

## ЛІТЕРАТУРА

1. Аньшин В.М. Инновационный менеджмент. Концепции, многоуровневые стратегии и механизмы инновационного развития: учеб. пособие / В.М. Аньшин, В.А. Колоколов, А.А. Дагаев, Л.Г. Кудинов. – 3-е изд., перераб., доп. – М.: Дело, 2007. – 584 с.
2. Большой энциклопедический словарь. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Большая Российская энциклопедия; СПб.: Норинт, 2002. – 1456 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. – 1440 с.
4. Волков О.І., Денисенко М.П., Гречан А.П. Економіка та організація інноваційної діяльності: Підручник / За ред. О.І. Волкова та М.П. Денисенко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 662 с.
5. Исаков В.И. Машинная обработка экономической информации в промышленности: учебник [для студ. высш. учеб. завед.] / Исаков В.И., Рожнов В.С. – М.: Статистика, 1977. – 358 с.
6. Исаков В.И. Механизация учета и вычислительных работ: учебник [для студ. высш. учеб. завед.] / Исаков В.И., Рожнов В.С. – М.: Статистика, 1968. – 416 с.
7. Микитюк П.П. Інноваційний менеджмент: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 400 с.
8. Подолання впливу світової фінансово-економічної кризи та поступальний розвиток. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: [[http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=181072357](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=181072357)].
9. Про інноваційну діяльність: Закон України № 40-IV від 04.07.2002 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 36. Ст. 266 (зі змін та допов.). – Режим доступу: [<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=40-15>].
10. Рошка М.С. Управління інноваційною діяльністю торговельного підприємства // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4, т. 2. – Режим доступу: [[http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vchnu\\_ekon/2009\\_4\\_2/pdf/123-127.pdf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2009_4_2/pdf/123-127.pdf)].
11. Системи менеджменту якості. Рекомендації з покращення діяльності. Міжнародний стандарт з управління якістю, ISO-9004. – Режим доступу: [<http://www.klubok.net/pageid143.html>].
12. Створення в Україні інноваційної інфраструктури на 2009 – 2013 роки. Державна цільова економічна програма. – Режим доступу: [[http://www.in.gov.ua/index.php?lang=ua&get=55&law\\_id=180#1](http://www.in.gov.ua/index.php?lang=ua&get=55&law_id=180#1)].
13. Твердохлеб Н.Г. Машинная обработка экономической информации промышленных предприятий и объединений: Учебник [для студ. высш. учеб. завед.]. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: Статистика, 1979. – 294 с.
14. Твердохлеб Н.Г. Машинная обработка экономической информации промышленных предприятий: Учебник [для студ. высш. учеб. завед.]. – М.: Статистика, 1971. – 496 с.
15. Твердохліб М. Г. Інформаційне забезпечення менеджменту: Навч. посібник. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – К.: КНЕУ, 2002. – 224 с.
16. Твисс Б. Управление научно-техническими нововведениями. – М.: Экономика, 1989. – 271 с.
17. Фатхутдинов Р.А. Инновационный менеджмент: Учебник для вузов. – 6-е изд. – СПб.: Питер, 2008. – 448 с.
18. Шумпетер Й. Инновационность и предпринимательство: практика и принципы. – М.: Инфра, 1992. – 526 с.
19. The measurement of scientific and technological activities. proposed guidelines for collecting and interpreting technological innovation data. Oslo manual. European Commission. Eurostat. – Режим доступу: [<http://www.oecd.org/dataoecd/35/61/2367580.pdf>].

## ТЕСТУВАННЯ ЯК ЗАСІБ ОЦІНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Садекова А.М., к.е.н., доцент

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

*Статья освещает алгоритм построения анкет тестирования для аудиторской оценки эффективности бухгалтерского контроля. Исследование логики формирования отображает основы теории систем, метод аналогий и сравнения.*

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, подсистема бухгалтерского контроля, аудиторская оценка, качество, эффективность.

*The article deals with the algorithm of testing forms construction for audit estimation of accounting control efficiency. The research of forming logic represents bases of theory of the systems, the method of analogies and comparison.*

**Key words:** internal control system, accounting control subsystem, audit estimation, quality, efficiency.

**Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями.** Актуальність теоретико-методологічного обґрунтування загальної системи суджень стосовно оцінки ефективності бухгалтерського контролю обумовлена, по-перше: багатоці-

льовою спрямованістю самого процесу оцінювання залежно від його суб'єктів, а по-друге: необхідністю удосконалення методичного забезпечення самого процесу оцінювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання поданої проблеми.** Аналіз наукових думок стосовно дослідження проблем внутрішнього контролю таких вчених, як: Белуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Дмитренко І.М., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Кужельний М.В., Кулаковська Л.І., Кольга Є.В., Максимова В.Ф., Нападовська Л.В., Пантелєєв В.П., Петрик О.А., Сухарева Л.О., Шевчук В.О., дозволяє констатувати той факт, що проблема оцінки якості системи внутрішнього контролю та її найважливішої підсистеми – підсистеми бухгалтерського контролю – практично не досліджувалася, за винятком фундаментальної наукової праці Максимової В.Ф. [5, 6].

**Постановка завдання.** Метою наукової статті є розкриття сутності методу тестування для аудиторської оцінки якості та ефективності внутрішнього бухгалтерського контролю як складової загальної системи внутрішнього контролю економічної діяльності підприємства.

**Виклад основного матеріалу досліджень.** Відповідно до міжнародних стандартів аудиту для вивчення і оцінки системи внутрішнього контролю та її підсистем використовуються тести ефективності процедур контролю, які дають можливість аудиторів отримати докази того, що процедури контролю функціонують ефективно і аудиторських доказів того, що заходи контролю впроваджені.

Після отримання достатніх знань про систему внутрішнього контролю і внутрішнього бухгалтерського контролю зокрема аудитор повинен прийняти рішення:

- можливості і доцільності продовження аудиту;
- вибраної на стадії укладення договору стратегії аудиту.

Для вивчення господарського процесу плануються тести з метою оцінки наданих залишків на відповідних рахунках бухгалтерського обліку за критеріями реальності, повноти, правильності оцінки і відображення в обліку, прав і зобов'язань. Законність здійснення господарських операцій здійснюється в основному під час вивчення внутрішнього бухгалтерського контролю.

На підставі виконаних тестів ефективності процедур контролю аудитор проводить групування всіх виявлених, але не виправлених на момент завершення аудиту помилок, які, на його думку, підлягають виправленню. Для цього складається робочий документ можливих уточнень. Якщо замовник не внесе необхідні виправлення, аудитор повинен провести аналіз істотності не виправлених помилок, враховуючи і їх кумулятивний ефект на достовірність звіту в цілому.

Крім того, міжнародна практика аудиту передбачає здійснення ряду заключних процедур, які на даний момент не є обов'язковими відповідно до чинного законодавства України: розгляд невизначених зобов'язань; розгляд подій, які відбулися після дати бухгалтерського балансу; загальний аналіз перевіреної звітності та ін.

Важливим моментом заключних процедур є оцінка аудитором можливості підприємства продовжувати свою діяльність на підставі вже перевіреної фінансової звітності. Саме з цією метою передбачається здійснення аналітичних процедур, хоча аудитор повинен спиратися і на результати всіх тестів, проведених у процесі аудиту.

При проведенні ефективності процедур контролю внутрішнього бухгалтерського контролю ризик має два аспекти:

- ризик недостатньої оцінки внутрішнього бухгалтерського контролю за результатами прикладу, що знижує довіру аудиторів до процедур внутрішнього бухгалтерського контролю і веде до завищеної оцінки контрольного ризику;
- ризик переоцінки внутрішнього бухгалтерського контролю і, як наслідок, контрольні ризики оцінюються дуже низько.

Коли за результатами перевірок аудитор оцінює контрольні ризики вище, ніж це є насправді, йому доводиться більш докладно тестувати проводки і сальдо рахунків, ніж того вимагають обставини. Це додаткове тестування знижує продуктивність аудиту, але не зменшує його результативність у визначенні істотних помилок у фінансовій звітності.

Ризик переоцінки здійснює безпосередній вплив на результати аудиту. Якщо контрольні ризики оцінені нижче, ніж вони є насправді, знижується інтенсивність тестування проводок і сальдо рахунків. Необґрунтоване звуження тестування бухгалтерської документації веде до того, що істотні спотворення у фінансовій звітності клієнта залишаються невиявленими.

Тому, розробляючи тести внутрішнього бухгалтерського контролю, аудитори прагнуть уникнути ризику і переоцінити ефективність виконання процедур внутрішнього бухгалтерського контролю.

Вивчення аудитором внутрішнього бухгалтерського контролю підприємства і оцінка ризику не-ефективності контролю може спиратися на такі основоположні принципи:

Відповідальність керівництва. Керівництво підприємства зобов'язане організувати систему внутрішнього контролю і забезпечити її функціонування на підприємстві. Ця концепція перебуває в повній відповідності до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", згідно з п. 3 ст. 8 якого керівник несе відповідальність за організацію внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку на підприємстві.

Достатній ступінь впевненості. Керівництво підприємства повинне розробити таку систему внутрішнього бухгалтерського контролю, яка могла б забезпечити хай не повну, але хоча б достатню упевненість в тому, що бухгалтерська звітність представлена об'єктивно. Підсистему внутрішнього бухгалтерського контролю керівництво розробляє з урахуванням потенційних витрат і вигод від використання контролю.

Обмеження, властиві внутрішньому бухгалтерському контролю. Підсистема внутрішнього бухгалтерського контролю не може розглядатися як цілком ефективна, якщо при її створенні не були враховані умови її розробки і особливості майбутнього практичного застосування. Якби і можна було сформулювати ідеальну систему, все одно її прив'язка до реальності і ефективність залежать від рівня компетентності людей, що її використовують.

Метод обробки облікової інформації. Існують значні відмінності між простою немеханізованою системою бухгалтерського обліку невеликого підприємства і складною комп'ютерною системою великого підприємства з розгалуженою мережею філіалів. Проте мета бухгалтерського контролю залишається однією і тією ж, і методи контролю застосовуються в обох випадках.

Опитування є одним з найефективніших методів первинного формування думки про систему бухгалтерського контролю. Опитування проводиться за допомогою спеціальної анкети з детальними специфічними і цільовими питаннями щодо характеристик контрольного середовища, а також процедур контролю. Але відповіді на поставлені питання не повинні розглядатися як остаточний доказ, оскільки, як правило, анкету пропонують заповнити компетентному працівнику, який може і не знати всіх деталей функціонування системи і відповідати, якою може бути система контролю із його точки зору, а не якою вона є насправді. Опитування працівників щодо системи бухгалтерського контролю допомагає аудитору скласти думку про її структуру, склад і особливості функціонування. При цьому корисно, якщо опитуваний висловлює свої думки про слабкі сторони системи контролю. Для досягнення цієї мети висвітлюються усі важливі аспекти контролю і питання ставиться так, щоб негативна відповідь вказувала на слабкі моменти, покращуючи тим самим їх аналіз.

Оскільки задачі контролю і засоби їх виконання в основному однакові для різних структур контролю, аудитори вважають за доцільне використовувати анкети тестування структури бухгалтерського контролю.

Анкети, як правило, розробляються щодо циклів господарських операцій з кожної окремої задачі бухгалтерського контролю (реальність, санкціонування, повнота, своєчасність підготовки звітності). Питання, як правило, підрозділяються на такі, що дають можливість отримати інформаційну основу для реалізації процедур контролю і на ті, що дають можливість визначити наявність або відсутність процедур контролю.

Найпростіша форма анкети внутрішнього контролю є переліком традиційних питань про засоби контролю, наявність яких аудитор сподівається знайти в тій або іншій сфері. Анкета – це зручний спосіб документування даних за конкретними процедурами контролю. У більшості випадків анкета складається так, щоб на питання передбачалася відповідь "так" чи "ні", при цьому відповідь "ні" свідчить про наявність потенційних недоліків в системі внутрішнього контролю.

Основна перевага анкети полягає в тому, що вона дозволяє в повному обсязі охопити всі сфери аудиту, виступаючи, таким чином, зручною формою робочих документів аудитора. Анкету можна підготувати достатньо швидко на самому початку проведення робіт з аудиту.

Оцінка ефективності внутрішнього бухгалтерського контролю базується на отриманні відповідей на основні контрольні питання, що містяться в бланках, які розробляються аудиторами самостійно. На основі ретельно складених анкет аудитор одержує докази про ефективність бухгалтерського контролю.

Перевагою анкет є те, що в них порушуються всі сторони організації і функціонування бухгалтерського контролю економічного суб'єкта, що перевіряється. Застосування анкет – один з найпоширеніших прийомів в діяльності аудитора. За допомогою наперед заготовлених питань він може отримати від клієнта більш детальну інформацію щодо організації і функціонування як системи управління в цілому, так і її складових, зокрема внутрішнього бухгалтерського контролю. Питання анкети повинні стосуватися характеристик основних елементів системи бухгалтерського контролю (об'єкт контролю, суб'єкт контролю, процес контролю, результат процесу контролю). Аудитор повинен знати основні характеристики виділених елементів системи бухгалтерського контролю, щоб складені ним анкети були повними.

Анкети можуть розроблятися в закритій (відповіді «так», «ні») або у відкритій (опис відповіді) формах. Перевага закритої форми полягає в тому, що аудитор одержує конкретну відповідь на поставлене питання і не залишає клієнту можливості ухилитися від відповіді. Форма анкети дозволяє на конкретно поставлене питання пропонувати три варіанти відповіді, відповідні трьом градаціям рівня ефективності бухгалтерського контролю, а саме: низький, середній і високий рівень ефективності системи (табл. 1).

Таблиця 1

### Структура анкети оцінки ефективності внутрішнього бухгалтерського контролю

| Параметри і критерії ВБК                           | Контрольні питання                               | Рівень ефективності |   |  |
|--|--|---------------------|---|--|
|  |  | низький             | середній  | високий  |
| 1.1 Забезпечення умов збереження активів           |  |                     |   |  |
| 1.1.1 Забезпечення умов збереження майна           | Чи забезпечені умови збереження майна?           | не забезпечуються;  | є склад з відповідно обладнаними місцями зберігання ТМЦ | склад охороняється і оснащений охоронною сигналізацією                                   |
| 1.1.2 Забезпечення умов збереження грошових коштів | Чи забезпечені умови збереження грошових коштів? | не забезпечуються;  | грошові кошти зберігаються у касира                     | грошові кошти і бланки строгої звітності зберігаються в сейфах і доступ до них обмежений |

У результаті дослідження ми дійшли висновку, що ця форма анкети є найбільш обґрунтованою. Така форма анкети, з одного боку, надає більш широкий спектр варіантів відповідей, ніж закрита форма анкети, з другого боку, обмежується трьома варіантами, відповідними трьом градаціям оцінки ефективності контролю, що формалізує процес оцінки якості системи і полегшує тим самим переведення якісних характеристик параметрів і критеріїв бухгалтерського контролю в кількісні показники.

Ю.Н. Воропаєв запропонував методика, яка включає систему з виділенням якісних характеристик, що визначають слабкий, середній і сильний вплив на надійність системи внутрішнього контролю. Проте така методика не дозволяє оцінити стан підсистеми бухгалтерського контролю в числовому або процентному виразі. В.В. Скобара для оцінки внутрішнього контролю запропонував використовувати таблицю-запитальник, що містить 24 питання про структуру, організацію, функціонування та інші характеристики системи внутрішнього контролю, оцінка яких може бути зроблена тільки у формі позитивної («так») або негативної («ні») відповіді. Аналогічна методика оцінки представлена в роботі С.Я. Зубілевич і С.Ф. Голова.

Згідно з МСА, аудиторська фірма повинна використовувати в своїх оцінках ризику контролю не менш як три градації: високий, середній, низький. Виходячи з цього, на думку автора, оцінка бухгалтерського контролю повинна теж проводитися відповідно до цих градацій.

З погляду практики аудиту, важливі не тільки якісні (описові) характеристики внутрішнього бухгалтерського контролю, але й кількісні показники для оцінки аудиторського ризику.

**Перспективи подальших наукових досліджень.** Результати наукового пошуку, викладені у даній статті, є методологічною основою для розробки організаційних регламентів аудиторів як суб'єктів оцінки, формалізації методики аудиторської оцінки якості та ефективності бухгалтерського контролю.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Бычкова С.М. Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности / Под ред. проф. С.М. Бычковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
2. Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 8. – С. 35–41.
3. Газарян А.В. Аудиторская оценка и проверка системы внутреннего контроля // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 1. – С. 68–70.
4. Дмитренко І.М., Борисенко М.В. Методика аудиторської оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю підприємств-клієнтів // Аудитор України. – 2004. – № 18. – С. 17–22.
5. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. – К: АВРІО, 2005. – 264 с.
6. Максимова В.Ф. Требования к оценке качества внутреннего экономического контроля // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – №7. – С. 56–61.