

УДК 657.6:658.0

Редченко К.І.
доктор економічних наук,
професор, завідувач кафедри аудиту
Львівської комерційної академії

ТЕСТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ АУДИТУ: СТРАТЕГІЧНИЙ АСПЕКТ

TESTING AS A TOOL OF AUDIT: STRATEGIC ASPECT

АНОТАЦІЯ

В статті розглянуто актуальні проблеми розвитку методології аудиту та вдосконалення аудиторських процедур. Систематизовано основні процедури тестування, які використовуються при проведенні аудиту фінансової звітності. Запропоновано аудиторські тести для виконання завдань з перевірки прогнозної інформації. Подано рекомендації щодо використання тестового методу в сфері аудиту стратегій розвитку підприємства.

Ключові слова: аудит, аудиторські тести, процедури аудиту, фінансова звітність, стратегії розвитку.

АННОТАЦІЯ

В статье рассмотрены актуальные проблемы развития методологии аудита и совершенствования аудиторских процедур. Систематизированы основные процедуры тестирования, которые используются при проведении аудита финансовой отчетности. Предложены аудиторские тесты для выполнения задач проверки прогнозной информации. Представлены рекомендации по использованию тестового метода в сфере аудита стратегий развития предприятия.

Ключевые слова: аудит, аудиторские тесты, процедуры аудита, финансовая отчетность, стратегии развития.

ANNOTATION

Relevant problems of audit methodology and improvement of audit procedures are considered. Basic testing procedures that are used in an audit of financial statements are systematized. Audit tests for examination of forecast information are suggested. Recommendations for the use of the testing method in the audit of enterprise development strategies are presented.

Keywords: auditing, audit tests, audit procedures, financial reporting, development strategies.

Постановка проблеми. Тестування традиційно вважається одним з основних методичних прийомів аудиту, використання якого є частиною світової аудиторської практики [1; 2; 3]. Його зміст полягає у тому, що аудитор формує перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно виконує необхідні процедури для отримання аудиторських доказів.

Цей методичний прийом є важливим не тільки для аудиту фінансової звітності, але й для аудиту стратегій розвитку підприємства. По-перше, складність виконання завдань з надання впевненості щодо стратегічної (прогнозої) інформації вимагає впорядкування та формалізації процедур, що мають бути виконані для досягнення поставленої мети. По-друге, тестовий підхід сприяє закріпленню та поширенню найкращої аудиторської практики, а також спадкоємності у передачі компетенцій від досвідчених аудиторів їх молодшим колегам. По-третє, аудиторські тести дозволяють застосовувати кількісні критерії у процесі оцінки об'єктів дослідження.

Серед інших аргументів на користь використання тестового підходу доцільно назвати систематичне документування контрольних дій та їх результатів, а також полегшення контролю якості аудиту, регулювання масштабу і глибини аудиторських процедур.

На жаль, в Україні питання систематизації аудиторських тестів у наукових джерелах майже не розглядається. Ця обставина має певні негативні наслідки: аудитори-практики не завжди добре розуміють, як готувати тестові робочі документи, які тести застосовувати у тих чи інших ситуаціях, наскільки детально потрібно формулювати питання тощо. Деякі з них використовують тести формально та обмежено, особливо не турбуючись про правильність застосування відповідної методології.

Разом з тим, навіть огляд багатьох зарубіжних підручників з аудиту не завжди дозволяє до кінця зрозуміти нюанси застосування аудиторських тестів. Деякі автори не наводять роз'яснень щодо класифікації та змісту різних аудиторських тестів або згадують лише окремі з них. Крім того, існують значні розбіжності між поглядами вчених на види аудиторських тестів і методика їх застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Низка українських та зарубіжних вчених досліджували проблеми етимології, систематики та прикладного застосування аудиторських тестів. Так, проф. В.П. Бондар, досліджуючи термінологічний аспект, виявив, що тлумачення тестів як однієї з ключових аудиторських процедур є дуже різним [4, с. 15–20]. Одні автори вважають, що тестування – це перелік методів та порядок їх застосування (Г.М. Давидов), інші – що це спосіб дослідження та перевірки (Н.А. Голощапов) та отримання аудиторських доказів (О.А. Миронова).

Ми підтримуємо думку проф. В.П. Бондаря, що під поняттям «тест» слід розуміти перелік питань з підготовленими варіантами відповідей, на які аудитор повинен отримати відповіді у процесі застосування різних аудиторських процедур. Що стосується поняття «тестування», то його слід використовувати для позначення безпосереднього процесу перевірки і збору аудиторських підтверджень [4, с. 19].

У практичній діяльності аудиторів США, Великої Британії, Канади, Австралії та інших зарубіжних країн тестовий підхід до виконання

аудиторської перевірки є сьогодні домінуючим [2; 3; 5]. При цьому використовується багато різних аудиторських тестів, кожен з яких має свої мету та завдання.

Британський вчений Р. Додж у своїй монографії називає такі різновиди аудиторських тестів [6, с. 92–95, 104–107]:

- незалежні тести (перевірки господарських операцій і залишків на рахунках, а також інші процедури – наприклад, аналітична перевірка, завдяки якій аудитор отримує докази щодо повноти, правильності і законності інформації, що міститься у бухгалтерських записях та фінансовій звітності);

- тести на відповідність (перевірка відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам);

- ротаційні тести (об'єкти аудиту вибираються по чергово, з допомогою принципів ротації, тобто перестановки);

- глибинні тести (можуть бути як незалежними тестами, так і тестами на відповідність; спрямовуються на певну господарську операцію, яка перевіряється на всіх стадіях облікового циклу);

- тести слабких місць (перевіряються конкретні аспекти внутрішнього контролю, які викликають недовіру);

- спрямовані тести (незалежні глибинні тести, призначені для послідовного контролю за здійсненими господарськими операціями);

- наскрізні тести (обмежена форма глибинних тестів, яка використовується для підтвердження адекватності системи бухгалтерського обліку);

- тести відсікання (дозволяють визначити правильність віднесення до відповідного періоду тих господарських операцій, які були здійснені незадовго до або відразу після закінчення звітного періоду);

- тести на переоцінку (перевірка документів від Головної книги через реєстри обліку до первинних документів);

- тести на недооцінку (перевірка від первинних документів до Головної книги).

Відомий американський фахівець з аудиту Дж.К. Робертсон доповнює цей перелік. Він додатково перераховує ще й такі види тестів [1, с. 172, 201, 360–361, 402]:

- тести перевірки внутрішнього контролю;

- комп'ютерні тести (перевірка засобів внутрішнього контролю у комп'ютерному середовищі);

- тести вибіркового контролю.

Разом з тим, деякі зарубіжні автори [7, с. 119] вважають, що аудиторські тести можуть бути

поділені лише на дві категорії: перевірки на відповідність засобів контролю і перевірки на суттєвість, а інші – на п'ять категорій [8, с. 301–311]:

- 1) процедури досягнення розуміння системи внутрішнього контролю;

- 2) тести контрольних моментів;

- 3) перевірки господарських операцій за змістом;

- 4) аналітичні процедури;

- 5) перевірки за змістом окремих елементів сальдо.

Виділення невирішених раніше частин.

У вітчизняній науковій літературі прийоми аудиторського тестування та види аудиторських тестів розглядалися у працях професорів С.М. Бичкової [9], В.П. Бондаря [4], Г.М. Давидова [10], О.А. Миронової [11], В.В. Немченко та О.Ю. Редька [12], О.А. Петрик [13], Н.М. Проскураїної [14], В.С. Рудницького [15], І.І. Сахарцевої [16], Л.О. Сухаревої та К.О. Закалінської [17] та ін. Разом з тим, існуючі аудиторські тести потребують систематизації, порядкування і групування, а також розробки методичного інструментарію їх застосування при виконанні різних аудиторських завдань. Зокрема, лишається нерозв'язаною проблема ідентифікації та провадження тестів для аудиту стратегій розвитку підприємства. Цей напрямок, на наше переконання, потребує першочергової уваги.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Вивчення і систематизація основних видів аудиторських тестів, а також їх застосування для вирішення завдань аудиту стратегій розвитку підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Узагальнення різних видів аудиторських тестів, що згадуються у науковій літературі з аудиту

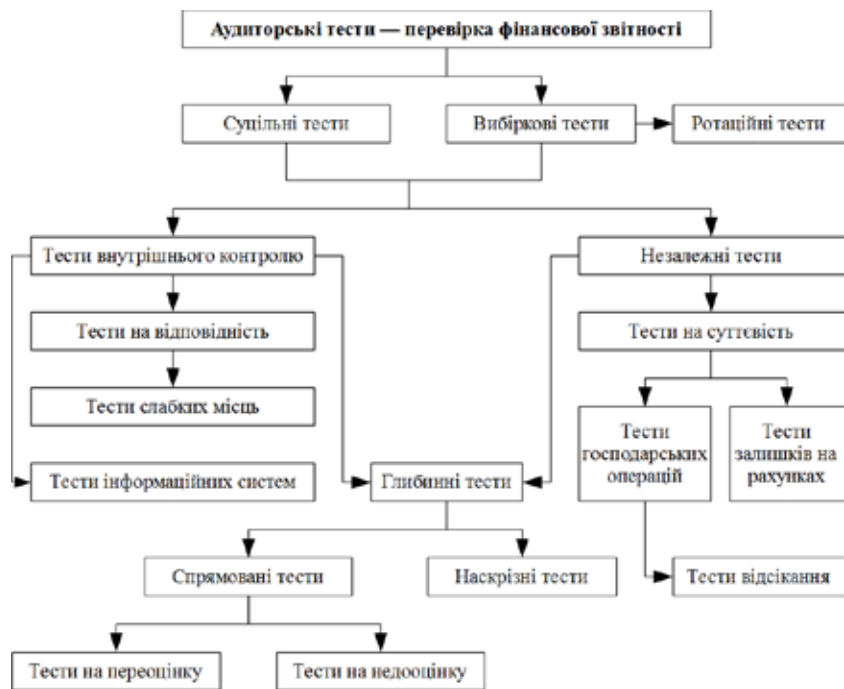


Рис. 1. Аудиторські тести для виконання завдань з аудиту фінансової звітності

фінансової звітності, а також взаємозв'язків між ними, дозволяє відобразити їх у вигляді дерева (рис. 1). Зауважимо, що багато з тестів застосовуються не тільки в аудиті фінансової звітності, але й в інших видах аудиту, тобто мають універсальний характер.

Основними категоріями аудиторських тестів, які найчастіше згадуються у Міжнародних стандартах аудиту (МСА) та наукових публікаціях, є незалежні тести і тести внутрішнього контролю.

Класичне визначення незалежних тестів розглядає їх як процедури, що використовуються для перевірки операцій або підтвердження сальдо рахунків шляхом їх перевірки на наявність значних викривлень. Незалежні тести не потрібно погоджувати з клієнтом. Вони плануються і виконуються аудиторами самостійно і дозволяють отримати необхідні докази щодо конкретних об'єктів перевірки. Наприклад, за допомогою незалежних тестів аудиторі можуть вирішувати такі важливі завдання, як перевірка тверджень вищого керівництва щодо історичної фінансової інформації чи підтвердження показників прогнозних фінансових звітів.

Незалежні тести у більшості випадків є тестами (процедурами) перевірки по суті. Останні у зарубіжній літературі поділяються на тести господарських операцій і тести залишків на рахунках, або тести елементів сальдо. При проведенні аудиту стратегій розвитку підприєм-

ства такі тести також застосовуються, оскільки надання впевненості щодо фінансової звітності, стану реалізації інвестиційних проектів, елементів внутрішнього контролю та ефективності бізнес-процесів є його складовими частинами.

Тести внутрішнього контролю порівняно з незалежними тестами мають інше призначення. Метою тестування внутрішнього контролю є досягнення впевненості у його ефективності та здатності своєчасно виявляти помилки та перекручення. Якщо внутрішній контроль визнано надійним, аудиторі можуть значно скоротити незалежні тести або навіть відмовитися від деяких з них. Тести внутрішнього контролю зазвичай погоджуються з клієнтом, оскільки для їх проведення необхідна тісна взаємодія з персоналом підприємства та санкціонований доступ до його інформаційних систем, документації, фізичних активів та інших видів ресурсів.

Тести внутрішнього контролю, які за своєю природою є тестами на відповідність, у більшості випадків зводяться до перевірки так званих слабких місць контролю. Виявлення слабких місць вимагає від аудиторів проінформувати клієнта про виявлені вади внутрішнього контролю (зокрема, це вимагається МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»).

У сучасних умовах значна частина тестів внутрішнього контролю спрямовується на дослідження інформаційних систем та здійснюється в середовищі електронної обробки даних. Тому на практиці дуже поширеними є тести інформаційних систем, призначення яких – отримання підтверджень ефективності контрольних процедур у середовищі електронної обробки даних. Під час аудиту фінансової звітності тестуються насамперед облікові інформаційні системи, а під час проведення аудиту стратегії – інформаційні системи планування та управління ресурсами підприємства, а також окремі модулі корпоративних інформаційних систем, які відповідають за фінансово-економічні функції управління та стратегічний контролінг.

Розглянутий нами перелік аудиторських тестів є недостатньо повним. Він потребує доповнення тими видами тестів, які використовуються при проведенні зовнішнього та внутрішнього аудиту, але майже не згадуються у науковій літературі. Ми пропонуємо додати до переліку такі види тестів, що є актуальними для аудиту стратегій розвитку підприємства:

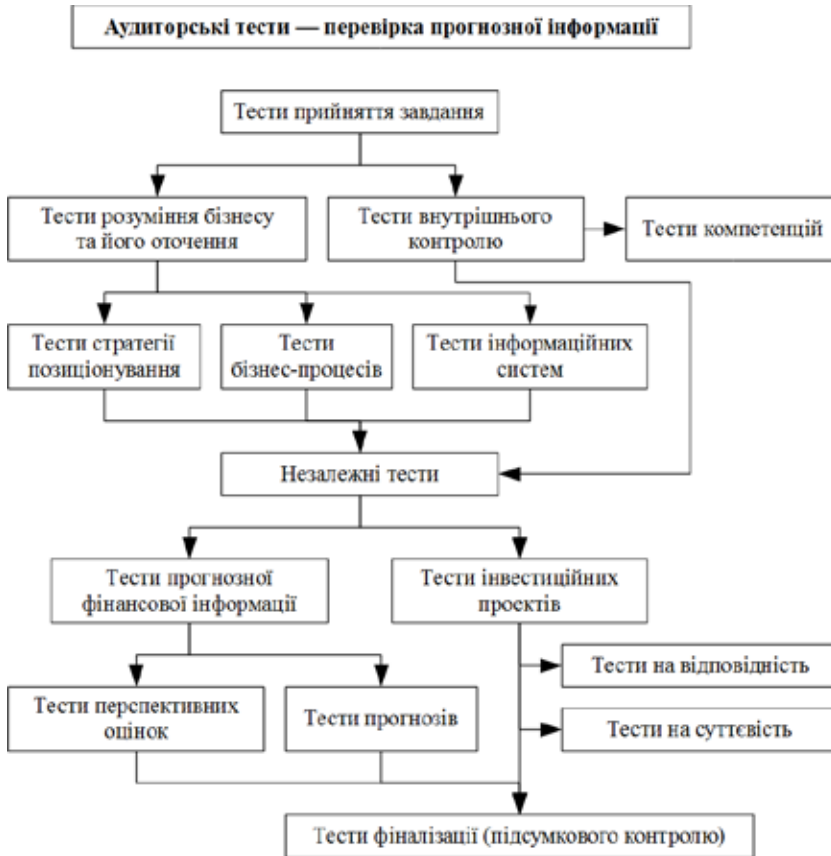


Рис. 2. Аудиторські тести для виконання завдань з перевірки прогнозої інформації

- тести прийняття завдання (використовуються на етапі розгляду ризиків нового завдання з аудиту чи надання впевненості);

- тести вивчення бізнесу та його оточення (призначені для системного вивчення цілей та процесів діяльності підприємства, його економічного, законодавчого та конкурентного середовищ);

- тести компетенцій (є характерними для системного підходу до аудиту, згідно з яким важливо оцінювати передумови та чинники результативності керівників та персоналу підприємства);

- тести фіналізації, або підсумкового контролю (застосовуються для виявлення суттєвих моментів, що не були враховані при плануванні та виконанні аудиту);

- тести інвестиційних проектів (мають місце при дослідженні проектів, що реалізуються підприємством у межах затвердженої стратегії розвитку).

Таким чином, модель застосування аудиторських тестів для перевірки прогнозної інформації (у межах аудиту стратегій розвитку підприємства) матиме вигляд, зображений на рис. 2.

Для вирішення питання про можливість прийняття завдання від нового клієнта чи продовження співпраці з існуючим клієнтом щодо нового завдання аудитор повинні з'ясувати низку питань, що стосуються загроз незалежності та об'єктивності, наявності відповідних знань та ресурсів, відсутності конфлікту інтересів та репутаційних ризиків тощо.

Позитивне рішення щодо прийняття завдання з перевірки прогнозної (стратегічної) інформації ініціює виконання низки процедур, пов'язаних з розумінням бізнесу підприємства та його оточення, внутрішнього контролю, а також наявних компетенцій у працівників та управлінського персоналу, відповідального за підготовку поданої аудиторам прогнозної інформації. Тестовий підхід є доречним для дослідження внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства, його бізнес-процесів, системи внутрішнього контролю та інформаційних систем.

Незалежні тести, обсяг та зміст яких визначається на основі оцінки ризиків бізнесу підприємства та його внутрішнього контролю, ми пропонуємо поширювати як на прогнозу фінансову інформацію, що готується у вигляді перспективних оцінок чи прогнозів, так і на інвестиційні проекти, які стосуються реалізації стратегії розвитку підприємства.

Фактично прогнозна фінансова інформація відображає майбутні зміни становища підприємства у межах існуючої бізнес-концепції та звичайної діяльності, що з нею пов'язана, а інвестиційні проекти розкривають плани щодо зміни бізнес-концепції або її розширення.

Завершення виконання завдання вимагають проведення тестів фіналізації, або тестів підсумкового контролю. Вони застосовуються для

огляду виконаних процедур та виявлення суттєвих моментів, що можуть вплинути на аудиторську думку через зміни в організації аудиторського процесу, переоцінці ризиків або перегляді початкових цілей та масштабу аудиту.

Висновки. Методологія аудиту розглядає різні способи та методичні прийоми дослідження, кінцевою метою яких є отримання достатньої інформації для складання аудиторського висновку. Разом з тим, розширення предметної області аудиту та розвиток нових напрямів, таких як аудит стратегій розвитку підприємства, вимагає використання відповідного інструментарію. Аудиторські тести є одним з найбільш ефективних методичних прийомів, які дозволяють отримати і систематизувати важливу інформацію про об'єкти дослідження. Ми розглянули і впорядкували найбільш поширені види аудиторських тестів, які застосовуються при аудиті фінансової звітності, та запропонували аудиторські тести для виконання завдань з перевірки прогнозної інформації. Це дозволить краще розуміти причинно-наслідкові зв'язки між процедурами аудиту та його результатами, зменшить методологічну невизначеність, пов'язану з послугами з надання впевненості, відмінними від аудиту фінансової звітності.

Перспективу подальших досліджень ми розглядаємо через призму сучасних інформаційних технологій, які відкривають можливість переходу від дискретного (періодичного) виконання аудиторських перевірок до безперервного аудиту на основі доступу до даних обліку підприємства у реальному часі. Цю технологію покладено в основу парадигми аудиту стратегічних систем, зміст якої в науці та у практичній діяльності аудиту залишається предметом дискусій. На основі проведеного нами дослідження у майбутньому можуть бути розроблені аудиторські тести для безперервного аудиту, що у кінцевому підсумку забезпечуватиме більш оперативне та якісне задоволення інформаційних потреб користувачів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Робертсон Дж.К. Аудит; пер. с англ. / Дж.К. Робертсон. – М.: KPMG и Контакт, 1993. – 496 с.
2. Kumar A. Auditing: theory and practice: [textbook] / A. Kumar, R. Sharma. – Sri Mumbai: Atlantic, 2009. – 950 p.
3. Messier W.F. Auditing and assurance services: a systematic approach / W.F. Messier. – [3rd ed.] – Boston: McGraw-Hill, 2003. – 796 p.
4. Бондар В.П. Тестування в аудиті: термінологічний аспект / В.П. Бондар // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2008. – № 3. – С. 15–20.
5. Hermanson R.H. Auditing theory and practice / [R.H. Hermanson, J.R. Strawser, R.H. Strawser]. – [6th ed.] – Boston: IRWIN, 1993. – 907 p.
6. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита; пер. с англ. / Р. Додж. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

7. Аудит Монтгомери / [Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш]; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
8. Аренс А. Аудит; пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
9. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. – СПб.: Лань, 2000. – 320 с.
10. Давидов Г.М. Аудит: теория і практика: [монографія] / Г.М. Давидов. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2006. – 324 с.
11. Миронова О.А. Аудит: теория и методология: [учеб. пособие] / О.А. Миронова, М.А. Азарская; 3-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2007. – 248 с.
12. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: [підручник] / за ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редька. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
13. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
14. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: [монографія] / Н.М. Проскуріна. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 737 с.
15. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту: [монографія] / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
16. Сахарцева І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програми аудиту: [монографія] / І.І. Сахарцева. – К.: Кондор, 2005. – 374 с.
17. Сухарева Л.О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку: [монографія] / Л.О. Сухарева, К.О. Закалінська. – Донецьк: Вебер, Донецька філія, 2009. – 263 с.