

## **ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ І РЕВІЗІЇ В НОВИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

В статті розглянуто доцільність використання комп'ютерної техніки при проведенні ревізій.

В статье рассмотрена необходимость использования компьютерной техники в процессе проведения ревизии.

The reasons of the PC – technologies using during the revision process are studied in the article.

Ключові слова: контрольно-ревізійний комплекс, ревізійні програми, масив даних, тестові програми.

Сучасні умови господарювання, що склались в Україні, передбачають докорінну перебудову управлінських функцій держави, у тому числі і контрольних.

Сутність контролю, економічну необхідність, його становлення та шляхи удосконалення обґрунтовано такими економістами, як М.Т.Білухою, Ф.Ф.Бутинцем, Є.В.Колюгою, М.В.Кужельним, В.В.Сопком, В.О.Шевчуком та ін. Однак питання удосконалення контролю і ревізії потребують ще більшого дослідження. Зокрема, використання комп'ютерної техніки в контрольно-ревізійній діяльності.

Застосування комп'ютерної техніки в бухгалтерському обліку вимагає удосконалення методики контролю та розробки програм ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств.

На сучасному етапі особливо нагальною є проблема застосування комп'ютерної техніки під час проведення ревізії, завдяки чому зменшується обсяг рутинної технічної роботи під час здійснення операцій, пов'язаних з перевіркою розрахунків.

Крім того, знижується трудомісткість процедур ревізії, що дає змогу більше уваги приділяти контролю за змістом і вірогідністю показників первинних документів та записів в облікових регістрах, їх законності, достовірності і доцільності, а також поглибити економічний аналіз, дослідження причин, які сприяють проявам недоліків.

Однак щодо використання комп'ютерної техніки при проведенні ревізій поширені дві протилежні думки. Перша полягає в тому, що при проведенні ревізій застосування комп'ютерів недоцільне, і тому ревізорам краще використовувати клавішні обчислювальні машини (КОМ) як найбільш економічно вигідні. Друга - ревізору достатньо отримати доступ до комп'ютера, передбачити в програмі ревізії відповідні роботи, для виконання яких необхідно використовувати комп'ютерну техніку, і комп'ютери почнуть виконувати математичні і логічні операції, видавати необхідну інформацію на дисплей або до друку. У результаті різко підвищиться продуктивність і

ефективність праці ревізорів.

Звичайно, в умовах традиційного ведення обліку для перевірки підсумків, таксування, підрахунків, розрахунків у первинних документах і облікових реєстрах доцільно застосовувати КОМ. Але постає питання: як використовувати КОМ при проведенні ревізій в умовах, наприклад, діалогового ведення бухгалтерського обліку й автоматизованого документування господарських операцій. В умовах нових технологій обліку, комплексно-автоматизованих процесів збору первинної інформації та її подальшої обробки використання КОМ при проведенні ревізії недоцільне. Для вирішення за допомогою комп'ютерів управлінських завдань, у тому числі і ревізійних, необхідно здійснити цілий комплекс робіт з проектування функціонального, інформаційного, організаційного, програмного та інших видів забезпечення автоматизованої обробки певної інформації. Тому отримати доступ до комп'ютерної техніки і включити відповідні роботи в програму явно недостатньо для ефективного використання комп'ютерів у процесі ревізії [1].

Застосування комп'ютерної техніки при проведенні ревізій можливе і в умовах традиційних форм бухгалтерського обліку, наприклад, при обробці первинних документів з обліку внутрішньогосподарського руху товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів у касах підприємств тощо. Тут за допомогою комп'ютерів відновлюється облік первинних документів із метою отримання оборотних відомостей з руху товарно-матеріальних цінностей у вартісному вираженні і грошових коштів, виявлення результатів інвентаризацій (за наявності відповідного програмного забезпечення). Такий досвід використання ПЕОМ існує в деяких експертних установах країни.

В умовах традиційного обліку можна також розробляти відповідні програми для перевірки звітності підприємств з метою виявлення ознак приховування доходів. Однак таке застосування комп'ютерної техніки при проведенні ревізій, незважаючи на певну користь (зменшення працездатності відновлення обліку, одержання більш достовірних і якісних результатів), має лише локальний, обмежений характер. Ефективного застосування комп'ютерів для автоматизації контролю можна досягти тільки в умовах комплексної обробки економічної інформації [2].

За допомогою комп'ютерної техніки можна автоматизувати як математичні (додавання, віднімання тощо), так і логічні (порівняння, вибірка й інше) дії, що виникають у процесі ревізії. Інформаційні масиви, банки даних дозволяють використовувати програмним шляхом у будь-який проміжок часу великі обсяги інформації для проведення ревізії з метою виявлення зловживань, відхилень і порушень. Програмний ревізійний контроль можливий тоді, коли при проектуванні будуть враховуватися потреби контрольно-ревізійних служб. Для реалізації цього завдання пропонується створити поряд із підсистемою "Бухгалтерський облік" підсистеми "Контроль і

ревізія" або "Фінансово-господарський контроль і ревізія".

На практиці керівник підприємства, головний бухгалтер навряд чи будуть зацікавлені (з певних причин) у створенні такої підсистеми, як "Фінансово-господарський контроль і ревізія". Основною зацікавленою ланкою в цій справі є контролюючі організації, ревізори. Для цього повинні враховуватись вимоги ревізорів, наприклад, включення в склад інформаційних масивів даних, які необхідні для ревізії, і розроблятися спеціальні завдання для проведення ревізії. Розробку завдань (у формі контрольно-ревізійного комплексу) доцільно доручити проектним організаціям при безпосередній участі ревізорів, що дозволить обґрунтовано сформулювати функціональні завдання, включити в масиви інформації дані, які необхідні для ревізії, передбачити видачу до друку і на дисплей відхилень, які свідчать про ознаки зловживання тощо. Функціонування контрольно-ревізійних комплексів завдань найбільш ефективно в умовах широкого розповсюдження типових проектних рішень і пакету прикладних програм (ППП), а також нових технологій обробки облікової інформації.

Не всі контрольно-ревізійні дії піддаються автоматизації. Так, одержання різних пояснень, довідок, виявлення причин та умов порушень і зловживань, операцій організаційно-нормативного характеру, дій, що пов'язані з оцінкою стану об'єкта, а також більшість дій з фактичного контролю вимагають творчих зусиль ревізора. Операції, пов'язані з ревізійними порівняннями, розрахунками повністю автоматизації не піддаються.

В контрольно-ревізійний комплекс недоцільно включати завдання бухгалтерського контролю і забезпечення достовірності інформації що обробляється.

Ревізійні програми повинні контролювати взаємопов'язані показники в масивах інформації і здійснювати контрольно-ревізійні записи, які свідчать про можливі зловживання; передбачати відбір і друкування даних, що підлягають ревізії за окремими ділянками обліку; підсумовувати необхідні дані для виконання ревізійного аналізу, використовуючи термінологію, прийняту при проведенні ревізії; перевіряти зміст масивів даних за допомогою спеціальних програм, які дозволяють виявити випадки несанкціонованих змін інформації; контролювати бухгалтерські машинні програми з метою виявлення внесених у них несанкціонованих змін тощо.

Доцільно розробити пакет ревізійних тестових програм для перевірки роботи вхідних засобів контролю інформації, що обробляється на комп'ютері, спеціальні програми для контролю інформації, які оцінюють вхідні дані з позиції виявлення помилок, що найчастіше зустрічаються, програми і засоби зберігання контрольних записів, які свідчать про різні відхилення, можливі зловживання тощо. Так, якщо в автоматизованій системі обробки економічної інформації, зокрема в підсистемі "Бухгалтерський облік", запроектований автоматизований контроль різних взаємопов'язаних

показників господарської діяльності, достовірності обробки інформації, то програми і засоби збереження контрольних записів можуть ефективно використовуватись при проведенні ревізії. У результаті дослідження контрольно-ревізійних записів можна встановити, як перевіряється і використовується на підприємстві контрольна інформація, які заходи вжити щодо виявлених відхилень тощо [3].

Комп'ютерну техніку використовують при проведенні ревізій не тільки в процесі вирішення спеціальних ревізійних завдань, але і при необхідності відновлення процесу обробки інформації за минулі роки, що зберігається на електронних носіях. Це доцільно здійснювати для перевірки правильності обробки інформації шляхом перегону контрольного прикладу, отримання необхідної інформації для контролю у випадку втрати або навмисного знищення документів, що читаються людиною, а також при безпаперовій технології обробки інформації з метою її перегляду.

Комп'ютерна техніка застосовуються ревізорами і при проведенні інвентаризації коштів підприємства з метою виявлення розбіжностей фактичних і облікових даних, які зберігаються в пам'яті.

В умовах централізованої обробки інформації для здійснення таких дій ревізор повинен оформити запит, наприклад, для відновлення процесу обробки інформації з нарахування заробітної плати зацікавленим особам або для роздрукування відповідної результативної інформації з нарахування заробітної плати, що зберігаються на електронних носіях.

Розглядаючи питання щодо використання комп'ютерної техніки у контрольно-ревізійних операціях, зайвий раз пересвідчимося в тому, що на сьогодні застосування такої техніки є лише початковим етапом автоматизації ревізійного процесу. Особливо це стосується периферійних підприємств, де рівень автоматизації при проведенні ревізій надто вже низький. І це при тому, що розумне застосування комп'ютерної техніки під час проведення ревізій саме на невеликих підприємствах може бути більш економічним (дає змогу скоротити тривалість ревізійного процесу майже на 50 відсотків). Застосування комп'ютерної техніки у процесі ревізії підприємств полегшує виявлення в документах помилок і приписок, перевірку повноти оприбуткування матеріалів, що надходять від постачальників, реальності відображення в обліку та звітності товарної і реалізованої продукції, обґрунтованості відвантаження продукції та перебування продукції в дорозі, реальності перехідних залишків готової і відвантаженої продукції. Досвід переконує в тому, що комп'ютерну техніку доцільно використовувати при проведенні ревізії і на інших ділянках, особливо в процесі перевірки документації, пов'язаної з реалізацією готової продукції та розрахунками з покупцями.

Залучаючи для обслуговування комп'ютерної техніки і технічних працівників, у робочому плані проведення ревізії слід передбачати види

обчислювальних робіт, період, за який виконуватимуться підрахунки, форми видачі інформації та її використання. Такими роботами, наприклад, є: підрахунок сум у відомостях на виплату заробітної плати, арифметична перевірка документів з обліку матеріальних операцій, підзвітних сум тощо. Залучення технічних працівників до виконання трудомістких обчислювальних робіт дасть змогу ревізорам більше часу виділити на виконання контрольних і логічних операцій, проведення економічного аналізу, виявлення резервів, розробки профілактичних заходів щодо запобігання порушенням і зловживанням у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Дослідження показали, що максимальне використання комп'ютерної техніки із залученням відповідних фахівців скорочує граничні терміни проведення комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств принаймні на 30 відсотків (приблизно 20 днів). Особливої актуальності у зв'язку з цим набувають питання використання комп'ютерної техніки для перевірки, наприклад, операцій з надходження матеріалів на склади та використання їх у виробництві, розрахунків з постачальниками і покупцями, правильності розрахунку собівартості виготовленої і реалізованої продукції.

Важливе значення має застосування комп'ютерної техніки в контрольно-ревізійних службах (управліннях, відділах), де постійно зростає обсяг проведених ревізій та контрольної інформації на місцях для удосконалення прогнозування і координації контрольно-ревізійної роботи, організації проведення ревізій.

У сучасних умовах збір, опрацювання, представлення й аналіз такої інформації здійснюється в основному, вручну. Контрольна інформація не завжди оперативна, недостатньо аналітична, опрацювання її працеємне. Тому одним із важливих напрямів удосконалення організації проведення ревізій і перевірок є застосування комп'ютерної техніки для обробки контрольної інформації на рівні контрольно-ревізійних служб.

За допомогою комп'ютерної техніки отримується інформація про результати проведених ревізій і перевірок, стан і тенденції розвитку кожного з об'єктів, що перевіряються, на кілька років, про ефективність роботи окремих ревизорів, а також необхідні звітні дані та інше. Така інформація сприяє вдосконаленню планування і координації контрольно-ревізійної роботи, більш обґрунтованому відбору черговості об'єктів, що перевіряються, спрямованому на підготовку програми конкретних ревізій, поглибленому аналізу результатів перевірок, ревізій, оперативному контролю за усуненням недоліків, виявлених ревізіями, і, нарешті, підвищення ефективності ревізій.

Для обробки й аналізу контрольно-ревізійної інформації за допомогою ЕОМ необхідно розробляти завдання з її автоматизованої обробки.

Цей процес включає проектування функціонального, інформаційного, технічного й інших видів забезпечення автоматизованої обробки контрольно-ревізійної інформації. Для розв'язання за допомогою комп'ютерів цих проблем можна рекомендувати такі функціональні завдання:

✓ аналіз даних про проведені ревізії і перевірки за окремими об'єктами. У результаті може формуватися інформація про кількість проведених ревізій і перевірок на об'єкті, що перевіряється, на декілька років, про суми виявлених незаконних витрат, нестач і крадіжок грошових коштів і матеріальних цінностей у різних розрізах (за періодами, матеріально відповідальними особами тощо), про приписки і спотворення звітності;

✓ зведений аналіз даних про об'єкти, що перевіряються. Це дозволить автоматизованим шляхом одержувати інформацію про загальну кількість проведених ревізій перевірок, їх динаміку, про виявлені недостачі, крадіжки, незаконні витрати на цих об'єктах, передачу справ до судово-слідчих органів, суми стягненого матеріального збитку і суми заборгованості за матеріально відповідальними особами [4].

Аналізуючи ефективність роботи окремих ревізорів, можна отримати інформацію про завантаженість ревізорів протягом декількох років, про використання часу на ревізії фінансово-господарської діяльності і на вимогу правоохоронних органів, на підготовку до ревізії, підготовку матеріалів до обговорення, а також про виявлені порушення, зловживання, суми виявлених недостач і встановлені судом розміри матеріального збитку, про інші показники, які характеризують ефективність роботи ревізорів. Можливе вирішення й інших функціональних завдань автоматизованої обробки контрольно-ревізійної інформації.

#### **Список використаних джерел:**

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: П.П. "Влад і Влада", 1996. – 320с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту. – К.: Вища школа, 1998. – 373с.
3. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія. – Житомир: ЖІТІ, 2007. –512с.
4. Колюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – К.Ельга, 2007. – 355с.