

О. Е. Лубенченко,

доктор економічних наук, професор,

завідувач Центру,

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4209-8929>;**О. Ю. Редько,**

доктор економічних наук, професор,

професор Центру,

E-mail: alexredko1950@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7696-256X>;

Національний центр обліку та аудиту,

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Застосування тестів заходів контролю в аудиторській практиці

У статті розглянуто деякі проблемні питання отримання аудиторських доказів через складання тестів заходів контролю. Доведено, що для суб'єктів господарювання внутрішній контроль є обов'язковим видом контролю, що охоплює процеси надходження й обробки інформації, делегування повноважень та розподіл обов'язків, оцінку результатів роботи підрозділів і суб'єкта господарювання в цілому, фізичний захист активів. Під час аудиту менеджмент суб'єкта аудиторської діяльності має отримати розуміння заходів контролю клієнта, що є підґрунтям оцінки ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та розробки подальших аудиторських процедур для збирання доречних аудиторських доказів. Розроблений авторами робочий документ "Опитувальник щодо внутрішнього контролю" містить інформацію щодо контрольних заходів, отриману від управлінського персоналу замовника, за всіма суттєвими статтями фінансової звітності. Якщо аудитор приймає рішення покладатися на результати внутрішнього контролю на певних ділянках роботи, то ці ділянки мають бути перевірені через складання тестів засобів контролю. Такі тести є процедурами для збирання достатніх належних аудиторських доказів щодо операційної ефективності відповідних засобів контролю в певних обставинах. Тести заходів контролю дозволяють мінімізувати час на проведення аудиторських процедур у відповідь на оцінені аудитором ризики. Розроблені робочі документи "Тест засобів контролю: запаси", "Тест засобів контролю "Спостереження за інвентаризацією" дозволяють оцінити можливість викривлення фінансової звітності за окремими статтями через помилки або наявність шахрайських дій зацікавлених осіб, вплив аудиторських процедур та зібраних аудиторських доказів на формування думки аудитора, створити комунікаційні зв'язки між членами групи із завдання та менеджментом суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється.

Якщо аудитор незадоволений станом внутрішнього контролю клієнта, то він вдається до процедур по суті, аналітичних та альтернативних процедур, збільшуючи обсяг аудиторської вибірки.

Ключові слова: *аудит, аудитор, тести засобів контролю, робочі документи, аудиторські докази, аудиторські процедури, тестування, якість аудиторських завдань.*

Постановка проблеми. У сучасному аудиті вагоме місце займає визначення ефективності заходів внутрішнього контролю у замовника. Для цього аудитор має спланувати відповідну перевірку, оцінити ризики, обрати необхідні процедури для збирання аудиторських доказів, сформувавши професійне судження щодо стану системи внутрішнього контролю. Для реалізації цих завдань аудитор має значний арсенал методів і процедур, але (як свідчать опубліковані Аудиторською палатою України дані про результати перевірок з контролю якості аудиту) аудиторські фірми не завжди повною мірою використовують передбачене Міжнародними

стандартами аудиту (МСА) процедурне забезпечення, в тому числі тести заходів контролю [1]. Це значно підвищує ризики аудиту та негативно впливає на якість його результатів. Тому певним чином актуалізується дослідження процесу впровадження в аудиторську практику тестів заходів контролю та правил формування відповідної робочої документації. Під заходами контролю слід розуміти організаційні (в тому числі розпорядчі) дії менеджменту суб'єкта господарювання, що націлені на забезпечення достовірності фінансової звітності. Тестування заходів контролю аудитором потребує оцінки засобів контролю, якими є процедури контролю – інвентаризація, перерахунок, порівняння.

Аналіз останніх джерел і публікацій Процес організації аудиторської перевірки досліджували вітчизняні вчені М. Василюк [2], Т. Каменська [3], Н. Манько [4; 5], Н. Проскуріна [6] та багато інших. Але впровадження в діяльність аудиторських фірм новітніх вимог законодавства, перспективних розробок щодо змін у контролі якості аудиторських фірм потребує консолідації зусиль аудиторів і вчених у напрямі побудови прикладної методики тестування внутрішнього контролю.

Метою статті є пропозиція розроблених авторами тестів засобів контролю, що сприятиме раціональному використанню часу, відведеного аудитором на перевірку фінансової звітності, та уніфікації процесу документування аудиторських доказів.

Виклад основного матеріалу. Після оцінки ризиків аудитор має розробити й упровадити подальші аудиторські процедури, що охоплюють тести засобів контролю та процедури по суті. Для цього аудитор слід з'ясувати, чи створена система внутрішнього контролю та які засоби контролю застосовуються суб'єктом господарювання.

Під системою внутрішнього контролю розуміють сукупність методів і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єкта господарювання та закріплених у розпорядчих документах з метою впорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності, що включає, зокрема, організовані нагляд і перевірку господарських процесів та операцій у системі управління суб'єктом господарювання, який перевіряється. Внутрішній контроль (якщо він реально існує) дає достатню впевненість у тому, що:

- транзакції авторизовано належним чином;
- транзакції вчасно та точно відображаються у звітності відповідно до стандартів обліку;
- доступ до активів компанії здійснюється виключно авторизовано;
- фізична наявність активів регулярно звіряється з бухгалтерськими записами [3].

Безумовно, важливо організувати внутрішній контроль з боку управлінського персоналу на постійній основі та впровадити відповідний моніторинг заходів контролю, що передбачає аналіз того, чи працює система внутрішнього контролю згідно з очікуваннями і чи коригуються дії менеджменту відповідно до наявних умов. Але системний внутрішній контроль у більшості вітчизняних суб'єктів господарювання наразі не спостерігається. Більше того, моніторинг заходів контролю (що може включати такі дії, як перевірка менеджментом дотримання персоналом внутрішніх положень щодо організації роботи) частіше має або точковий, або спорадичний та несистемний, або взагалі декларативний характер.

Засоби внутрішнього контролю (згідно з класичною теорією) спрямовані на такі ланки процесу управління:

1) контроль за надходженням і обробкою інформації, що забезпечується через складання графіку документообігу, політику застосування ІТ-технологій, в тому числі заходи контролю щодо:

- застосування прикладних бухгалтерських програм (наявність ліцензованого програмного забезпечення (ПЗ), перевірка арифметичної точності записів, формування облікових регістрів (оборотно-сальдових відомостей), автоматизовані заходи контролю, такі як контрольна перевірка вхідних даних і контроль послідовностей чисел, обробка й аналіз нетипових проведення);

- зміни ПЗ;
- обмеження доступу до програм або файлів, що унеможливує зміну бухгалтерських записів без фіксації проведених змін;

2) огляд результатів роботи як підрозділів, так і суб'єкта господарювання загалом (огляди й аналіз фактичних результатів порівняно з бюджетами, прогнозами та отриманими результатами протягом попередніх періодів; порівняння відібраних показників із нормативними або показниками конкурентів, отриманими із зовнішніх джерел інформації, реагування на виявлені недоліки), нагляд за процесом фінансового звітування, запровадження культури чесності та етичної поведінки;

3) забезпечення фізичних заходів контролю за збереженням матеріальних цінностей (фізичний захист активів від доступу сторонніх осіб; захист від можливості змінити облікові записи; інвентаризація та періодичний підрахунок і порівняння із сумами, наведеними у бухгалтерських регістрах);

4) делегування повноважень і розподіл обов'язків (призначення різних осіб відповідальними за надання дозволів на проведення та реєстрацію операцій, за збереження активів для того, щоб виключити помилки (їх приховування), запобігти шахрайським діям з боку зацікавлених осіб, забезпечити обмін інформацією між менеджментом, власниками, регуляторними органами).

Управлінський персонал, який виконує контрольні функції, має проводити моніторинг заходів контролю суб'єкта господарювання, здійснюючи відповідні оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та надаючи рекомендації щодо її поліпшення.

Під час аудиту менеджмент суб'єкта аудиторської діяльності (САД) має отримати розуміння заходів контролю клієнта, щоб оцінити ризики суттєвого викривлення фінансової звітності та розробити подальші аудиторські процедури для збирання доречних аудиторських доказів. Для цього менеджмент через надання запиту клієнту має оцінити структуру заходів контролю та механізм їх упровадження; впевнитися в тому, що у клієнта реалізовано процес оцінки бізнес-ризиків. Якщо такий процес не впроваджено або він є несистематичним, тобто клієнт нехтує контрольними засобами,

то аудитор має обговорити з ним питання виявлення бізнес-ризиків, пов'язаних із процесом фінансового звітування. З цією метою аудитору необхідно

розробити та заповнити робочий документ (РД) – опитувальний лист щодо внутрішнього контролю, фрагмент якого рекомендовано у табл. 1.

Таблиця 1

Робочий документ аудитора “Опитувальний лист щодо внутрішнього контролю” (фрагмент)			
Виконавець: ПІБ особи, що склала РД, підпис, дата			
Замовник (клієнт): Період перевірки: 20XX рік			
Перевірив: ПІБ особи, що перевірила РД, підпис, дата			
РД “Опитувальний лист щодо внутрішнього контролю” (складено на вимогу МСА 315, 330, 610)			Індекс РД та №
Мета: Опитувальник включений у робочі документи як інструкція з метою надання команді аудиторів загального розуміння внутрішнього контролю клієнта.			
Процедури: опитування управлінського персоналу замовника, отримання відповідей на запитання з подальшими поясненнями та перехресними посиланнями на робочі документи, які містять інформацію щодо виконаних поетапних тестів. Копію цього РД слід зберігати у постійному аудиторському файлі для використання в майбутніх аудиторських перевітках.			
Питання для обговорення з управлінським персоналом, іншим персоналом замовника		Так / Ні	Коментарі
1		2	3
1.	Формування облікових регістрів		
1.1.	Чи ведуться всі облікові реєстри належним чином? Чи оновлюється Головна книга оперативної та своєчасно?	Так	Облік ведеться із застосуванням ПЗ 1С УТП. Головна книга формується автоматично та роздруковується після закінчення звітної періоду. Облікові реєстри ведуться належним чином
1.2.	Чи заборонена практика ведення проміжних рахунків (“нульових” рахунків або рахунків обліку операцій, за якими неможливо визначити їх належність до конкретного класу)?	Так	Проміжні рахунки не використовуються
1.3.	Якщо такі проміжні рахунки ведуться, то чи звіряються вони, чи закриваються в найкоротші терміни і чи підтверджені бухгалтерськими записами	Ні	Проміжні рахунки не використовуються
1.4.	Чи є робочий план рахунків із описом інформації, що відображається на цих рахунках? Чи затверджені форми бухгалтерської та управлінської звітності?	Так	Рахунки в Головній книзі ведуться та заповнюються згідно з планом рахунків
1.5.	Чи не згортається сальдо рахунків за дебетом і кредитом рахунків	Ні	Сальдо за дебетом і кредитом не згортаються
1.7.	Чи часто використовуються записи “сторно”? Чи є виправлення та підчистки в облікових реєстрах?	Ні	Записи сторно відсутні
2.	Інформаційне середовище (ІТ)		
2.1.	Чи існують у замовника затверджені процедури щодо установки технічного та програмного забезпечення, у т. ч. призначення проєктної групи для контролю за ІТ-проєктами, перевірки готовності продукту й оцінки недоліків? Чи є в замовника процедури тестування та прийняття автоматизованого робочого місця користувачами? Чи належним чином документуються всі ці процедури?	Ні	Ліцензійне ПЗ встановлено фахівцями постачальників такого ПЗ

1	2	3
2.2.	При тестуванні ІТ-середовища аудиторів слід отримати розуміння щодо такого: – яке ПЗ використовує бухгалтерія, відділ збуту, відділ кадрів, головний інженер, головний технолог, які бази даних формуються	Так Наприклад: Використовуються 1С УТП, МеДок, Вчасно, Документ Онлайн, Агропартнер, G-ваучер
	– чи є програмне забезпечення ліцензованим (перерахувати основні програми за необхідності)	Так Усі програми, що використовуються, ліцензовані
	– чи є у замовника затверджені процедури доступу до ІТ-ресурсів?	Так Положення про доступ до ІТ-ресурсів
	– чи здійснюється контроль за доступом до даних, їх внесенням, змінами, друком, передачею інформації	Так Положення про доступ до ІТ-ресурсів
2.7.	Чи перевіряються внесені дані до оновлених облікових реєстрів? (Для відстеження операцій при аудиті має проводитися звірка первинних документів та господарських операцій, зафіксованих в облікових реєстрах)	Так Перевіряються бухгалтером – відповідальною особою за ведення бухгалтерського обліку
2.8.	Чи існує можливість видалення бухгалтерського запису з отриманням відповідного дозволу?	Так Доступ до бази даних здійснюється за допомогою паролів, доведених лише до відповідальних осіб
2.9.	Чи регулярно створює замовник резервні копії бухгалтерської програми та чи зберігає їх у безпечному місці з обмеженим доступом? Чи є працездатною збережена копія?	Так –
2.10.	Чи використовує Компанія антивірусні програми та чи регулярно вони оновлюються?	Так Оновлення програми відбувається своєчасно
2.11.	Як і хто проводить банківські транзакції? Хто відповідальний за користування електронним ключем?	Так Операції з перерахування грошових коштів здійснюються з використанням особистого ключа з подальшим підписанням створених платіжних доручень на перерахування грошових коштів підприємства. Відповідальна особа – директор
3.	Основні засоби	
3.1.	Чи веде суб'єкт реєстр основних засобів?	Так –
3.2.	Чи регулярно цей реєстр оновлюється?	Так –
3.3.	Чи списуються застарілі активи після належної авторизації, чи оновлюються реєстри?	Так –
3.4.	Чи проводяться періодичні звірки між: – даними реєстрів і фізичною наявністю активів;	Так Згідно з наказом проводиться щорічна інвентаризація
	– підсумковими сумами в реєстрі та сумами в Головній книзі?	Так Протокол засідання інвентаризаційної комісії
3.5.	Чи реєструються всі активи при оприбуткуванні в Головній книзі та реєстрі з відповідним присвоєнням інвентарних номерів для спрощення їх подальшої ідентифікації?	Так Протокол засідання інвентаризаційної комісії
3.6.	Чи дотримується суб'єкт вимог амортизаційної політики? Чи відображають норми амортизації реальні строки корисного використання активів?	Так Амортизаційна політика визначена наказом про облікову політику

Продовження 2 табл. 1

1		2	3
3.7.	Чи розраховується дохід від здачі активів в оренду за методом нарахування? Чи відповідає він ринковим умовам?	Ні	Операції здачі в оренду відсутні
3.8.	Чи забезпечує Компанія контроль щодо продажу майна, основних засобів та іншого устаткування на ринкових умовах?	Ні	У звітному періоді відсутні операції продажу майна, основних засобів
3.9.	Чи захищені активи належним чином (особливо в неробочий час)?	Так	
3.10.	Чи застраховані активи належним чином?	Так	Застраховані товари в обороті й автотранспорт
3.11.	Чи зберігаються документи на право власності / журнали обліку у вогнестійкому сейфі?	Так	Не актуально за наявності державних реєстрів
3.12.	Чи переглядаються своєчасно терміни амортизації основних засобів, чи є в балансі значна кількість активів, які амортизовані повністю, але не списані, чи використовуються в господарській діяльності основні засоби, повністю зношені з нульовою вартістю?	Так	Терміни амортизації протягом звітного року не переглядалися (протокол засідання інвентаризаційної комісії)
3.13.	Чи проводиться регулярно переоцінка основних засобів (якщо застосовується метод обліку за переоціненою вартістю)?	Ні	Переоцінка основних засобів у звітному періоді не проводилась
3.14.	Чи проводиться інвентаризація? Чи здійснюється контроль за наявністю та виявленням пошкоджених активів, непридатних для використання?	Так	Згідно з наказом проводиться щорічна інвентаризація
3.15.	Чи проводяться тести на знецінення основних засобів?	Так	Тестування активів на знецінення визначено наказом про облікову політику
4. Нематеріальні активи			
.....			
5. Запаси			
.....			

Робочий документ “Опитувальний лист щодо внутрішнього контролю” містить інформацію, отриману від управлінського персоналу замовника, за всіма суттєвими статтями фінансової звітності. Заповнення цього документа не обов’язкове при кожній перевірці, якщо перевірка звітності замовника не є першим завданням з аудиту. На етапі попередньої оцінки ризиків цей РД може бути використаний аудитором для визначення рівня довіри до внутрішнього контролю. Окрім того, документ є допомогою у визначенні необхідних рекомендацій для поліпшення функціонування системи внутрішнього контролю клієнта – замовника аудиту. Якщо аудитор приймає рішення поклада-

тися на внутрішній контроль на певних ділянках роботи, такі ділянки мають бути перевірені через складання тестів засобів контролю. Якщо аудитор не задоволений станом внутрішнього контролю клієнта, він вдається до процедур по суті, аналітичних або альтернативних процедур.

Тести засобів контролю – це процедури для збирання достатніх належних аудиторських доказів щодо операційної ефективності відповідних засобів контролю за певних обставин. Ці тести дозволяють мінімізувати час на проведення аудиторських процедур у відповідь на оцінені аудитором ризики. У табл. 2 запропоновано тест засобів контролю, що стосується запасів.

Таблиця 2

Тест засобів контролю: запаси

Виконавець: ПІБ особи, що склала РД, підпис, дата	
Замовник (клієнт): Період перевірки: 20XX рік	
Перевірив: ПІБ особи, що перевірила РД, підпис, дата	
РД “Тест засобів контролю. Запаси”	Індекс РД та №
Мета: отримати докази того, що запаси оприбутковуються, списуються та зберігаються відповідно до вимог законодавства та внутрішніх приписів, оцінка проводиться достовірно, запаси застарілі, пошкоджені та втрачені знецінюються і списуються своєчасно, фізичні втрати не допускаються, а в разі їх наявності менеджмент діє на законодавчих підставах.	

Процедури: опитування управлінського персоналу замовника, отримання відповідей на запитання з подальшими поясненнями та посиленнями на документи щодо зібраних доказів, порівняння.

Питання для розгляду	Відповідь аудитора			Джерело інформації (аудиторські докази)
	Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5
Чи відповідає зберігання запасів встановленим вимогам: охорона, страхування, запобігання псуванню	x			Документи щодо організаційної структури замовника (в тому числі, організація складського господарства), наприклад накази, витяги з протоколів тощо
Чи закріплені запаси, що перебувають на складі, за особами, відповідальними за їх зберігання та використання	x			Наказ про призначення матеріально відповідальних осіб
Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність із особами, що відповідають за оприбуткування запасів, їх використання	x			Перелік наявних договорів та їх отримані копії
Чи ведеться облік запасів у розрізі матеріально відповідальних осіб	x			Облікові реєстри
Чи проводиться інвентаризація при виході у відпустку матеріально відповідальних осіб	x			Наказ про проведення інвентаризації
Чи реалізовано доступ до комп'ютерних записів щодо обліку запасів лише для осіб, у яких це пов'язано із посадовими обов'язками	x			Штатний розпис та організаційна структура замовника аудиту
Періодичність проведення інвентаризації: – один раз на рік; – менше одного разу на рік; – більше одного разу на рік	x			Більше одного разу на рік. Наказ про проведення інвентаризації
Чи відображаються результати інвентаризації в обліку	x			Наказ про проведення інвентаризації. Протокол засідання інвентаризаційної комісії
Чи виявлені факти крадіжки у звітному році		x		Наказ про проведення інвентаризації. Протокол засідання інвентаризаційної комісії
Чи було списання за рахунок природного убутку запасів у звітному році ?		x		Наказ про проведення інвентаризації. Протокол засідання інвентаризаційної комісії
Чи проводився тест на знецінення активів, у тому числі запасів?	x			Запаси відображаються в обліку за найменшою з таких оцінок: чиста вартість реалізації або собівартість
Чи списувались неліквідні, залежали запаси?		x		Протокол засідання інвентаризаційної комісії
Чи оприбутковувалися зайві (надлишкові) запаси ?		x		Протокол засідання інвентаризаційної комісії
Чи проводяться незаплановані (раптові) вибірки за окремими видами запасів?		x		Наказ про проведення інвентаризації
Чи проводиться звірка облікових реєстрів та даних Головної книги (оборотно-сальдової відомості)	x			Відповідальна особа – головний бухгалтер
Чи проводиться звірка даних лімітно-заборних карт і документів на витрачання (норми витрачання)	x			Відповідальна особа – бухгалтер матеріального відділу бухгалтерії
Чи проводиться облік браку у виробництві?	x			Відповідальна особа – бухгалтер матеріального відділу бухгалтерії

1	2	3	4	5
Чи ведуться реєстри бухгалтерського обліку особами, які не відповідають за збереження запасів?	х			Відповідальна особа – бухгалтер матеріального відділу бухгалтерії
Висновок	Тест системи внутрішнього контролю дозволяє / не дозволяє (підкреслити необхідне) аудитору стверджувати про дієвість засобів контролю, а отже, зробити висновок про достовірність обліку запасів			

Тест засобів контролю за обліком та рухом запасів не є винятковим. Аналогічні тести складаються для оцінки всіх суттєвих статей фінансової звітності. Якщо аудитор впевниться за допомогою таких тестів у дієвості системи внутрішнього контролю, то він, з огляду на професійне судження, може значно зменшити кількість процедур по суті.

З метою забезпечення якісного виконання завдання аудитор може окремо запланувати та провести спостереження за інвентаризацією. Спостереження – це метод направленої відображення

(реєстрації) характеристик предмета дослідження, який дозволяє скласти певну уяву або думку про такий предмет та охоплює процедури вимірювання, порівняння, опису, аналітичні дослідження [7]. Проведення таких процедур дає змогу аудитору зібрати достатні та адекватні докази щодо окремих статей запасів, незавершеного виробництва, основних засобів, нематеріальних активів, фінансової звітності загалом і в деяких випадках не модифікувати аудиторську думку, що передбачено Міжнародним стандартом аудиту 705 (відповідний тест подано у табл. 3).

Таблиця 3

Тест засобів контролю “Спостереження за інвентаризацією”

Виконавець: ПІБ особи, що склала РД, підпис, дата					
Замовник (клієнт):					
Період перевірки: 20XX рік					
Перевірив: ПІБ особи, що перевірила РД, підпис, дата					
РД “Тест засобів контролю. Спостереження за інвентаризацією” Індекс РД та №					
Мета: Отримання достатньої кількості доказів, які дозволяють підтвердити достовірність залишків товарно-матеріальних цінностей на дату балансу.					
Процедури: інвентаризація, спостереження					
Питання для розгляду		Відповідь аудитора			Джерело інформації (аудиторські докази)
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи є наказ про проведення інвентаризації?	х			Щорічна інвентаризація (у тому числі необоротних активів, запасів, грошових коштів, фінансових інвестицій) проведена станом на 31 грудня 20XX р., наказ № XX від XX.XX.20XX р.
2.	Чи вказано склад комісії?	х			Наказ про визначення складу комісії
3.	Чи входять до складу комісії:				
	– інженер				Не актуально
	– технолог				Не актуально
	– завідувач складом	х			Наказ про визначення складу комісії
	– механік				Не актуально
	– економіст				Не актуально
	– бухгалтер	х			Наказ про визначення складу комісії
	– ревізор	х			Наказ про визначення складу комісії
	– матеріально відповідальна особа	х			Наказ про визначення складу комісії
4.	Чи проводиться суцільна інвентаризація?	х			Інвентаризаційні відомості
5.	Чи заповнюється розписка матеріально відповідальною особою перед початком інвентаризації про те, що всі витратні та прибуткові документи здано до бухгалтерії	х			Інвентаризаційні відомості та розписка матеріально відповідальної особи

1	2	3	4	5	6
6.	У випадку надходження товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) під час проведення інвентаризації:				
	операції проводяться матеріально відповідальною особою	x			Інвентаризаційні відомості
	присутні члени комісії	x			Інвентаризаційні відомості
	ТМЦ, що надійшли, вносяться до окремого опису "Товарно-матеріальні цінності, що надійшли під час інвентаризації"	x			Інвентаризаційні відомості
7.	У випадку вибуття товарно-матеріальних цінностей під час проведення інвентаризації:				
	операції проводяться матеріально відповідальною особою	x			Інвентаризаційні відомості
	присутні члени комісії	x			Інвентаризаційні відомості
	ТМЦ, що надійшли, вносяться до окремого опису "Товарно-матеріальні цінності, що вибули під час інвентаризації" із зазначенням часу вибуття, кому відпущено, одиниці вимірювання, кількості, ціни, суми, № документа	x			Інвентаризаційні відомості
8.	Кількість товарно-матеріальних цінностей встановлюється шляхом:				
	обов'язкового підрахунку	x			Інвентаризаційні відомості
	зважування	x			Інвентаризаційні відомості
	обміру	x			Інвентаризаційні відомості
	технічних розрахунків			x	Не актуально
9.	Чи перевірена справність ваговимірювальних приладів перед проведенням інвентаризації?	x			Не актуально
10.	Чи помічена штампом "Перевірено" рулетка для вимірювання довжини?			x	Не актуально
11.	Чи складаються інвентаризаційні описи окремо на кожну групу матеріалів?	x			Інвентаризаційні відомості
12.	Нерозпаковані ящики, коробки при проведенні інвентаризації розкриваються та перевіряються щодо кількості та маси:				
	вибірково	x			Інвентаризаційні відомості
	всі				Не актуально
13.	Чи перевіряються розпаковані ящики?	x			Інвентаризаційні відомості
14.	Чи всі товарно-матеріальні цінності, що зберігаються на складах, мають матеріальні ярлики за формою № М-16 із зазначенням найменування та номенклатурного номера?	x			Інвентаризаційні відомості
15.	Чи є окремі ярлики на дорогоцінні метали, що містяться в приладах, обладнанні, виробках?			x	Не актуально
16.	Чи вносяться до окремого інвентаризаційного опису дані про дорогоцінні метали, що містяться у виробках, приладах, обладнанні, сплавах, кислотах, розчинах?			x	Не актуально
17.	Маса дорогоцінних металів в сплавах, кислотах, розчинах, що перебувають у момент інвентаризації у спеціально опломбованій тарі, відображається в інвентаризаційному описі на підставі:				
	технічної документації			x	Не актуально
	даних вхідного контролю			x	Не актуально
	документів постачальників			x	Не актуально
18.	Чи підлягають інвентаризації дорогоцінні метали, вироби з них, які не належать підприємству та призначені для переробки?			x	Не актуально
19.	Чи заносяться в окремий інвентаризаційний опис цінності, що належать іншим підприємствам, перебувають на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію, для переробки?			x	Не актуально

1	2	3	4	5	6
20.	Чи заносяться в окремий інвентаризаційний опис цінності, передані іншим підприємствам на відповідальне зберігання, передані на комісію, для переробки?			x	Не актуально
21.	Чи проводиться звіряння фактичної наявності з картками складського обліку?	x			Облік ведеться за допомогою окремої складської облікової системи
22.	Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів проводиться:				
	– у місцях зберігання				Не актуально
	– у місцях експлуатації	x			Інвентаризаційні відомості
23.	Чи заноситься до інвентаризаційного опису спецодяг та білизна, що перебувають у пранні або ремонті, на підставі квитанцій обслуговуючих підприємств?	x			Інвентаризаційні відомості
24.	Повне оформлення інвентаризаційних описів проводять:				
	– члени комісії	x			Наказ про проведення інвентаризації Інвентаризаційні відомості
	– робітник бухгалтерії				Не актуально
25.	Чи здаються інвентаризаційні описи під розписку в бухгалтерію?	x			Наказ про проведення інвентаризації Інвентаризаційні відомості
Результати інвентаризації					
26.	Порівняння результатів інвентаризації з залишками ТМЦ в бухгалтерському обліку здійснюється:				
	– членами комісії				Не актуально
	– робітником бухгалтерії	x			Наказ про проведення інвентаризації Інвентаризаційні відомості
	– матеріально відповідальною особою?				Наказ про проведення інвентаризації Інвентаризаційні відомості
27.	Чи затверджується керівником протокол інвентаризаційної комісії у 5-денний строк?	x			Протокол засідання інвентаризаційної комісії
28.	Чи складаються порівняльні відомості на ТМЦ, щодо яких встановлено відхилення фактичної наявності від даних обліку?	x			Інвентаризаційні відомості
29.	Чи допускається взаємний залік надлишків і нестач унаслідок пересортиці ТМЦ однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки та нестачі утворилися в один і той самий період, що перевірявся, і в одній і тій самій особі, яка перевіряється		x		Інвентаризаційні відомості

Результати тестів заходів контролю мають бути обговорені з групою із завдання, а керівник групи має прийняті суттєві рішення щодо оцінки ризиків суб'єктом господарювання, які впливають із особливостей бізнесу, особливостей щодо організації обліку, притаманних інформаційним технологіям, а також характеру виробництва та інших факторів. Це дає змогу, по-перше, оцінити можливість викривлення фінансової звітності через помилки або наявність шахрайських дій зацікавлених осіб, по-друге, оцінити вплив аудиторських процедур та зібраних аудиторських доказів на формування думки аудитора, по-третє, створити комунікаційні зв'язки між членами групи із завдання та менеджментом суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Тести заходів контролю є однією з процедур отримання аудиторських доказів під час повірки фінансової звітності, що по суті є формою анкетування управлінського персоналу замовника або третіх осіб. Складаючи опитувальники, аудитор планує отримати інформацію, яка або підтверджує його думку, або, навпаки, спростовує її. Для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю замовника аудиту розроблено робочий документ “Опитувальний лист щодо внутрішнього контролю”. Після того, як аудитор дійшов висновку про дієвість внутрішнього контролю, він вдається до тестів засобів контролю за обліком необоротних активів, запасів, грошових коштів, дебіторської заборгованості, зобов'язань, мінімізуючи тим самим час на виконання аудиторських

процедур та перевірки в цілому. Дієвим засобом контролю є спостереження за інвентаризацією, що дає змогу аудитору оцінити відповідність дій управлінського персоналу замовника встановленим законодавчим і внутрішнім вимогам, правилам проведення інвентаризації, а отже,

сформувати неупереджену думку про стан активів та зобов'язань замовника.

Подальші дослідження будуть спрямовані на розробку тестів заходів контролю щодо основних засобів, нематеріальних активів, капітальних вкладень, грошових коштів, довгострокової та поточної дебіторської заборгованості.

Список використаних джерел

1. Узагальнені результати проведених перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності за 2019 рік та деталізація ідентифікованих типових недоліків URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/3_Узагальнен-звіт-за-2019_ККЯ.pdf
2. Василюк М. М. Актуальні аспекти формування системи контролю якості сучасних аудиторських послуг. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*: зб. наук. праць. 2013. Спецвип. 1. С. 41–47.
3. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: навч. посіб. Київ: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2015. 375 с.
4. Манько Н. Ф. Професійне судження аудитора як результат пізнання. *Інтернаука. Економічні науки*. 2019. № 8 (28). С. 23–32. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-8-5148>
5. Манько Н. Ф. Критерії оцінки доказовості аудиторського судження. *Traektorie Nauki*. 2018. Т. 4, № 12. С. 1021–1030. URL: <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/579/590>
6. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. Київ: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2011. 739 с.
7. Редько А. Ю., Редько К. О. Методы и процедуры в аудиторской практике: практ. пособ. Киев: НЦУА, 2011. 32 с.

Reference

1. Uzahalneni rezultaty provedenykh perevirok z kontroliu yakosti audytorskykh posluh subiektiv audytorskoï diialnosti za 2019 rik ta detalizatsiia identyfikovanykh typovykh nedolikhiv [Summarized results of inspections of quality control of audit services of audit entities for 2019 and detailing of identified typical imperfections]. (2019). *www.apu.com.ua*. Retrieved from https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/3_Узагальнен-звіт-за-2019_ККЯ.pdf [in Ukrainian].
2. Vasyliuk, M. M. (2013). Aktualni aspekty formuvannia systemy kontroliu yakosti suchasnykh audytorskykh posluh [Actual aspects of forming a quality control system of modern audit services]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audit: problemy teorii, metodolohii, organizatsii: zb. nauk. prats – Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization: coll. papers. Special issue 1*, 41–47 [in Ukrainian].
3. Kamenska, T. O., & Redko, O. Yu. (2015). *Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni [Internal control and audit in management]*. Kyiv: SE “Inform.-analit. ahenstvo” [in Ukrainian].
4. Manko, N. F. (2019). Profesiine sudzhennia audytora yak rezultat piznannia. [Professional judgment of the auditor as a result of cognition]. *Internauka. Ekonomichni nauki – Interscience. Economic sciences*, 8 (28), 23–32. Retrieved from <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-8-5148> [in Ukrainian].
5. Manko, N. F. (2018). Kryterii otsinky dokazovosti audytorskoho sudzhennia [Criteria for assessing the probative value of the audit judgment]. *Traektorie Nauki – Trajectory of Science*, 4, 12, 1021–1030. Retrieved from <https://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/579/590> [in Ukrainian].
6. Proskurina, N. M. (2011). *Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktika [Procedural support for the audit. Theory and practice]*. Kyiv: SE “Inform.-analit. ahenstvo” [in Ukrainian].
7. Redko, A. Yu., & Redko, K. O. (2011). *Metody i protsedury v auditorskoy praktike [Methods and procedures in auditing practice]*. Kiev: NTsUA [in Russian].

O. E. Lubenchenko,

DSc in Economics, Professor,

Head of Center,

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4209-8929>;

O. Yu. Redko,

DSc in Economics, Professor,

Professor of Center,

E-mail: alexredko1950@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7696-256X>;

National Center for Accounting and Audit,

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Using Tests of Controls in the Audit Practice

Selected problems related with obtaining audit evidence through making tests of controls are discussed. It is demonstrated that the internal economic control is an obligatory type of control that covers the processes of information flows and processing, delegation of authorities and sharing of responsibilities, performance assessment at unit and company level, physical protection of assets. In time of the audit, the management of an auditing firm needs to have understanding of controls exercised by its client, laying grounds for assessing the risk of essential distortions of financial reports and for elaborating further auditing procedures required for obtaining relevant audit evidence. The working document "Questionnaire on Internal Control", elaborated by the author, contains information on controls obtained from management staff of a client by all the essential items of financial reports. When an auditor takes decision to rely on the results of internal control on certain areas of activities, these areas need to be checked through collecting sufficient audit evidence of the operational efficiency of the respective tools of control in certain circumstances. Tests of controls allow minimizing the time for auditing procedures in response to the risks assessed by an auditor. The elaborated working documents "Test of Controls: Stocks" and "Test of Controls 'Inventory Monitoring'" allow to assess the probability of distortions of financial reports at item level due to mistakes or fraudulent activities of stakeholders, the impact of auditing procedures and collected audit evidence on the formation of the auditor's opinion, and to create feedbacks between task force members and management of a company whose reporting is audited.

When an auditor is not satisfied with the performance of the client's internal audit, he/she will launch substantive procedures, analytical and alternative procedures, thus increasing the scope of the audit sample.

Key words: *audit, auditor, tests of controls, working documents, audit evidence, audit procedures, testing, quality of audit assignments.*

Бібліографічний опис для цитування:

Лубенченко О. Е., Редько О. Ю. Застосування тестів заходів контролю в аудиторській практиці. *Статистика України*. 2021. № 3. С. 81–91. Doi: 10.31767/su.3(94)2021.03.09

Bibliographic description for quoting:

Lubenchenko, O. E., & Redko, O. Yu. (2021). Zastosuvannia testiv zakhodiv kontroliu v audytorskii praktytsi [Using Tests of Controls in the Audit Practice]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 3, 81–91. Doi: 10.31767/su.3(94)2021.03.09