

## ~ АНАЛІЗ, АУДИТ, ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ~

УДК 657.6

DOI:10.32680/2409-9260-2022-1-2-290-291-54-59

**ЗАСТОСУВАННЯ ТЕСТІВ КОНТРОЛЮ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ  
ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ**

**Карпачова О.В.**, аспірантка, Університет банківської справи, м. Київ, Україна  
e-mail: olga.owlblack@gmail.com  
ORCID: 0000-0001-7163-2177

***Анотація.** Метою статті є дослідження проведення тестів контролю при аудиті МСФЗ звітності. Основними методами дослідження стали загальнонаукові підходи щодо визначення сутності, методи дедукції та індукції, порівняння, узагальнення. У статті надано визначення тестів контролю та внутрішнього контролю. Під час проведення дослідження було сформульовано мету проведення тестів контролю. Виявлено види внутрішнього контролю та розглянуто методи проведення тестів контролю. Визначено етапи проведення тестів контролю. Обґрунтовано вимоги до оформлення робочої документації за результатами проведення тестів контролю. Практичне значення дослідження застосування тестів контролю під час проведення аудиту МСФЗ звітності полягає у встановленні сутності та актуальності проведення таких аудиторських процедур, а також у визначенні чітких етапів проведення тестів контролю.*

***Ключові слова:** аудит, тести внутрішнього контролю, внутрішній контроль, МСА, МСФЗ, аудиторські процедури, аудит МСФЗ звітності.*

**APPLICATION OF TEST OF CONTROLS IN IFRS REPORTING AUDIT**

**Karpachova Olga**, PhD student, Banking University, Kiev, Ukraine  
e-mail: olga.owlblack@gmail.com  
ORCID: 0000-0001-7163-2177

***Abstract.** The purpose of the article is to study the use test of controls in the audit of IFRS reporting. The main research methods were general scientific approaches to determining the essence, methods of deduction and induction, comparison, generalization. The article provides definitions of control and internal test of controls. During the study, the purpose of the test of controls was formed. Internal control types are determined and methods of test of controls are considered. The stages of test of controls have been formed. The requirements for the preparation of working documentation based on the results of test of controls are determined. The practical significance of the study of the application of test of controls during the audit of IFRS reporting is to determine the nature and relevance of such audit procedures, as well as to identify clear stages test of controls. Given that the reporting prepared in accordance with international standards has more demanding requirements, the auditor's requirements for the quality of the audit are increased, including the availability of evidence as a basis for providing audit opinions. Also, the presence of the company's internal control system may be required in addition to owners, investors, banks, regulators. Test of controls help the auditor identify risks at the financial reporting level, reduce the audit process, and obtain additional audit evidence. Financial reporting risk is an event that may result in a material misstatement of financial statements and / or non-compliance with IFRS. Although test of controls may not fully detect all risks of fraud, auditors may use test of controls to check operational control for gaps, which can significantly reduce the risk. Test of controls can show the real state of the enterprise: if control is effective, the risk of control is low. If controls are identified as vulnerable or ineffective, the risk of control is high. If auditors encounter an error during the audit, they will expand the sample and use further testing. If additional errors are identified, they will consider whether there is a problem of systematic control that makes the means of control ineffective, or whether the errors appear to be isolated cases that do not reflect the overall effectiveness of the control.*

***Keywords:** audit, test of internal controls, internal control, ISA, IFRS, audit procedures, IFRS reporting audit.*

**JEL Classification: M410.**

**Постановка проблеми.** Більшість підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ, є підприємствами суспільного інтересу та/або мають іноземних інвесторів, які потребують підтвердження аудитора, що фінансова звітність не має суттєвих викривлень. Фінансова звітність за МСФЗ має багато вимог від міжнародних стандартів. Аудит фінансової звітності за МСФЗ потребує від аудитора якості виконаної роботи. Як наслідок цього – аудиторі при виконанні своєї роботи потребують додаткових доказів та аудиторських процедур. Однією з таких процедур є вивчення системи внутрішнього контролю підприємства. Інструментом для цього для аудитора будуть тести контролю. Актуальним питанням є дослідження важливості застосування тестів контролю при аудиті МСФЗ звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням застосування тестів контролю при аудиті та аналізі системи внутрішнього контролю займалися різні науковці, серед них

вітчизняні автори – О. М. Виноградова, Л. І. Жидеєва, Г. М. Давидов, С. Б. Ільїна, С. П. Лозовицький, Л. О. Голуб, Т. В. Ковтун, І. А. Белобжецький, Н. Т. Белуха, В. П. Бондар, а також закордонні автори – Р. Додж, Дж. К. Робертсон, Р. Монтгомери, Алвін А. Аренс, Рандал Дж. Єлдез, Марк С. Беаслей.

О. М. Виноградова і Л. І. Жидеєва наголошують, що розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, доповнене аналізом інших чинників, дає змогу аудиторю: визначити види потенційних суттєвих викривлень, які можуть існувати у фінансовій звітності; з'ясувати чинники, які впливають на ризик виникнення суттєвих викривлень; розробляти відповідні аудиторські процедури [1]. Г. М. Давидов стверджує, що тести систем контролю є важливою аудиторською процедурою для отримання аудиторських доказів щодо відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту [2]. І. Б. Ільїна наголошує на тому, що внутрішній контроль є основою планування обсягу незалежного зовнішнього аудиту і він обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Після вивчення системи внутрішнього контролю, аудитор аналізує таку систему за допомогою проведення тестів контролю [3].

С. П. Лозовицький вважає, що аудиторське тестування є одним з головних методів і прийомів аудиту, який полягає в тому, що аудитор формулює питання для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно відповідає на них, виконуючи необхідні аудиторські процедури і отримуючи аудиторські докази [4]. Л. О. Голуб звертає увагу на те, що підприємство може мати операції, які можуть бути високо ризиковими та потребувати додаткових аудиторських доказів, таких як тести контролю [5].

**Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У сучасній практиці аудиторської діяльності в Україні мало аудиторів приділяють увагу тестам контролю при плануванні та здійсненні аудиту. Також не приділено належної уваги тестам контролю з боку вітчизняних науковців. Адже міжнародні стандарти приділяють увагу вивченню системи внутрішнього контролю підприємства. Це є основою для забезпечення відображення достовірної інформації у фінансовій звітності, особливо коли мова йде про фінансову звітність за МСФЗ. Вдосконалення методики та практичного застосування тестів контролю допоможе українським аудиторам підвищити якість своїх послуг та оптимізувати ресурси на виконання аудиту.

**Мета дослідження.** Метою статті є дослідження застосування тестів контролю при аудиті МСФЗ звітності підприємств.

**Основний матеріал.** Внутрішній контроль є невід'ємною частиною управління підприємством. Система управління повинна забезпечувати постійну, надійну реалізацію інтересів. Контроль у управлінні передбачає, що управлінські механізми, встановлені на рівні підприємства та його підрозділів, сприяють досягненню цілей підприємства і мінімізації ризиків через функціонування системи внутрішнього контролю. Також наявність системи внутрішнього контролю дозволяє підготувати достовірну фінансову звітність відповідно до Концептуальної основи МСФЗ. При перевірці існування системи внутрішнього контролю аудитор застосовують тести контролю, які допомагають аудитору виявити ризики на рівні фінансової звітності, оцінивши наявність та ефективність внутрішнього контролю.

Відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» (переглянутий) аудитор повинен провести процедури на стадії планування при ідентифікації й оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння підприємства і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення [6]. Однією із таких процедур є отримання аудиторських доказів через тести контролю. Такі тести проводяться під час планування та проведення аудиту для розуміння функціонування системи обліку та внутрішнього контролю підприємства. Отже, під тестами контролю розуміють оцінку існуючих засобів контролю, як частини офіційного аудиту, так і під час підготовки до аудиту, щоб перевірити, чи існують засоби контролю, і виявити слабкі місця [2].

Внутрішній контроль – це правила й процедури, встановлені підприємством для забезпечення безперервності бізнесу, запобігання шахрайству і збереження цілісності та точності фінансової звітності. Також внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризики, які перешкоджають досягненню будь-якої мети підприємства, яка стосується:

- достовірності МСФЗ фінансової звітності;
- ефективності та результативності його діяльності;

- дотримання підприємством застосовних законів та нормативних актів.

Метою проведення тестів контролю є переконання аудитора, що на підприємстві управлінським персоналом впроваджено процес, що забезпечує достовірність та відповідність фінансової звітності концептуальним вимогам МСФЗ [7]. Тобто мета тестування внутрішнього контролю полягає в тому, щоб перевірити, чи засоби контролю належним чином виявляють суттєві помилки й навмисне викривлення у фінансовій звітності та запобігають їм. Метою практичного застосування в аудиті тестів контролю є:

- скорочення часу процесу аудиту – якщо перевірка контролю показує, що внутрішні засоби контролю ефективні та здатні запобігти помилкам або шахрайству у фінансовій звітності, то це може усунути необхідність проведення додаткових аудиторських процедур;

- надання додаткових аудиторських доказів для демонстрації відповідності в ситуаціях, коли окремі процедури по суті не можуть надати достатні докази самі собою.

При проведенні тестів контролю для аудитора головним є виявлення ризику фінансової звітності. Під ризиком фінансової звітності розуміється подія, яка може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності та/або недотримання вимог МСФЗ.

Основними причинами наявності системи внутрішнього контролю у підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ, є:

- розуміння управлінським персоналом значення наявності внутрішнього контролю для розвитку підприємства;

- вимога інвесторів, кредиторів, банків;

- вимога регуляторних органів, чинного законодавства України [8].

Проводячи тести контролю, аудитор повинен виявити ризик впливу на відповідні аудиторські твердження.

Таблиця 1

Аудиторські твердження достовірності фінансової звітності

Твердження	Опис
Твердження щодо класів операцій та подій	
Настання	Операції та події, відображені у фінансовій звітності, фактично відбулись та мають відношення до діяльності підприємства
Повнота	Всі операції та події, активи та зобов'язання, які повинні бути відображені у фінансовій звітності, відображені в ній; всі розшифровки строк фінансової звітності включені у фінансову звітність
Точність	Елементи фінансової звітності відображені у правильному вартісному та якісному вираженні
Закриття періоду	Операції та події були зареєстровані у правильному звітному періоді
Класифікація	Операції та події були зареєстровані на відповідних рахунках
Подання	Операції та події відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені
Твердження щодо залишків рахунків на кінець періоду	
Існування	Наявність активів, зобов'язань та власного капіталу
Права та зобов'язання	Підприємство має право та контролює права та активи, а визнані зобов'язання є зобов'язаннями підприємства
Повнота	Всі активи, зобов'язання та власний капітал були зареєстровані
Точність, оцінка та розподіл	Активи, зобов'язання та власний капітал, включені до фінансової звітності у відповідних сумах, всі пов'язані з цим коригування щодо оцінки належним чином зареєстровані

Класифікація	Активи, зобов'язання та власний капітал відображено на відповідних рахунках
Подання	Активи, зобов'язання та власний капітал відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені
Твердження щодо подання та розкриття	
Можуть застосовуватися усі твердження, в залежності від розкриття інформації	Порядок відображення інформації у фінансовій звітності та розкриття у Примітках до фінансовій звітності відповідає вимогам застосованих МСФЗ

Джерело: складено автором за матеріалами [6, 9]

Внутрішній контроль може бути прямим та непрямим. Прямий – мають безпосередній вплив на фінансову звітність. Такі контролю повинні запобігати викривленням фінансової звітності або виявляти їх. Непрямий – впливають на контрольне середовище підприємства в цілому, але не є достатньо детальними та специфічними, для того щоб адекватно запобігати викривленням фінансової звітності або виявляти їх.

Таблиця 2

Види внутрішніх контролів

Прямі	Непрямі
Дотримання принципу розподілення обов'язків у сфері бухгалтерського обліку	Наявність розробленого та застосованого Кодексу етики
Процес розробки, підготовки до затвердження та оновлення облікової політики.	Внутрішні нормативні документи.
Відстеження змін у законодавстві та змін стандартів МСФЗ	Розподіл повноважень та обов'язків інших співробітників підприємства
Аналіз та виконання протоколів, рішень у фінансовій звітності	Дотримання принципу доброчесності управлінського персоналу
Постійне навчання та підвищення кваліфікації співробітників бухгалтерії і працівників, , та працівників пов'язаних із складанням фінансової звітності	Політики та процедури у сфері управління персоналом

Джерело: сформовано автором за матеріалами [10]

Розглянемо, як працює наявність контролів. Наприклад, наявність облікової політики за МСФЗ та інших нормативних інструкцій на підприємстві знижують ризик ручних помилок або неправильного трактування МСФЗ. Наявність Кодексу етики знижує ризики навмисного викривлення фінансової звітності з метою покращення фінансових показників. Такі користувачі фінансової звітності за МСФЗ як інвестори, банки вимагають від підприємства розрахунок ЕВІТДА та деяких фінансових показників (наприклад, коефіцієнти абсолютної, швидкої та поточної ліквідності). Такі показники навмисно можуть бути покращеними для отримання додаткових траншів, премій тощо.

Хоча тести контролю не можуть повністю виявити всі ризики шахрайства, але аудиторі можуть використовувати тести контролю для перевірки операційного контролю на наявність прогалин, що може значно знизити ризик. Тести контролю можуть показати реальний стан підприємства: якщо контроль виявляється ефективним, то ризик контролю низький. Якщо засоби контролю визначаються як вразливі або неефективні, то ризик контролю високий. Результати тестів контролю можна порівняти з результатами інформації розкритої у Примітках до фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ [6]. Якщо у Примітках до



фінансової звітності управлінський персонал зазначає інформацію про відсутність ризиків та негативний вплив на діяльність підприємства та має позитивне значення результатів фінансового аналізу, а тим часом аудиторі виявили відсутність контролю, або контроль є неефективним, то це може свідчити про ризики викривлення фінансової звітності та затуманення інформації.

Розглянемо способи проведення тестів контролю:

1. Запит (інтерв'ю) – аудиторі надсилають відповідні запити та/або проводять інтерв'ю з управлінським персоналом та співробітниками підприємства щодо впроваджених засобів контролю. Даний метод часто використовується у поєднанні з іншими, більш надійними методами. Наприклад, при використанні тестів контролю для доходів підприємства, аудитор, надаючи запити (проводячи інтерв'ю), може визначити відповідальних осіб за повноту і своєчасність відвантаження товарів, за розробку та затвердження цінової політики, за дозвіл на реалізацію товару тощо. Водночас аудитор повинен визначати доречність та якість отриманої від підприємства інформації.

2. Спостереження – аудиторі спостерігають за діяльністю та операціями, щоб побачити, як реалізуються засоби контролю. Наприклад, аудитор може спостерігати за процесом документування або, якщо немає офіційної процедури для забезпечення встановлення камер безпеки, то аудитор може просто спостерігати, чи є на об'єкті камери безпеки.

3. Перевірка або інспекція – аудиторі визначають, чи дійсно засоби контролю діють, використовуючи наявну документацію та журнали. Наприклад, перевірка засобів контролю може включати відвідування охоронюваного об'єкта з метою переконатися, що двері замкнені та обладнані пристроями контролю доступу.

4. Повторне виконання – попередні три методи не можуть повністю гарантувати ефективну роботу внутрішнього контролю. Повторне виконання передбачає, що аудиторі фактично намагаються виконати контроль, щоб перевірити, чи він ефективний. Наприклад, аудитор може запустити резервне копіювання та спробувати відновити систему до нормальної роботи або вручну виконати фінансовий розрахунок, щоб переконатися, що він правильний, ініціювати нову транзакцію, щоб побачити, які засоби контролю використовуються підприємством та ефективність цих засобів контролю [11].

Тестування контролю проводиться за такими етапами:

- вивчення системи внутрішнього контролю;
- створення переліку засобів контролю;
- розставлення пріоритетів тестування контролю;
- розробка відповідного тесту для кожного контролю;
- здійснення тестування контролю;
- документування результатів тестування.

Якщо аудиторі під час перевірки контролю зіткнулися з помилкою, то вони розширяють вибірку та проведуть подальше тестування. Якщо будуть виявлені додаткові помилки, то аудиторі з'ясуують, чи існує проблема систематичного контролю, яка робить засоби контролю неефективними, чи є помилки поодинокими випадками, які не відображають загальну ефективність відповідного контролю.

Результатом проведення тестів контролю є оформлення робочих документів відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» [12]. Робочі документи мінімально включають:

- обговорення з членами аудиторської групи та прийняття суттєвих рішень (якщо це доречно);
- основні елементи розуміння системи внутрішнього контролю підприємства;
- джерела інформації;
- виконані процедури оцінки ризиків;
- ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

**Висновки.** Розуміння внутрішнього контролю допомагає аудитору при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності за МСФЗ. Тести контролю є одним із важливих підходів, який використовується аудиторі, щоб оптимізувати ресурси, строки і обсяг подальших аудиторських процедур. Рішення щодо застосування тестів контролю приймається після того як аудитор вивчить внутрішній контроль підприємства. Залежно від результатів тестів контролю аудиторі можуть покладатися на систему контролю підприємства як частину своєї аудиторської діяльності. Однак, якщо тести контролю показують, що контроль слабкий, то аудиторі ще активніше використовують тестування по суті, що зазвичай збільшує вартість

аудиту. Також, тести контролю допомагають виявити ризики та спланувати правильно аудит. Тести контролю надають змогу оптимізувати ресурси, строки і обсяг подальших аудиторських процедур, отримати додаткові докази, покращити якість аудиту. Отже, застосування тестів контролю є необхідною аудиторською процедурою при аудиті фінансової звітності за МСФЗ.

### Список літератури

1. Виноградова О. М., Жидеєва Л. І. Аудит: навч. посібник. К., видавництво «Центр учбової літератури», 2014. 654 с.
2. Давидов Г. М. Аудит: підручник. К., Знання, 2004. 511 с.
3. Ільїна І. Б. Основи аудиту: навч. посібник. К., Кондор, 2009. 378 с.
4. Лозовицький С. П. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика: навч. посібник. Львів, Растр-7, 2015. 339 с.
5. Голуб Л. О. Оцінка аудиторського ризику та тестування засобів контролю фінансової діяльності підприємства. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 42(3). С. 207-214.
6. International Standards on Auditing 315 (Revised 2019) «Identifying and assessing the risks of material misstatement». URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf> (дата звернення 18.01.2022).
7. Nicole Hemmer. Article: Understanding Audit Procedures: A Guide to Audit Methods & Test of Controls (12.01.2021). URL: <https://linfordco.com/blog/audit-procedures-testing> (дата звернення 18.01.2022).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Дата оновлення: 01.07.2021.
9. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення 17.01.2022).
10. Гойло Н. В. Конспект лекцій «Система внутрішнього контролю». Фінансова академія «Актив», 2021.
11. Article: What are tests of internal controls? URL: <https://gocardless.com/en-us/guides/posts/what-are-tests-of-control-in-auditing/> (дата звернення 17.01.2022).
12. International Standards on Auditing 230 «Audit documentation». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf> (дата звернення 18.01.2022).

### References

1. Vinogradova O. M., Zhideeva L. I. (2014). Audit: textbook. manual. K., Center uchbovoyi literature. [In Ukrainian].
2. Davidov G. M. (2004). Audit: a textbook. K., Knowledge. [In Ukrainian].
3. Ilyina I. B. (2009). Fundamentals of audit: textbook. manual. K., Condor. [In Ukrainian].
4. Lozovitsky S. P. (2015). Internal audit: theoretical foundations, organization and methodology: textbook. manual. L., Raster-7. [In Ukrainian].
5. Golub L. O. (2014). Assessment of audit risk and testing of means of control of financial activity of the enterprise. *Scientific works of MAUP*, 42 (3), 207-214. [In Ukrainian].
6. International Standards on Auditing 315 (Revised 2019) «Identifying and assessing the risks of material misstatement». URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf> (accessed January 18, 2022).
7. Nicole Hemmer/ Article: Understanding Audit Procedures: A Guide to Audit Methods & Test of Controls (12.01.2021). URL: <https://linfordco.com/blog/audit-procedures-testing> (accessed January 18, 2022).
8. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine of 16.07.1999 № 996-XIV. Date of renovation: 01.07.2021. [In Ukrainian].
9. International Financial Reporting Standards: IAS 1 Presentation of Financial Statements. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013) (accessed January 17, 2022). [In Ukrainian].
10. Goylo N. V. (2021). Lecture notes "Internal Control System". Financial Academy "Active". [In Russian].
11. Article: What are tests of internal controls? URL: <https://gocardless.com/en-us/guides/posts/what-are-tests-of-control-in-auditing/> (accessed January 17, 2022).
12. International Standards on Auditing 230 «Audit documentation». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf> (accessed January 18, 2022).