

**МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

Розглянуто підхід до формування методики накопичення інформації для здійснення внутрішнього контролю ефективності бізнес – процесів. Сформувано етапи методики, розглянуто зміст кожного із етапів з урахуванням особливостей формування внутрішніх робочих документів

Постановка проблеми. Розробка методичних засад інформаційного забезпечення внутрішнього контролю є складним і багатоаспектним процесом. Підхід, що використовується при їх розробці, визначає специфіку методики. Так, до створення методик аудиту В.І. Подольський виділяє чотири основні підходи: бухгалтерський, юридичний, спеціальний і галузевий [1, с. 269].

Самим традиційним є *бухгалтерський підхід*, який націлений на перевірки різних розділів бухгалтерського обліку і найбільшою мірою відображає специфіку аудиту. В міжнародних стандартах аудиту вони називаються методиками перевірки оборотів і сальдо за рахунками бухгалтерського обліку. На сучасному етапі їх можна вважати самими розробленими. Їх прикладом можна бути: методика аудиту основних засобів, методика аудиту нематеріальних активів і т.ін.

Юридичний підхід використовується при вивченні правового аспекту відображення господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. Ці методики перетинаються з бухгалтерськими методиками, відображаючи перевірку на відповідність. В міжнародних стандартах аудиту такі методики називають методиками перевірки засобів системи контролю. Наприклад, оцінка ефективності і постійності реалізації елементів облікової політики.

Формування методик на основі *спеціального підходу* здійснюється при оцінці наявності і прояві загальних спеціальних ознак, якими володіють господарючі суб'єкти. Спеціальними ознаками можуть бути: структура управління, структура капіталу, податковий режим, організаційно-правова форма, чисельність працівників і ін. Список спеціальних ознак може бути збільшений залежно від умов організації і ведення бізнесу.

Особливості впливу виду діяльності і галузевої приналежності економічного суб'єкта, відображаються в методиках перевірки, побудованих на *галузевому підході*. Такі методики враховують особливості перевірки складу витрат на виробництво, які формуються з урахуванням галузевих особливостей і процесів виробництва.

Стан вивчення проблеми. Вище перелічені підходи вельми корисні при формуванні методик контролю, проте вони не відображають специфічні аспекти оцінювання (оцінка ефективності менеджменту) і, відповідно, не можуть бути повною мірою покладені в основу методики формування інформації для здійснення внутрішнього контролю бізнес - процесів. Через це, необхідним є формування оцінного підходу, в основі якого розглядатимуться закономірності, ризики, принципи, логіка і техніка оцінки.

Мета дослідження. Вищевикладене зумовлює основну мету статті, яка полягає у формуванні методики формування інформації для здійснення внутрішнього контролю в частині реалізації бізнес - процесів. Мета методики - визначення способів і прийомів контролю в частині надання гарантій щодо забезпечення встановленого (запланованого) порядку організації і функціонування бізнес - процесів і зниження внутрішнього інформаційного ризику підприємства.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Серед досліджень, присвячених проблемам формування інформації для здійснення внутрішнього контролю, слід зазначити роботи: Б.І. Валуєв, Н.І. Дорош, А.К. Макальської, В.Ф. Максимової, О.В. Рожнова, В.С. Рудніцького, Л.В. Сотникової, В.А. Шевчука [2-9] і інші.

Викладення основного матеріалу дослідження. Внутрішній аудит покликаний забезпечити упевненість у якості інформації, що формується на перевіряемому об'єкті.

Виходячи з того, що розумна упевненість формується в процесі (контрольному процесі) накопичення необхідних і достатніх аудиторських доказів, потрібен варіант раціональної побудови такого контрольного процесу. Послідовність аудиторських дій щодо проведення перевірки повинна відобразитися в методиці.

Сформуємо основні етапи методики, що базується на оцінному підході.

Перший етап методики пов'язаний з характеристикою законодавчого і нормативного забезпечення внутрішнього контролю ефективності менеджменту в частині реалізації бізнес – процесів.

Нормативно-правова інформація розглядається нами різноаспектно за відношенням її впливу на інформаційну базу внутрішнього аудиту. Так, одні нормативні акти визначають форму і зміст звітності економічного суб'єкта, другі – умови і регламент бізнесу, треті визначають загальні питання функціонування підприємства.

Враховуючи абсолютну значущість правового поля в діяльності підприємства, Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту [10] встановлюють єдині вимоги для внутрішніх аудиторів в частині реалізації ними обов'язків по здійсненню контролю за дотриманням нормативних і законодавчих актів.

Внутрішнє нормативне забезпечення процесу внутрішнього аудиту (нормативно-довідкова документація), включає перелік документів, що визначають параметри розвитку підприємства. До них відносяться: витяги з облікової, цінової, кадрової, фінансової і інвестиційної політик підприємства. Перелік документів може бути розширений. До його складу можуть включатися різні методологічні і інструктивні матеріали, які стосуються питань структури управління, організації обліку і звітності, реалізації процедур внутрішнього контролю і ін. До внутрішніх нормативно-довідкових документів також відносяться документи організаційного регулювання і нормування, методичного інструкування.

Другий етап методики пов'язаний з оцінкою ризиків бізнес – процесів.

Наслідки ухвалення невірних управлінських рішень відображаються на фінансових результатах діяльності підприємства і, як правило, в майбутніх періодах, коли виправити ці помилки практично неможливо. Тому безграмотні або некоректні дії менеджерів вважаються основним чинником ризику, який має в основному прихований характер. В зв'язку з цим задача внутрішнього аудитора полягає в тому, щоб своєчасно оцінити і представити інформацію про ефективність менеджменту на всіх рівнях управління, включаючи оцінку ефективності бізнес - процесів.

Основна ціль реалізації другого етапу методики полягає в тому, щоб зі всього різноманіття ризиків, виділити ризики в системі внутрішнього контролю, що роблять вплив на ефективність бізнес – процесів, зазначити чинники, які визначають величину ризику при організації і проведенні контрольних процедур і, оцінивши дію ризиків, побудувати систему внутрішнього контролю так, щоб вона сприяла зменшенню дії ризиків на підприємство в цілому.

Ризик в системі внутрішнього контролю виникає, через неповноту або викривлення інформації про контрольований об'єкт. Інформаційна невизначеність впливає на величину ризику в системі внутрішнього контролю. Через це ризик в системі внутрішнього контролю можна визначити як можливість настання події,

яка вплине на досягнення цілі, ймовірність формування невірної думки і, відповідно, неправильне інформування керівництва про результати перевірки.

Для досягнення мети даного етапу методики, розглянемо ризики системи внутрішнього контролю (ризик контролю), що роблять вплив на ефективність бізнес – процесів. Підрозділимо їх на внутрішні і зовнішні ризики.

Внутрішні ризики – це ризики системи внутрішнього контролю, які пов'язані з впливом чинників, обумовлених організацією процесу управління. До них відносяться:

– ризик невідповідності організаційної структури підприємства розмірам і складності бізнес – процесів. Цей ризик обумовлений тим, що вдосконалення (розширення і ускладнення) бізнес – процесів на підприємстві при незмінній організаційній структурі, сприятиме гальмуванню розвитку бізнесу;

– ризик неправильного розподілу повноважень. Сутність цього ризику полягає в тому, що делегування повноважень з реалізації контрольних процедур на місцях менеджерам вищого порядку не дозволить забезпечити дієвий контроль в центрах формування витрат за своєчасним виявленням помилок і, відповідно, не дозволить формувати оперативну контрольну інформацію про відхилення;

– ризик недостовірності даних бухгалтерського обліку і недотримання графіків складання внутрішньої звітності. Цей ризик обумовлений тим, що погана організація системи обліку і внутрішньої звітності при реалізації бізнес – процесів, є джерелом недостовірної інформації;

– ризик невідповідності рівня професійних навиків працівників, в чій обов'язки входить реалізація контрольних функцій. Цей ризик обумовлений тим, що якість контролю передусім залежить від професіоналізму і компетентності менеджерів і фахівців, відповідальних за реалізацію контрольних процедур, від уміння організувати накопичення інформації про поточні результати функціонування бізнес – процесів з метою виявлення відхилень і ухвалення рішень;

– ризик неправильного вибору засобів і часу проведення контрольних процедур. Ризик обумовлений тим, що результат перевірок багато в чому залежить від методики, що використовується і часу проведення контрольних заходів;

– ризик невиявлення помилок на підконтрольному об'єкті. Цей ризик виражається в тому, що правильне виконання контрольних процедур перевірки і використання достовірної інформації не дозволять виявити наявні помилки і відхилення через наявність об'єктивних і суб'єктивних чинників.

Зовнішні ризики – це ризики підприємства, що роблять вплив на систему внутрішнього контролю в цілому і, відповідно, на ефективність реалізації бізнес – процесів. До них відносяться:

– ризик (не)насамисних дій з боку третіх осіб;

– ризик змін в структурі управління. Ризики такого типу спричиняють за собою, як правило, створення "моменту безконтрольності" по відношенню до персоналу;

– ризик змін законодавства в області економіки;

– ризик виникнення форс-мажорних обставин.

Для здійснення контрольної діяльності на підприємстві важливо не уникнути ризик взагалі, а передбачити його і правильно оцінити. Дослідження і оцінку ризику необхідно проводити з позиції виявлення і оцінки об'єктивних і суб'єктивних чинників, що визначають величину того або іншого ризику. В цій ситуації система внутрішнього контролю повинна бути зорієнтована на виявлення і оцінку внутрішніх ризиків і чинників, які їх визначають, оскільки можливість їх контролю вище, ніж можливість контролю зовнішніх ризиків.

Оцінку ризику бізнес – процесів нами пропонується проводити за допомогою тестування. Об'єктом тестування є надійність інформації, що характеризує кожний окремо взятий бізнес-процес.

При визначенні ступеня ризику використовується наступна градація: висока, середня, низька.

При заповненні анкет, позитивна відповідь оцінюється "1", негативна – "0". Потім підраховується

загальна кількість відповідей, кількість негативних відповідей і визначається частка негативних відповідей в загальній кількості.

Підсумкова оцінка ризику бізнес – процесів визначається як сума результату по кожному розглянутому бізнес – процесу.

Максимальна величина ризику – 100%, мінімальна – 0%. Шкала ранжирування визначена емпіричним шляхом на основі аналізу практичного застосування анкет на підприємствах Донецької області і Автономній республіці Крим, і має наступний вигляд:

60 % – 100 % – високий ризик;

20 % – 59,9 % – середній ризик;

0 % – 19,9 % – низький ризик.

Третій етап методики пов'язаний безпосередньо з накопиченням інформації про ефективність проведення контрольних процедур на підприємстві в частині реалізації бізнес – процесів.

Реалізація контрольних процедур внутрішніми аудиторями необхідна для збору достатніх і належних доказів з метою формування думки, на якій ґрунтуються гарантії аудиторів щодо ефективності системи внутрішнього контролю бізнес – процесів.

Результат процесу внутрішнього аудиту тісним чином пов'язаний з вибором конкретної методики контролю. Методика контролю є сукупністю способів і прийомів виконання робіт з контролю, зв'язаних спільністю вирішуваної задачі, яка є документом організаційно-методичного інструктажу.

В основу побудови методик можуть бути встановлені наступні принципи:

цілеспрямованість, тобто орієнтація методики на підготовку інформації для ухвалення рішень конкретним користувачем;

системність, тобто представлення об'єктів внутрішнього аудиту як системи;

комплексність, тобто можливість реалізації методик за різними об'єктами внутрішнього аудиту і рівнях управління;

уніфікація, тобто формування типових елементів опису методики, що використовуються при здійсненні внутрішнього аудиту;

стандартизація, тобто встановлення певних норм і вимог.

Висловлені принципи побудови методик внутрішнього аудиту формують вимоги до їх опису, а саме:

виділення елементів внутрішнього контролю;

визначення об'єктів контролю;

приведення переліку джерел інформації для перевірки;

формування способів і прийомів контролю;

характеристика процедур контролю;

визначення результативності контролю.

Однієї з основних процедур, спрямованих на отримання адекватних висновків про надійність і ефективність функціонування системи внутрішнього контролю бізнес – процесу, є тестування фактичних процедур управління ризиками, властивих аналізованому процесу.

Тестування направлено на визначення ймовірності досягнення мети контрольної процедури, за допомогою якої "власник" аналізованого ризику може ефективно управляти даним ризиком.

Як правило, тестування проводиться вибіркоким прийомом. Обсяг вибірки повинен забезпечувати достатню упевненість в тому, що висновки, зроблені на основі аналізу вибіркоких даних, будуть прийнятні для всього обсягу даних (генеральної сукупності), з якого проведена вибірка. Обсяг вибірки може визначатися із застосуванням спеціальних формул, отриманих на основі теорії ймовірності і математичної статистики, або визначатися на основі професійної думки аудитора.

При проведенні тестування використовується досить широкий спектр інструментів – процедур, виконання яких дозволить сформувати об'єктивні висновки про ефективність системи внутрішнього контролю бізнес – процесу, як то: порівняння, зіставлення, аналіз даних і ін.

За результатами тестування проводиться оцінка надійності і ефективності діючої системи внутрішнього контролю бізнес - процесу в частині управління аналізованим ризиком, з вказівкою можливих наслідків від реалізації даного ризику (з урахуванням екстраполяції результатів перевірки вибіркового даних на всю генеральну сукупність). У разі потреби формуються рекомендації щодо побудови або оптимізації діючої системи внутрішнього контролю для досягнення цілі бізнес - процесу.

Велику роль при проведенні перевірки грає оцінка, так званого, дизайну внутрішнього контролю бізнес – процесів, який є структурою і змістом контрольних процедур, місце і час їх здійснення. В ході проведення оцінки дизайну контролю реалізуються наступні дії:

формування схеми бізнес – процесу на основі планових показників, що забезпечують досягнення цілі даного процесу;

порівняння фактичної схеми бізнес – процесу з плановими параметрами;

оцінка ефективності реалізації контрольних процедур з урахуванням вимог регламентних і розпорядчих документів з метою забезпечення розумної гарантії досягнення цілі вивчасного бізнес – процесу;

оцінка ефективності реалізації контрольних процедур, фактично властивих бізнес - процесу;

зіставлення результатів оцінки ефективності реалізації фактичних контрольних процедур, з вимогами внутрішньої нормативної документації з бізнес - процесу;

вироблення заходів щодо оптимізації контрольних процедур.

Крім того, оцінка дизайну контролю повинна проводитися з урахуванням вартості як окремої контрольної процедури, так і витрат на створення і підтримку всієї системи внутрішнього контролю. Рекомендації щодо створення і оптимізації діючої системи внутрішнього контролю повинні бути обґрунтовані з погляду вартісного аналізу "вигоди – витрати". У разі функціонування декількох контрольних процедур, направлених на управління одним ризиком або залежними ризиками, слід провести оцінку різних варіантів використання контрольних процедур для виключення зайвих (дублюючих) процедур.

Четвертий етап методики розкриває особливості проведення внутрішнього аудиту ефективності системи внутрішнього контролю бізнес-процесів в умовах застосування засобів інформаційних технологій.

Інформаційне забезпечення системи внутрішнього контролю бізнес - процесів так же важливо для її успішної роботи, як і правильне рішення методологічних і організаційних проблем. В даний час воно реалізується на базі широкого застосування інформаційних технологій.

На світовому ринку вже представлено чимало програмних продуктів, призначених для систем внутрішнього контролю. Зокрема, виділяють ринок SOX-software для автоматизації і оптимізації внутрішнього контролю над складанням фінансової звітності (Financial Compliance Process Management Software) відповідно до закону Сарбейнса-Окслі. Продукти класу SOX-software автоматизують і об'єднують всі етапи внутрішнього контролю: документування, моніторинг, тестування, оцінка і звітність.

До основних функцій SOX-продуктів відносяться: аналіз повноти контролю і встановлення контрольних точок в бізнес-процесах; планування обсягу і управління ризиками; процедури сертифікації системи внутрішнього контролю (як на рівні контрольних процедур, процесів, так і в цілому); централізований доступ до всіх документів системи внутрішнього контролю: планам і результатам тестування, планам коректуючих дій і т. ін.

Крім того, важливою функцією цих продуктів є управління повним життєвим циклом документів (документування виконання контрольних і коректуючих процедур, реєстрація суттєвих фактів і подій, можливість колективної роботи користувачів по підготовці, узгодженню і візуванню документів, автоматизація документообігу, підтримка версій документів, історій їх редагування, архівів і т. п.).

Самі просунуті SQX-продукти підтримують ведення довідників (бібліотек) основних логічних об'єктів системи внутрішнього контролю, що деталізуються: бізнес – процесів, цілей контролю, потенційних ризиків викривлення фінансової звітності, способів дії на ризик і т.ін., а також дозволяють встановлювати численні зв'язки між ними: бізнес-процес ↔ ціль контролю ↔ ризики ↔ способи дії на ризик (контрольні процедури) ↔ тестування.

В таких продуктах є засоби інтеграції з іншими інформаційними системами підприємства. Якщо в цих системах вже ведуться довідники статі фінансової звітності, персоналу, організаційної структури компанії і т.п. (довідники можуть вестися різними системами, зокрема провідними корпоративними інформаційними системами - ERP), то це дозволяє пов'язувати бізнес-процес з відповідними рахунками фінансової звітності. Тим самим встановлюється зв'язок між фінансовою звітністю і можливими ризиками, ув'язуються бізнес - процеси з їх власниками і контролерами, визначаються ролі і персональна відповідальність посадовців за бізнес - процеси, за області внутрішнього контролю і т.ін. [11].

Даний розділ методики включає опис процедур, які необхідно виконати при перевірці ефективності системи внутрішнього контролю бізнес - процесів з використанням засобів інформаційних технологій. Саме використання комп'ютерної техніки розширює сферу застосування таких контрольних процедур як відстеження і аналітичні процедури, тестування і ін.

Проведення внутрішнього аудиту в середовищі комп'ютерних інформаційних систем базується на основі МСА 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем". Його метою є встановлення положень і надання рекомендацій щодо процедур, яких слід дотримуватися при проведенні аудиторської перевірки із застосуванням засобів інформаційних технологій.

У результаті, необхідно встановити ступінь оптимальності виконання процесу перевірки при максимальному зниженні ймовірності необґрунтованого, неправильного висновку і рекомендацій за певними чинниками, рівень ризику, яких виникає в умовах комп'ютеризації обліково-контрольного процесу (в комп'ютерному середовищі).

При цьому необхідне розуміння того, що система контролю в комп'ютерному середовищі залежить від точно сформованого алгоритму. Це суттєво впливає на ефективність самої системи контролю.

В ході вивчення системи обліку, перш за все, слід ознайомитися з організаційною формою обробки даних і рівнем автоматизації управлінських завдань, у тому числі завдань бухгалтерського обліку.

При описі організації системи комп'ютерної обробки даних повинні вивчатися і освітлюватися наступні питання:

форма бухгалтерського обліку: послідовність обробки облікової інформації, форми первинних облікових документів, зведених регістрів бухгалтерського обліку, вихідних форм, що використовуються;

розділи і ділянки обліку, які функціонують в середовищі комп'ютерної обробки даних;

стисла характеристика програмного забезпечення комп'ютерної обробки даних: єдиного пакетного програмного продукту або різних програмних продуктів для різних ділянок обліку. При підготовці опису програмного забезпечення, частоту і спосіб його оновлення і міру змін чинного законодавства;

обробка і передача даних. В пакетному режимі база даних бухгалтерського обліку обробляється (оновлюється) в міру накопичення введеної інформації. За наявності структурних підрозділів накопичена за певний період інформація може передаватися в режимі реального часу, якщо є мережний зв'язок, або на магнітних носіях (дискетах);

технічне забезпечення. Рекомендується оформити у вигляді схеми, яка складається з окремих блоків технічного процесу обробки даних;

забезпечення архівації і зберігання даних.

В ході перевірки слід переконатися в забезпеченні збереження даних інформаційної бази в умовах

обмеженості несанкціонованого доступу, архівації, кодування і декодування інформації.

Комп'ютерні системи більш відкриті для доступу до даних, тому в кожній з них чітко повинні розмежовуватися повноваження і права доступу до інформації, а також запроваджена система захисту і контролю від несанкціонованого доступу. Розмежування прав доступу, введення, змін і знищення інформації доповнюється переліком інших способів (криптографічний захист всіх або частини документів, захист від несанкціонованого використання АРМ, захист зв'язку від несанкціонованого втручання і т.п.).

Особливу увагу надається перевірці надійності засобів внутрішнього контролю в середовищі комп'ютерної обробки даних. Облікова політика, яка орієнтується на автоматизовану інформаційну систему бухгалтерського обліку, повинна обов'язково передбачати елементи внутрішнього контролю. Необхідно виявити слабкі місця контролю системи комп'ютерного обліку – розглянути як апаратні, так і програмні засоби контролю, а також організаційні заходи перевірки цілісності даних і відсутності комп'ютерних вірусів.

В ході перевірки необхідно проаналізувати систему контролю підготовки бухгалтерських даних, перевірити, які

Таблиця 1 Ризики в системі внутрішнього контролю бізнес – процесів в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем

Ризики	Характеристика ризиків
Технічні ризики	Ризики, пов'язані з системою обробки інформації, яка використовується, організацією обліку і контролю при використанні автоматизованих інформаційних систем. Спричинені поганою роботою апаратних засобів, використанням неліцензованого програмного забезпечення, невідповідністю характеристик апаратного і програмного забезпечення, відсутністю належного технічного обслуговування і контролю
Ризики, пов'язані з системою обробки даних	Ризик, пов'язаний з виникненням помилок при розробці системи, при використуванні не за призначенням. Тобто у разі застосування програм, не призначених для бухгалтерського обліку (а саме для обробки даних обліку)
Ризики, пов'язані з організацією обліку і контролю	Ризик, пов'язаний з виникненням помилок у разі недостатньої підготовки персоналу до роботи з системою обробки даних обліку, відсутністю чіткого розмежування обов'язків і відповідальності персоналу, незадовільною організацією системи внутрішнього контролю, слабкою системою захисту від несанкціонованого доступу до бази даних або її відсутністю, втратою даних і ін.
Ризики, пов'язані з професіоналізмом внутрішнього аудитора	Ризик виникнення помилок у зв'язку з неправильною оцінкою системи обробки облікових даних, некоректною побудовою тестів, наданням помилкових гарантій за результатами перевірки

П'ятий етап методики пов'язаний з особливостями формування вихідної контрольної інформації за результатами перевірки.

Формування вихідної контрольної інформації є завершальним етапом процесу внутрішнього аудиту, за результатами якого формується Аудиторський звіт. Стандартна форма Аудиторського звіту законодавчо не визначена, тому форма даного робочого документа регламентується службою внутрішнього аудиту з урахуванням вимог об'єктивності, ясності, лаконічності, конструктивності і своєчасності. Причому форма і зміст аудиторського звіту може мінятися залежно від типу бізнес – процесу і цілі внутрішньої аудиторської перевірки, проте в ньому обов'язково повинні бути висловлені ціль, обсяг, результати аудиту і думка аудитора.

Слід зазначити, що позитивно зарекомендувало себе на практиці виділення в Аудиторському звіті окремих тематичних блоків - ввідної і описової частин.

У ввідній частині Аудиторського звіту внутрішній аудитор описує загальну інформацію про перевірку, як то:

- ціль, об'єкт і предмети перевірки;
- склад аудиторської групи, терміни проведення перевірки.

Описова частина Аудиторського звіту є найбільш об'ємним і інформативним блоком, що містить всі результати аудиту.

Для привернення уваги вищого керівництва підприємства до найважливіших аспектів, виявлених в ході внутрішнього аудиту, в звіті слід відособити:

найістотніші висновки про недоліки організації аналізованого бізнес - процесу і системи внутрішнього контролю;

рекомендації аудитора щодо усунення причин і зниження наслідків найвищих ризиків, властивих даному процесу і що роблять негативний вплив на досягнення цілей підприємства.

заходи здійснюються менеджерами для запобігання появи помилок і фальсифікації. Також слід оцінити і проаналізувати способи організації контролю, повноти і правильності введення первинної інформації в інформаційну базу, способи контролю обробки і виведення даних на друк, дати оцінку їх достатності і ефективності.

Слід врахувати, що на оцінку надійності системи внутрішнього контролю бізнес – процесів може робити вплив функціонує комп'ютерна інформаційна система. В зв'язку з цим перевірка охоплює:

- контроль підготовки даних як на рівні користувача, так і на рівні комп'ютерної служби;
- контроль попередження помилок і фальсифікації під час роботи;

контроль роботи з даними (доступ, правильність, повнота) особливо з даними нормативно-довідкового характеру;

можливість зміни програмного забезпечення, зокрема, способів реєстрації певних операцій; ступінь координації і взаємодії між службою комп'ютеризації і користувачами комп'ютерної системи.

Важливим моментом є те, що застосування програмного забезпечення значно впливає на ризик появи помилок і відхилень (табл. 1).

Надання інформації в Аудиторському звіті повинне проводитися в певній логічній послідовності, яка б сприяла зручності її сприйняття зацікавленими користувачами, а саме:

- опис предмету перевірки (процесу);
- опис і оцінка ризиків, властивих даному процесу;
- опис і оцінка фактично здійснюваних дій, спрямованих на ризики;
- результати фактично здійснюваної дії на ризик (за наслідками аудиторського тестування);
- опис причин, що зумовили реалізацію ризиків;
- опис і оцінка наслідків від реалізації ризиків;
- рекомендації аудитора щодо управління даними ризиками за рахунок побудови і оптимізації системи внутрішнього контролю даного процесу.

Позитивною практикою при формуванні Аудиторського звіту є узгодження матеріалів внутрішнього аудиту з менеджером, перевіряемого бізнес – процесу. У разі, коли не вдається досягти єдиної думки, в Аудиторському звіті слід вказати на наявність заперечень менеджера, деталізація яких відображена в Протоколі розбіжностей за результатами внутрішнього аудиту. У випадку ж згоди з висновками внутрішнього аудитора, формується План коректуючих заходів за результатами внутрішнього аудиту, який передбачає опис самих заходів, терміни їх виконання і відповідальних осіб.

Порядок підписання Аудиторського звіту (зі всіма що додаються до нього документами) і доведення його до зацікавлених користувачів повинен бути регламентований документами, які регулюють функції внутрішнього аудиту на підприємстві (Положення про службу внутрішнього аудиту, Посадові інструкції і ін.). Як правило, наведені робочі документи з перевірки авторизують керівником служби внутрішнього аудиту, який і ухвалює рішення про направлення даних документів зацікавленим користувачам, а саме:

замовнику внутрішнього аудиту - особі, що ініціювала дану перевірку (власник, менеджер вищого рівня управління і ін.);

власнику бізнес – процесу, що перевірявся (менеджер, фахівець);

іншим зацікавленим користувачам на розсуд керівника служби внутрішнього аудиту з метою оптимізації руху інформаційних потоків.

Результати внутрішнього аудиту, а також розроблені на їх основі заходи щодо вдосконалення бізнес – процесів доцільно обговорювати на різних керівних рівнях. Практичну реалізацію вони одержують тільки після відповідних ухвал і наказів керівництва підприємства або власників.

Слід зазначити, що надання Аудиторського звіту зацікавленим користувачам є лише проміжним етапом проведення внутрішньої аудиторської перевірки ефективності системи внутрішнього контролю бізнес - процесів. Тільки подальша спільна робота служби внутрішнього аудиту і менеджменту підприємства може забезпечити формування надійної системи внутрішнього контролю бізнес - процесів, яка б сприяла створенню розумної впевненості в досягненні цілей підприємства і її акціонерів.

Робота служби внутрішнього аудиту після затвердження Аудиторського звіту пов'язана ще з такими напрямками як:

робота з менеджерами підприємства щодо оптимізації системи внутрішнього контролю бізнес - процесів;

робота з матеріалами внутрішнього аудиту для задоволення власних інформаційних потреб служби.

Перший напрям роботи служби внутрішнього аудиту пов'язаний з контролем виконання плану коректуючих заходів, необхідність яких була виявлена за результатами внутрішнього аудиту. Для цього розробляється графік контролю, який є частиною плану роботи служби внутрішнього аудиту. Такий графік розробляється на основі передбачуваних ризиків і їх загрози, а також за ступенем складності і важливості коректуючих заходів в залежності від термінів проведення перевірки.

Контроль може здійснюватися за допомогою:

аналізу внутрішніх звітів про виконання запланованих коректуючих заходів на тих об'єктах, які перевірялися;

проведення спеціальної перевірки результатів виконання коректуючих заходів, але не раніше терміну встановленого для ліквідації недоліків;

проведення повторної перевірки за повною програмою аудиту (за умови доцільності її проведення, тобто, коли очікуваний ефект від її здійснення перевищить витрати на її проведення).

Результати контролю повинні відображатися в робочих документах служби внутрішнього аудиту, в яких фіксується хід реалізації заходів щодо усунення виявлених раніше недоліків. Йдеться про формування контрольної інформації за результатами здійснення контрольних дій службою внутрішнього аудиту. Цим документом є Звіт про виконання коректуючих заходів щодо конкретної перевірки з вказівкою виконання заходів, їх достатності, своєчасності і ефективності. Даний документ доводиться до відома тих же осіб, що і Аудиторський звіт.

Крім цього робота внутрішніх аудиторів з менеджерами підприємства також пов'язана з наданням консалтингових послуг, які полягають в наданні консультацій з питань тестування процедур внутрішнього контролю, оцінки дизайну контролю, перевірки виконання процедур внутрішнього контролю, а також забезпечення методологічної підтримки при організації процесів внутрішнього контролю і управління ризиками.

Другий напрям роботи служби внутрішнього аудиту зв'язаний, безпосередньо, з оптимізацією діяльності самих внутрішніх аудиторів, оскільки інформація, отримана в ході проведення аудиторської перевірки і подальшого контролю виконання коректуючих заходів

за результатами аудиту, є основою для вирішення задач, поставлених безпосередньо перед самою службою внутрішнього аудиту, а саме:

своєчасне формування і надання звітності про результати аудиторської діяльності, суттєві ризики, проблеми контролю і корпоративного управління на підприємстві особі, якій підзвітна служба внутрішнього аудиту (власники, Наглядова рада, комітет з аудиту при раді директорів);

планування подальшої діяльності служби внутрішнього аудиту.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, побудова надійної системи внутрішнього контролю, сприяючої підвищенню ефективності бізнесу і захисту інтересів акціонерів, є зоною відповідальності менеджменту підприємства. Але навіть добре збудована і організована система внутрішнього контролю потребує оцінки своєї ефективності як з погляду досягнення поставленої цілі, так і з погляду економічності. Найбільш незалежно і професійно оцінити надійність і ефективність існуючої системи внутрішнього контролю бізнес - процесів підприємства, а також запропонувати рекомендації з її удосконалення можуть внутрішні аудитори.

Сформовані етапи методики накопичення контрольної інформації про ефективність менеджменту в частині функціонування системи внутрішнього контролю бізнес – процесів є керівництвом з реалізації організаційно-методичних підходів моделювання контрольних (аудиторських) процедур з метою визначення контрольних точок перевірки і побудови процесу оцінки стану системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Подальші дослідження щодо формування методичних підходів до функціонування внутрішнього контролю будуть сприяти як розвитку самої системи внутрішнього контролю, так і надійності формування інформації про результати діяльності підприємства в цілому для зовнішніх користувачів.

Список використаної літератури:

1. Аудит: Учебник для вузов по экон. спец. /В.И. Подольский [и др.]; Под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮПИТИ- ДАПА, 2003. – 583 с.
2. Контроль в системе внутрипроизводственного хозяйсчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 239 с. 3. *Дорош Н.І.* Аудит: Методологія і організація. Монографія. – К.: Знання, КОО, 2001. 4. *Макальская А.К.* Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 112 с.
5. *Максимова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку – К.: АВРІО, 2005. – 264 с. 6. *Рожнов В.С.* Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1987.– 144 с. 7. *Рудницький В.С.* Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с. 8. *Сотникова Л.В.* Внутренний контроль и аудит. Учебник. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 239 с. 9. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
10. Профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс]: – Режим доступа: <http://www.iaru.ru/goods/index.html>.
11. *Резниченко А.* Система внутреннего контроля и информационная среда предприятия. Источник: <http://www.docflow.ru>, 13.08.2007.

ПЕТРЕНКО Світлана Миколаївна – доктор економічних наук, доцент кафедри контролю і аналізу господарської діяльності, Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського

Наукові інтереси:

– дослідження проблем внутрішнього контролю та аудиту