміни традиційної методики та організації під час проведення аудиту в комп'ютерній інформаційній системі, слід розуміти, що впровадження сучасних інформаційних технологій спричиняє докорінні зміни в процедурах збору та обробки облікової інформації, організації обліку загалом [6, с. 47].

Припустимо, що аудитор має завдання перевірити всі бухгалтерські операції на підприємстві за період з 1 січня по 31 грудня минулого року. Всі господарські процеси відбувалися повністю в автоматизованому середовищі, адже суб'єкт господарювання веде бухгалтерський облік в програмі «1С: Бухгалтерія». Для цього аудиторіві потрібно витратити досить тривалий період часу на звірку усіх документів, що сформувалися в бухгалтерській програмі. Виникне багато незручностей як для підприємства, так і для самого аудитора.

Домінування комп'ютерних технологій визначає такі особливості комп'ютерного аудиту:

- завдання аудиту змінюються завдяки дослідженням ефективності та надійності функціонування інформаційної системи;
- в об'єкт перевірки залучаються елементи автоматизованої інформаційної системи, що визначають надійність функціонування, а також якість інформації, що формується;
- проведення перевірки в комп'ютерній інформаційній системі вимагає активного застосування комп'ютеризованих методів аудиту;
- необхідно враховувати, що процес аудиторської

перевірки в розвиненому середовищі комп'ютерної обробки даних неможливий без дослідження надійності функціонування автоматизованої інформаційної системи;

- поширення інформаційних технологій аудиту призводить до повної або часткової автоматизації роботи аудиторів [7, с. 140].

Отже, виникає потреба в оптимальному рішенні зниження витрат робочого часу та використанні такого високоякісного програмного забезпечення, за допомогою якого можливо було б автоматично перевірити бухгалтерську програму. Необхідність даної програми полягає у виконанні сукупності дій, які вона мала б забезпечувати:

- перевірка не лише програми «1С: Бухгалтерія», а й будь-якої іншої бухгалтерської програми, незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання замовника;
- виявлення помилок та розбіжностей господарських операцій суб'єкта господарювання, відображених в програмі;
- забезпечення зменшеного ризику арифметичних помилок;
- виявлення порушень податкового законодавства;
- перевірка взаємопов'язаних показників усіх форм звітності, що використовує підприємство.

Також доцільно в програмний продукт вбудувати такі функції:

- щоб після внесення всіх даних про підприємство (розмір, масштаби, вид діяльності, кількість працівників тощо), програма автоматично формувала графік проведення аудиторської перевірки та план;
- щоб після внесення даних про об'єкт перевірки, програма автоматично видавала рекомендовану робочу документацію для перевірки;
- щоб вносячи в базу даних інформацію про господарські операції підприємства із бухгалтерської програми, якою користується суб'єкт господарювання в програмний продукт, програма видавала б усі неточності та помилки щодо здійснених операцій.

Як наслідок, аудитор мав би можливість перевірити всі господарські операції підприємства, відображені в бухгалтерській програмі в один-два кліки. Йому залишилося б лише дослідити походження невідповідності даних бухгалтерського обліку.

Однак для проведення аудиту в комп'ютерному середовищі, аудитор зобов'язаний мати додаткові знання в галузі систем обробки економічної інформації та практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку та спеціальними інформаційними системами аудиту. Зважаючи на різноманітність і складність комп'ютерних технологій, від аудитора не вимагається бути першокласним спеціалістом з комп'ютерного бухгалтерського обліку. Якщо в аудитора немає достатніх знань, він зобов'язаний залучити експерта в галузі інформаційних технологій. Але й у цьому разі аудитор зобов'язаний мати достатнє уявлення про комп'ютерну систему клієнта в цілому, щоб правильно планувати, регулювати й контролювати роботу експерта, зберігаючи чільне становище. Слід розуміти, що експерт оцінює систему обробки, а аудитор – вірогідність інформації, яка міститься в звітності, сформованій за допомогою цієї системи [8, с. 231].

На наш погляд, Аудиторська палата України має залучити до розробки організацію, яка спеціалізується на розробці програмного забезпечення для забезпечення аудиторського процесу, оскільки даний процес є досить інноваційним і потребує значних фінансових вкладень. Аудиторська палата України, має врахувати те, що для розробки необхідні висококваліфіковані програмісти, обладнання та технології, участь фахівців, які володіють знаннями та мають досвід ведення автоматизованого бухгалтерського обліку, знають види, структуру та застосування різноманітних бухгалтерських програм, оскільки основне призначення новоствореного аудиторського програмного продукту – це його універсальність. Відповідно дана розробка має носити свою персональну назву, тому пропонується така назва програмного продукту для проведення комп'ютерного аудиту: ReviewRatio (з лат. огляд обліку).

Головною перевагою цієї програми вбачаємо в тому, що скопійовану базу даних бухгалтерського обліку підприємства з бухгалтерської програми можна занести в розроблений програмний продукт, де відбудеться процес перевірки, що протягом недовготривалого періоду часу висвітлить на екрані усі помилки, невідповідність даних бухгалтерського обліку, та інші перекручення.

На основі зробленої роботи даною програмою, аудитор має дослідити знайдені помилки, виявити походження цих помилок (шахрайство, ненавмисна помилка, перекручування даних), зробити відповідні висновки, звіт та надати рекомендації підприємству щодо виправлення недоліків.

Однак велике значення має в оцінці даних помилок та їх суттєвості професійне судження аудитора, важливою характеристикою якого є його обґрунтованість, адже будь-який висновок аудитора, зроблений як на проміжному етапі, так і на етапі узагальнення результатів аудиту, є результатом

застосування сукупності навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики щодо формування типу аудиторської думки [9, с. 75].

Якщо такий програмний продукт розробити, то він принесе значний успіх аудиторським фірмам, які його використовуватимуть, ця програма буде поширюватися і за кордон, особливо, на нашу думку, цим зацікавляться Європейські країни, так як згідно з Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [10], існує домовленість сторін щодо обміну інформацією та досвідом щодо існуючих систем та відповідних нововведень в аудиті. Крім того, Сторони намагаються покращити обмін інформацією між національним реєстром України та бізнес-реєстрами держав-членів ЄС. Тому такий досвід буде досить перспективним.

Також над оновленнями програми потрібно буде безперервно працювати, вносити зміни відповідно до законодавства, розробляти оновлення для існуючих та нових версій бухгалтерських програм. Програма має бути прив'язаною до Податкового законодавства, зокрема до його постійних змін (оновлення мають вноситися автоматично через мережу Інтернет).

Важливо врахувати, що на шляху впровадження використання комп'ютерної техніки і технологій в аудиті існує певне коло проблем:

- недостатньо розвинений аудиторський ринок через недосконале законодавство та несвідомість суб'єктів господарювання в проведенні обов'язкового щорічного аудиту;
- низький рівень знань користувачів комп'ютерної техніки;
- різна галузева приналежність суб'єктів господарювання;
- постійні зміни в законодавстві.

Програма буде новою, тому розробникам необхідно розробити методiku роботи в середовищі з програмним продуктом і запровадити спеціальні навчальні курси.

Однією з основних переваг розробленої програми буде якість аудиторських послуг – це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність та здатний задовольняти потреби користувачів [11, с. 134].

На основі всього вищесказаного схематично зобразимо дії щодо розробки програмного продукту (рис. 1).

При аудиторській перевірці за допомогою спеціального програмного забезпечення аудитор також визначає окремі процедури, які наведені в схемі (рис. 2).

Згідно з Регламентом (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання від 16 квітня 2014 року, законодавство Європейського Союзу вимагає підтвердження фінансової звітності, яка включає річну

Аудит, аналіз і контроль

фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність кредитних установ, страхових компаній, емітентів цінних паперів, що мають доступ до обігу на регульованому ринку, платіжних установ, фондів спільного інвестування в цінні папери, установ, які

здійснюють операції з електронними грошима, та фондів альтернативного інвестування, аудитом, виконаним однією або кількома особами, які мають право виконувати такі аудиторські перевірки відповідно до законодавства Європейського Союзу [13].



Рис. 1. Дії щодо розробки програмного продукту для автоматизації аудиту

Джерело: розроблено авторами на основі власних суджень.

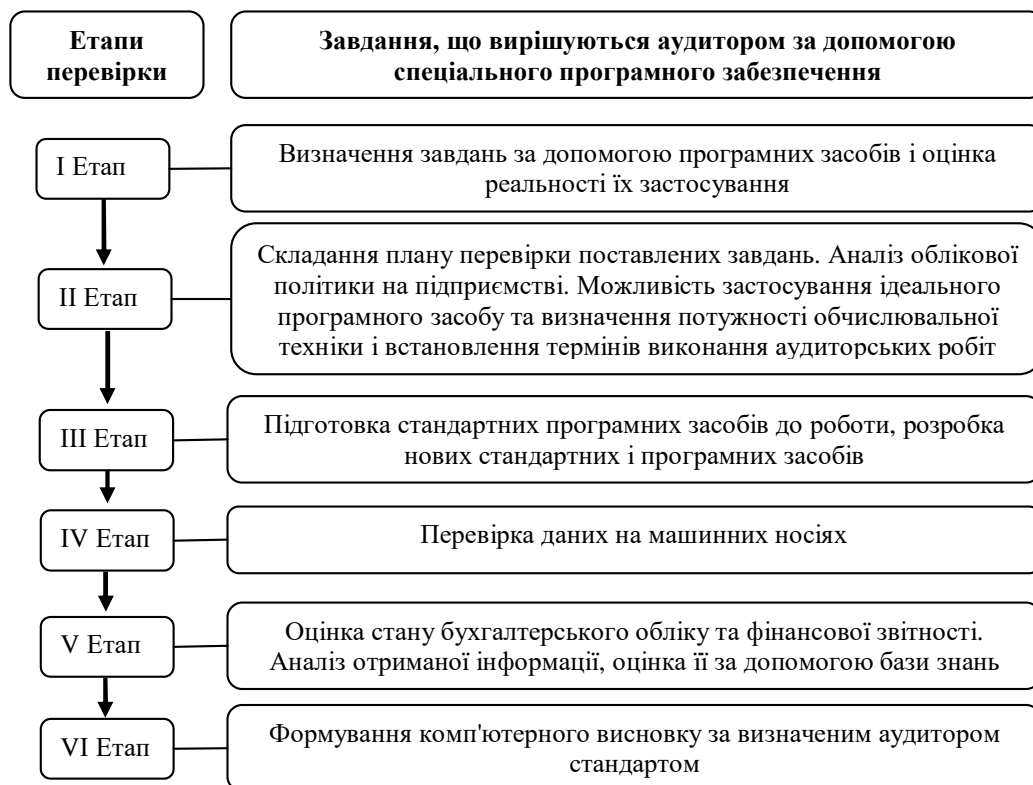


Рис. 2. Процедури, визначені аудитором за допомогою спеціального програмного забезпечення

Джерело: [12, с. 213].

В Директиві Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [14] зазначається інформація про іспит на професійну компетентність, який гарантує необхідний рівень теоретичних знань суб'єктів обов'язкового аудиту та їхню здатність застосовувати зазначені знання на практиці. Одним з пунктів даного іспиту виступає перевірка теоретичних знань інформаційних технологій та комп'ютерних систем, доречних для аудиту.

Таким чином, вимоги в Україні щодо незалежного аудиту значно переплітаються з європейським законодавством, яке є доступним та зрозумілим. Прийняття нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [3] є черговим кроком наближення вітчизняного законодавства до європейських вимог, адже в ньому міститься норма щодо проведення атестації аудиторів, тотожна нормі з Регламенту [13].

Висновки. На основі дослідження засад проведення аудиту із застосуванням комп'ютерних технологій і відповідних програмних продуктів, норм українського та європейського законодавства, запропоновано можливий варіант розробки нового удосконаленого програмного забезпечення, яке значно скоротило б час проведення аудиторської перевірки, покращило якість отриманих результатів в розрізі автоматизованого обліку, дозволило виявити потенційні невідповідності даних бухгалтерського обліку, що відповідно, підвищує якість аудиторського звіту.

Важливим етапом в реформуванні українського аудиту стало запровадження удосконаленого та більш розширеного Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні», що призвело до збільшення кількості суб'єктів аудиту, вдосконалення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також підвищення вимог до аудиторських фірм, що мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Надалі важливо розробити й впровадити в аудиторську діяльність програмний продукт «ReviewRatio», оскільки завдяки його використанню аудитори матимуть можливість значно покращити якість аудиторських послуг, пришвидшити роботу аудитора, одночасно досягаючи більш точного виявлення невідповідностей, при цьому аудиторський ризик перебуватиме на прийнятному рівні. Українські аудитори мають усвідомити, що запровадження в їх діяльність такої інформаційної технології дасть можливість вийти на новий удосконалений рівень, що принесе конкурентну перевагу в боротьбі на вітчизняних та міжнародних ринках аудиторських послуг.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151->

miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017

2. Овчарик Р. Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: *Економічні науки*. 2017. № 1. 68-72. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_1_12

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

4. Долбнева Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 72-76. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/2_2018/18.pdf

5. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/реєстр-аудиторів-та-суб'єктів-аудитор/>

6. Пчелянська Г. Б., Маркова Т. Д., Дойчева К. С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. *Економіка харчової промисловості*. 2016. Т. 8, Вип. 3. С. 46-51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2016_8_3_8

7. Гаркуша С. А., Довжик О. О. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 15(2). С. 136-141. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_15\(2\)_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_15(2)_20)

8. Ходаківська Л. О. Організація проведення аудиту за допомогою комп'ютерних інформаційних систем. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. Вип. 1 (4). Т. 3. С. 230-238.

9. Томчук О. В., Фабіянська В. Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 1. С. 68-81.

10. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, що набрала чинність 1.09.2017. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

11. Фабіянська В. Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 132-143.

12. Львіна С. Б. Основи аудиту: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 378 с.

13. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання від 16 квітня 2014 року. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/normatyvni-akty-shchodo-rehuliuвання-audytorskoj-diialnosti?category=reformy-ministerstva-finansiv&subcategory=Audit+reform+in+Ukraine>

14. Директива Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844

15. Bodnar G. H., Hopwood W. S. *Accounting Information Systems*. 2013. № 11th. 543 p. URL:

<https://www.twirpx.com/file/2268679/>

16. Гавриловський О. С., Гавриловська Л. М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 15(1). С. 68-71. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_15\(1\)_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_15(1)_17)

4 References

1. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh, vydannia 2016-2017 roku [International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Edition 2016-2017]. Retrieved from <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-mizhnarodni-standarti-kontroliu-yakosti-2016-2017> (in Ukrainian).

2. Ovcharyk, R. Yu. (2017). Audyт na bazi kompiuternykh prohram: produktyvnist, rentabelnist ta tendentsii rozvytku [Audit on the base of the computer programs: the productivity, profitability and progress trends]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal «Internauka». Seriya: Ekonomichni nauky – The International scientific magazine «Internauka». Series: The Economic sciences*, 1, 68-72. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjie_2017_1_12 (in Ukrainian).

3. Verkhovna Rada Ukrainy. (21.12.2017). Zakon Ukrainy «Pro audyt finansovoyi zvitnosti ta audytorsku diialnist» [The Law of Ukraine «On the audit of the financial reporting and public accountant activity»]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (in Ukrainian).

4. Dolbnieva, D. V. Suchasnyi stan i napriamy udoskonalennia audytorskoї diialnosti v umovakh yevropeiskoyi intehratsii Ukrainy ta zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv [The Modern state and directions of improvement of public accountant activity in the conditions of European integration of Ukraine and application of international standards]. *Ekonomika ta derzhava -Economy and state*, 2, 72-76. Retrieved from http://www.economy.in.ua/pdf/2_2018/18.pdf (in Ukrainian).

5. Reiestr audytoriv ta subiektiv audytorskoї diialnosti [Register of public accountants and subjects of public accountant activity]. Retrieved from <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/reyestr-audytoriv-ta-subyektiv-audytor/> (in Ukrainian).

6. Pchelianska, H. B., Markova, & T. D., & Dojcheva, K. S. (2016). Osoblyvosti audytu v kompiuternomu seredovyschi [Features of the audit in the computer environment]. *Ekonomika kharchovoi promyslovosti - Economy of the food industry*, 8 (3), 46–51. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2016_8_3_8 (in Ukrainian).

7. Harkusha, S. A., & Dovzhyk, O.O. (2014). Kompiuternyi audyt v systemi analizu bukhgalterskoї informatsii [A computer audit is in the system of analysis of book-keeping information]. *Ekonomichni analiz - The Economic analysis*, 15(2), 136-141. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_15\(2\)_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_15(2)_20) (in Ukrainian).

8. Hodakivska, L. O. (2012). Orhanizatsiya provedennia audytu za dopomohoiu kompiuternykh informatsiinykh system [Organization of realization of audit by means of the computer informative systems]. *Naukovi praci Poltavskoyi derzhavnoyi agrarnoyi akademiyi –*

Scientific works of the Poltavastate agrarian academy, (issue 1(4), Vol. 3), 230-238. (in Ukrainian).

9. Tomchuk, O.V., & Fabiianska, V. Yu. (2018). Zastosuvannia profesiinoho sudzhennia audytora v konteksti rozvytku mizhnarodnykh standartiv audytu [Applying the professional judgment of the auditor in the context of the development of international auditing standards]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni piytannia nauky i praktyky - Economy. Finances. Management: actual issues of science and practical activity*, 1, 68-81 (in Ukrainian).

10. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odnii storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnymi derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony, shcho nabrala chynnist 1.09.2017 [An agreement is about an association between Ukraine, from one side, and by European Union, European concord from a nuclear-power and their states-members, from other side that collected an action 1.09.2017]. Retrieved from http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (in Ukrainian).

11. Fabiianska, V. Yu. (2017). Systema kontroliu yakosti audytorskykh firm Ukrainy yak osnova ikh staloho rozvytku [Checking of quality of auditing firms of Ukraine System as basis them steady development]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni piytannia nauky i praktyky - Economy. Finances. Management: actual issues of science and practical activity*, (4), 132-143 (in Ukrainian).

12. Ilina, S. B. (2009). *Osnovy audytu. [Bases of audit]*. Kyiv: Kondor (in Ukrainian).

13. Rehlement (YeS) Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady pro konkretni vymohy stosovno oboviazkovoho audytu suspilno znachymykh subiektiv hospodariuvannia [Regulation European Parliament and Advice about concrete requirements in relation to an obligatory audit publicly of meaningful subjects of menage]. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/news/view/normatyvni-akty-shchodo-rehuliuвання-audytorskoї-diialnosti?category=reformy-ministerstva-finansiv&subcategory=Audit+reform+in+Ukraine> (in Ukrainian).

14. Dyrektyva Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady 2006/43/YeS vid 17 travnia 2006 roku pro oboviazkovyi audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti, shcho vnosyt zminy do Dyrektyv Rady 78/660/YeES ta 83/349/YeES, i prypyniaie diiu Dyrektyvy Rady 84/253/YeES [A directive of 2006/43/EC of European Parliament and Advice is about the obligatory audit of the annual accounting and consolidated accounting, that makes alteration to Directives of Advice 78/660/ECC and 83/349/ECC and stops the action of Directive of Advice 84/253/ECC on May, 17, 2006]. Retrieved from http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844 (in Ukrainian).

15. Bodnar, G. H., & Hopwood, W. S. (2013). Accounting information systems. Retrieved from <https://www.twirpx.com/file/2268679/>

16. Havrylovskiy, O. S., & Havrilovska, L. M. (2017). Rehuliuвання audytu v krainakh YeS ta perspektyvy yoho rozvytku [Adjusting of audit in the countries of EU and prospect of his development]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu - The Scientific Announcer of the Uzhhorod national university*, 15(1), 68-71. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_15\(1\)_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_15(1)_17) (in Ukrainian).