

system. However, the modern stage of development is characterized by the discrepancy of information provision of financial statements of enterprises in the needs of users in this direction. This caused the birth of a new reporting paradigm.

The emergence of a new reporting paradigm - integrated - is logical, since changes that have taken place over recent years in the institutional accounting environment must be taken into account by improving the accounting methodological apparatus. Integrated reporting makes it possible to combine in a single form of diverse information resources, which informs the adoption of optimal management decisions. In this case, transparency is achieved for all users of the enterprise, its advantages and disadvantages.

It is the inability of the existing paradigm of accounting reporting to solve the issues that modern society puts forward to it, caused the need for a new one. The main prerequisite for its emergence was the position of international organizations on sustainable development of society as a single direction, which provides an opportunity to provide both modern and future generations. Integrated reporting is closely linked both with financial and non-financial, is the result of the evolution of the accounting system to ensure information needs of users, increasing the transparency of data, relevancy of the accounting information.

**financial reporting, integrated reporting, sustainable development, information queries, users**

*Одержано (Received) 08.03.2021*

*Прорецензовано (Reviewed) 15.05.2021*

*Прийнято до друку (Approved) 31.05.2021*

**УДК 657.6**

**JEL Classification: M40; M41**

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6\(39\).186-197](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6(39).186-197)

**О.Б. Пугаченко**, доц., канд. екон. наук

**Т.В. Фоміна**, доц., канд. екон. наук

*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

## **Тестування системи обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами**

У статті доведено, що процедури тестування займають важливе значення при оцінці системи обліку та внутрішнього контролю підприємства. З'ясовано, що наразі відсутнє єдине визначення поняття «тестування», що призводить до неузгодженості та неоднозначності застосування цього терміну. Встановлено, що тестування використовувалось переважно під час проведення аудиторських перевірок, а наразі межі його використання розширились і тести застосовуються при загальній оцінці системи обліку та внутрішнього контролю. Представлений тест оцінки системи обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами охоплює всі етапи «життєвого циклу» окремих їх видів на підприємстві.

**тестування, облік, внутрішній контроль, необоротні активи, тест системи обліку та внутрішнього контролю**

**О.Б. Пугаченко**, доц., канд. екон. наук

**Т.В. Фомина**, доц., канд. екон. наук

*Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Україна*

## **Тестирование системы учета и внутреннего контроля операций с необоротными активами**

В статье доказано, что процедуры тестирования имеют важное значение при оценке системы учета и внутреннего контроля. Выяснено, что сегодня отсутствует единое определение понятия «тестирование», что приводит к несогласованности и неоднозначности применения этого термина. Установлено, что тестирование использовалось преимущественно при проведении аудиторских проверок, а сейчас границы его использования расширились и тесты применяются при общей оценке системы учета и внутреннего контроля. Представленный тест оценки системы учета и внутреннего контроля операций с необоротными активами охватывает все этапы «жизненного цикла» отдельных их видов на предприятии.

**тестирование, учет, внутренний контроль, необоротные активы, тест системы учета и внутреннего контроля**

© О.Б. Пугаченко, Т.В. Фоміна, 2021

**Постановка проблеми.** Найбільш поширеним способом оцінки системи внутрішнього контролю є тестування. Доволі тривалий час тести системи контролю використовувались виключно на стадії планування аудиторських перевірок. Поряд з цим практика доводить, що тестування системи внутрішнього контролю показує свою дієздатність та ефективність і за наступних умов: при зовнішньому контролі (може бути корисною при перевірці держаними контролюючими органами); при діяльності внутрішніх контролюючих органів (ревізійні комісії, служби внутрішнього аудиту); при зміні інструментів внутрішнього контролю (оцінювання альтернативних варіантів побудови системи контролю); з ініціативи власників (при їх зміні; інтерес власника щодо дієвості створеної системи контролю тощо); при зміні певних категорій облікового персоналу (головного бухгалтера, матеріально-відповідальних осіб тощо); при зміні філософії та стилю керівництва (запровадження нових форм організаційних структур, нових методик, систем бюджетування тощо); з інших причин (з ініціативи інвесторів, кредиторів тощо).

Продумані питання тестів оцінки системи внутрішнього контролю дозволяють отримати комплексну інформацію про внутрішній контроль, швидко виявити проблематичні ділянки і на основі цього вжити термінових заходів щодо їх усунення.

Рівень довіри до існуючої системи контролю на підприємстві є основою для планування, визначення етапів, процедур, методів, прийомів, способів та виконавців контрольних заходів. Все це свідчить про актуальність та необхідність розробки тестів системи обліку та контролю операцій з необоротними активами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Безверхий К. вказує, що при розробці плану роботи управлінський персонал має орієнтуватися на тестування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства [1]. У статті [25, с. 382] зазначається, що вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку потребує проведення тестування, в результаті якого можна вивчити слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження. Макаренко А.П. і Босенко Е.О. декларують, що для зменшення ризику невиявлення проводять оцінку системи внутрішнього контролю обліку, використовуючи тести внутрішнього контролю [12].

Прикладні тести системи обліку і внутрішнього контролю окремих об'єктів розробили: Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Качан К.А. – з обліку основних засобів [19, с. 122]; Самчик М.Ю. – для оцінки системи внутрішнього контролю в частині ремонту основних засобів [23, с. 44-46]; Любенко А.М., Хомуляк Т.І. – для основних засобів лізингової компанії та відповідних господарських операцій [11, с. 121]; Пугаченко О.Б. – операцій із запасами [21, с. 207-209]; Левицька С.О. – для операцій з запасами, що базуються на результатах їх інвентаризації [9, с. 204]; Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. – для виробничих запасів підприємства [25, с. 383-384]; Макаренко А.П., Босенко Е.О. – для оцінки системи внутрішнього контролю та обліку готової продукції [12]; Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. – з готівковими операціями [29, с. 24-27]; Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Ковалик М.Д. – для касових операцій у національній валюті [17, с. 117]; Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Горбатова П.О. – для внутрішнього контролю обліку власного капіталу [18, с. 52]; Феофанова І.В., Голяк В.В. – з нарахування заробітної плати [28, с. 129]; Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Петрова О.С. – для обліку доходів від реалізації продукції [14, с. 56]; Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Кулек А.С. – з розрахунків з покупцями під час тендерних закупівель, тендерних операцій та тендерних документів [13, с. 35]; Лубенченко О.Е. – для перевірки системи контролю якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності [10, с. 94-96]; Редченко К.І. – для виконання завдань з перевірки прогнозової інформації [22, с. 1034-1035]; Василюк М.М.

– для оцінки відповідності системи контролю якості вимогам МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4, с. 142-144] тощо.

Проте, незважаючи на постійних інтерес до тестування, як інструменту оцінки системи обліку та внутрішнього контролю, все ще залишається невирішеними ряд питань прикладного характеру, а деякі об'єкти взагалі залишилися поза увагою попередників-дослідників.

**Постановка завдання.** Метою є дослідження необхідності, значення й місця тестування при оцінці системи обліку і внутрішнього контролю, а також представлення авторського варіанту тесту операцій з необоротними активами.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними [15]. До складу необоротних активів відносяться: нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [20]. Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного [6, с. 13].

Тест – це коротке стандартне завдання, метод випробування, що застосовується в різних галузях науки для одержання кількісної характеристики певних явищ [27, с. 102]. У таблиці 1 представлено трактування поняття «тестування» у різних джерелах.

Таблиця 1 – Загальне визначення поняття «тестування»

Визначення	Джерело
Поняття «тестування» може використовуватися, по-перше, як метод вимірювання, по-друге, як узагальнена назва процесу вимірювання. У першому випадку, зокрема, ми маємо чітко виокремлювати такі поняття, як метод тестування та інструмент, яким здійснюється тестування. У випадку опису процесу вимірювання ми маємо розрізнити технологію тестування і процедури, які забезпечують здійснення процесу вимірювання	[3, с. 8]
Тестування – це дослідницький метод, який дозволяє виявити рівень знань, умінь і навичок, здібностей і інших якостей особистості, а також їх відповідність певним нормам шляхом аналізу способів виконання випробуванням ряду спеціальних завдань	[7, с. 100]
Тестування – це проведення дослідження за допомогою тестів	[27]
Тестування – налагодження, опробування, перевірка, випробування	[26]
Тестування – це метод вимірювання певних властивостей особи за допомогою тесту	[16]
Тестування застосовується для визначення відповідності предмета випробування заданим специфікаціям. До завдань тестування не належить визначення причин невідповідності заданим вимогам (специфікаціям)	[5]

Джерело: авторська розробка

Отже, метод тестування передбачає, що інструментом вимірювання є тест, складений із тестових завдань, процедурою вимірювання є тестування, методом оцінювання є шкалювання [3, с. 9].

Про необхідність і доцільність використання тестування в аудиторській діяльності наголошується у більшості фахових підручників та навчальних посібників,

наприклад: Л. Кулаковська та Ю. Піча ще у 2004 р. розробили тести системи контролю більшості об'єктів бухгалтерського обліку; С. Ільїна (2009 р.) зазначала, що у міжнародній практиці аудиту для вивчення системи внутрішнього контролю використовують два види тестів: наскрізні (у випадках, коли необхідно простежити за наявністю контролю від моменту появи первинного документа про господарську операцію до відображення її в облікових регістрах і фінансовій звітності) та тести узгодженості відповідності (перевіряється ефективність системи внутрішнього контролю, її здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки); колектив авторів на чолі з Г. Давидовим (2004, 2009 рр.) наголошували, що аудиторські докази одержуються в процесі перевірок належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки на суттєвість.

Редченко К. стверджує, що у практичній діяльності аудиторів США, Великої Британії, Канади, Австралії та інших зарубіжних країн тестовий підхід до виконання аудиторської перевірки є домінуючим, при цьому використовується багато різних аудиторських тестів, кожен з яких має свої мету та завдання [22, с. 1032-1033]. Скаско О. підкреслює, що завдяки методів тестування аудиторі досліджують, окрім ефективності системи внутрішнього контролю, компетентність працівників, відповідність посадам, які вони обіймають, якість програмного забезпечення [24, с. 144]. Колектив авторів [18, с. 50] наголошує, що за результатами аналізу проведеного тестування, аудитор визначає оцінку організації бухгалтерського обліку – високу, середню, низьку. У роботі [19, с. 121] визначено, що за результатами тестування аудитор проводить аналіз відповідей та робить певні висновки, на підставі яких визначає методіку аудиту, планує аудиторський ризик та рівень суттєвості, складає програму аудиту. Самчик М. вказує, що здійснюючи тест системи внутрішнього контролю внутрішні аудиторі повинні зосередити свою увагу на зонах ризику, що можуть призвести до зменшення ефективності управління [23, с. 43]. Саме тому, у таблиці 2 узагальнено авторські підходи до визначення місця і ролі тестування в аудиторській діяльності.

Таблиця 2 – Місце і роль тестування в аудиторській діяльності

Визначення	Джерело
Для оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві, як правило, використовують тестування	[28, с. 128]
Тестування традиційно вважається одним з основних методичних прийомів аудиту, використання якого є частиною світової аудиторської практики. 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	[8, с. 21]
З метою усунення причин не проходження зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, пропонується при перевірці контролю якості аудиторських послуг зовнішньому контролеру застосовувати тести контролю щодо дієвості системи внутрішнього контролю якості, яка створена аудиторською фірмою	[4, с. 141]
Поділяють думку Р.А. Алборова про те, що найбільш ефективним методом отримання попередньої інформації про стан внутрішнього контролю є тестування	[11, с. 121]
Для визначення методології аудиторської перевірки важливе значення має оцінка стану внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, яка може здійснюватися методом тестування. Тест для оцінки системи внутрішнього контролю складається аудитором для визначення аудиторського ризику, для виявлення слабких місць в організації бухгалтерського обліку основних засобів, визначення кваліфікації та практичного досвіду бухгалтера, для аналізу виявлених минулих порушень, для оцінки ефективності контрольних процедур	[19, с. 121]
Оцінка внутрішнього контролю обліку визначається за результатами анкетування, тестування або іншим способом. Найбільш раціональним є використання тестів, який	[18, с. 55]

Визначення	Джерело
охоплює і питання організації бухгалтерського обліку і функціонування внутрішнього контролю та його ефективність, професійні та практичні навички працівників	
За результатами тестування аудитор робить висновки про організацію бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та на підставі цих висновків коригує визначений аудиторський ризик, обсяг перевірки, планує основні аудиторські процедури за етапами аудиторської перевірки, визначає об'єкти перевірки і складає Програму аудиту	[17, с. 117]
При аудиті доцільно використовувати вибірковий методичний прийом організації аудиту, що значно скорочує матеріальні та трудові затрати, хоча ризик не виявлення помилки зростає. Для зменшення ризику не виявлення проводять оцінку системи внутрішнього контролю обліку, використовуючи тести внутрішнього контролю	[12]
Для планування аудиту необхідно провести тестування та оцінити стан системи внутрішнього контролю	[13, с. 36; 14, с. 57]
Відповідно до МСА 315 рекомендовано застосовувати досить прозору (одночасно – просту, деталізовану методично та організаційно) послідовність етапів визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, що вивчаються. Тести доцільно складати в розрізі певних етапів руху об'єктів	[9, с. 203, 204]
Тести системи контролю – застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінки ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю	[25, с. 382]
Важливим методом внутрішнього аудиту є тестування. До нього вдаються для стандартизованого визначення ефективності системи внутрішнього контролю, індивідуальних відомостей про особистості підприємства	[24, с. 144]
Тест системи внутрішнього контролю дозволяє внутрішнім аудиторам визначити можливі зони ризику, розробити рекомендації щодо їх мінімізації та надати ці рекомендації керівництву для їх реалізації	[23, с. 43]
Аудиторські тести є одним з найбільш ефективних методичних прийомів, які дозволяють отримати і систематизувати важливу інформацію про об'єкти дослідження	[22, с. 1035]
Що стосується поняття «тестування», то його слід використовувати для позначення безпосередньо процесу перевірки і збору аудиторських підтверджень	[2, с. 19]
Оцінку системи внутрішнього контролю доцільно проводити у вигляді тестового опитування, оскільки саме ця форма дозволить оцінити якісні вимірники в кількісних характеристиках	[21, с. 206]

*Джерело: авторська розробка*

При розробці тестів оцінки внутрішнього контролю обов'язково необхідно враховувати наступні моменти: галузеві особливості суб'єкта господарювання, що підлягає тестуванню; вплив специфіки діяльності на побудову системи обліку; залежність підприємств галузі від сезонних коливань; зовнішній вплив на розвиток даної галузі (законодавче регулювання, політичне та соціально-економічне становище); виробничі фактори; номенклатура продукції (робіт, послуг), що виготовляється (надається).

При цьому, тест має бути достатньо зрозумілим, лаконічним, всеохоплюючим і таким, що передбачає точну й однозначну відповідь – «так» або «ні» (виключає відповіді «іноді», «можливо», «за деяких умов», «не пам'ятаю», «не знаю» тощо).

Оцінку системи обліку та внутрішнього контролю операцій з оборотними активами доцільно здійснювати за допомогою тесту, наведеного у таблиці 3.

Таблиця 3 – Тест системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами

№з/п	Питання, які характеризують стан внутрішнього контролю операцій з необоротними активами	Відповідь	
		«так»	«ні»
1	Доступ до записів про облік та рух об'єктів необоротних активів мають лише відповідальні особи		
2	Ведуться реєстри аналітичного обліку:		
2.1	інвентарні картки		
2.2	інвентарні відомості		
2.3	опис інвентарних карток		
3	Об'єкти необоротних активів закріплені за матеріально-відповідальними особами		
4	З матеріально-відповідальними особами укладено договори про повну матеріальну відповідальність		
5	На підприємстві є в наявності необоротні активи, які не використовуються в господарській діяльності		
6	Керівник або уповноважена особа затверджує документи на придбання об'єктів необоротних активів		
7	Дозвіл на списання об'єктів необоротних активів надає:		
7.1	керівник		
7.2	уповноважений орган		
7.3	спеціально створена комісія		
8	Головний бухгалтер підписує, а керівник затверджує акти приймання-передачі та ліквідації об'єктів необоротних активів		
9	На звітні дати визначається справедлива вартість об'єктів нематеріальних активів		
10	Визначає справедливу вартість окремих видів необоротних активів:		
10.1	комісія, призначена керівником		
10.2	головний інженер		
10.3	головний бухгалтер		
10.4	інвентаризаційна комісія		
10.5	залучені експерти		
10.6	інші		
11	На кожний факт руху об'єктів необоротних активів складається первинний документ		
12	Об'єкти необоротних активів знаходять своє відображення в обліку на дату затвердження актів приймання-передачі		
13	Факти передачі об'єктів необоротних активів в оренду знаходять своє відображення в обліку		
14	За об'єктами необоротних активів, переданими в оренду, ведуться окремі реєстри		
15	Об'єкти необоротних активів класифіковані у відповідності до вимог законодавства		
16	До складу первісної вартості необоротних активів включаються витрати, передбачені законодавством		
17	Об'єкти необоротних активів, які повністю зношені, підлягають обов'язковій переоцінці		
18	Облік необоротних активів здійснюється із застосуванням типових форм обліку		
19	Амортизація нараховується упродовж всього терміну експлуатації об'єктів необоротних активів		
20	На підприємстві основні засоби оприбутковуються на підставі:		
20.1	рахунків-фактур		
20.2	договорів		
20.3	копій первинних документів		
20.4	інших документів		
21	Переоцінка (зменшення (відновлення) корисності) необоротних активів		

№з/п	Питання, які характеризують стан внутрішнього контролю операцій з необоротними активами	Відповідь	
		«так»	«ні»
	санкціонується керівником або уповноваженою на це особою		
22	У випадках переміщення необоротних активів між підрозділами підприємства закріплюється відповідальність за іншою матеріально-відповідальною особою		
23	Списання необоротних активів внаслідок форс-мажорних обставин здійснюється без висновків державних контролюючих органів		
24	Регістри первинного, аналітичного та синтетичного обліку 1 раз на місяць підлягають перевірці головним бухгалтером		
25	На підприємстві діє інвентаризаційна комісія		
26	Інвентаризація необоротних активів проводиться 1 раз на рік		
27	Про початок проведення інвентаризації працівники не попереджаються		
28	На період проведення інвентаризації приміщення закриваються та опломбовуються		
29	Оформлюються акти про результати інвентаризації		
30	Оформлюються протоколи за результатами інвентаризацій		
31	Ведеться книга реєстрації інвентаризацій		
32	За попередні 3 роки були випадки недостач об'єктів необоротних активів		
33	За попередні 3 роки були випадки лишків об'єктів необоротних активів		
34	За попередні 3 роки траплялись випадки крадіжок об'єктів необоротних активів		
35	За попередні 3 роки траплялись випадки знищення, псування об'єктів необоротних активів		
36	За попередні 3 роки траплялись випадки знищення, псування об'єктів необоротних активів за форс-мажорних обставин (пожежі, повені, дії непереборної сили)		
37	За попередній рік відбувалась зміна особового складу інвентаризаційної комісії		
38	Виявлені під час інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю необоротних активів та задокументованою знаходять своє відображення в обліку		
39	Траплялись випадки відшкодувань матеріальної шкоди через недостачі необоротних активів матеріально-відповідальними особами		
40	Дотримується порядок розрахунку суми відшкодування винними особами		
41	Проводиться контроль виконання заходів за результатами інвентаризації		
42	На кожному об'єкті необоротних активів зазначений інвентарний номер		
42.1	Порушення, виявлені контролюючими органами виникають внаслідок:		
42.2.	неохайності, безвідповідальності, розсіяності тощо		
42.3.	невірного судження або невірного розуміння інструктивних матеріалів		
42.4.	змови працівників підприємства між собою або з працівниками інших підприємств		
42.5	зловживання з боку керівництва		
43	Відбувається виправлення помилок та викривлень за наслідками перевірок		

*Джерело: авторська розробка*

Тести внутрішнього контролю повинні бути побудовані таким чином, щоб позитивна відповідь – «так» (але не завжди), як правило, свідчила б про те, що наведене питання задовільно характеризує систему контролю на підприємстві. Виходячи з цього, до 50% позитивних відповідей вказує на незадовільний стан системи контролю окремих операцій; відсотковий проміжок від 50 до 80% задовільно оцінює систему контролю, але вказує на деякі прогалини в його організації (на такі прогалини вкажуть відповіді, які негативно характеризують певну ділянку); більше 80% позитивних відповідей дають підстави вважати існуючу систему контролю як дієву і ефективну. Проте, останній випадок не вказує на те, що керівництво повинно повністю відволікти

увагу від контролю певних операцій, адже послаблення контролю через впевненість того, що «тут все гаразд», може стати плідним ґрунтом для можливих зловживань та порушень в майбутньому. Для оцінки результатів тестів за окремими напрямками діяльності підприємства, кожний користувач (контролер, власник, інвестор тощо) може розробити власну шкалу оцінювання (відсотки, бали, рейтинг тощо). При обранні бальної системи оцінювання надзвичайно важливим є вибір раціональної та обґрунтованої шкали з урахуванням особливостей кожного питання за умов єдиного підходу.

Окрему увагу варто приділити відповідям на взаємопов'язані питання, оскільки відповідь «так» на деякі з них не завжди позитивно характеризує контрольну діяльність. Особливу увагу слід приділяти відповідям на питання, які знаходять своє продовження у наступних пунктах тесту. Так, наприклад, якщо певне питання передбачає позитивну відповідь з одночасною негативною відповіддю на інше подібне питання, що наводиться у наступних блоках тесту, з'являється підозра у завідомо неправдивому представленні господарських фактів, наслідком чого можуть бути серйозні зловживання з боку опитуваних осіб.

При здійсненні тестування необхідно чітко визначатись з часовими рамками, тобто визначити період, за яких здійснюється оцінка (3 роки, 1 рік, 1 місяць тощо). Ефективним буде тестування працівників, які прямо чи опосередковано приймають участь у веденні певних видів операцій, і при цьому позитивна або негативна відповідь одного з працівників може мати негативні наслідки для іншого працівника. Для того, щоб тестування адекватно відобразило дійсний стан об'єкту внутрішнього контролю, необхідно: по-перше, унеможливити спілкування працівників між собою під час його проведення; по-друге, здійснювати його раптово, без попередження працівників, які будуть тестуватись; по-третє, обмежувати час на відповіді.

При дотриманні принципу раптовості великого значення набуває, так званий, «людський фактор», коли кожний працівник, який тестується намагатиметься якомога краще представити результати своєї роботи для керівництва, а це, врешті решт, лише викривить уявлення про систему внутрішнього контролю та призведе до втрачених можливостей при розробці питань щодо вдосконалення її ефективності та дієвості [29, с. 23-27].

Впровадження у практику тестування для оцінки системи внутрішнього контролю дозволить змінити ставлення до тестів та визначити їх як ефективний інструмент управління підприємством.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** За результатами дослідження з'ясовано, що процедури тестування займають важливе значення при оцінці системи обліку та внутрішнього контролю підприємства. Наразі відсутнє єдине визначення поняття «тестування», що призводить до незгодженості та неоднозначності застосування цього терміну.

Традиційно тестування використовувалось переважно під час проведення аудиторських перевірок з метою виявлення «слабких» місць, при коригуванні процесу аудиту та використанні конкретних процедур. Наразі межі використання тестування розширились і воно застосовується при загальній оцінці системи обліку та внутрішнього контролю та встановленні їх дієвості та доцільності. При цьому, тест оцінки системи обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами має охоплювати всі етапи «життєвого циклу» окремих їх видів на підприємстві.

Перспективи подальших наукових розробок вбачаються у розробці тестів системи обліку та внутрішнього контролю окремих об'єктів необоротних активів (нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна



нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи) із врахуванням галузевих особливостей, видів економічної діяльності, організаційно-правових форм суб'єктів господарювання.

## Список літератури

1. Безверхий К. Тестування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. № 3. С. 96-108
2. Бондар В.П. Тестування в аудиті: термінологічний аспект. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2008. № 3. С. 15-20.
3. Булах І.Є., Мруга М.Р. Створюємо якісний тест : Навч. посіб. К.: Майстер-клас, 2006. 160 с.
4. Василюк М.М. Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг : дис. д-ра екон. наук. : 08.00.09. Київ, 2020. 596 с.
5. Вільна енциклопедія «Вікіпедія». URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення: 11.03.2021)
6. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством : Монографія / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко ; за редакцією Г.М. Давидова. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. 200 с.
7. Загвязинский В.И., Атаханов Р. Методология и методы психолого-педагогического исследования : учеб. пособие для студ. учреждений высш. проф. образования. 7-е изд., стер. М.: Издательский центр «Академия», 2010. 208 с.
8. Інструментарій внутрішнього аудиту (посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору) / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/...%83.pdf> (дата звернення: 18.03.2021)
9. Левицька С.О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації). *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка*. 2017. Вип. 4. С. 200-206
10. Лубенченко О.Е. Практичні аспекти моніторингу системи контролю якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності. *Щоквартальний науково-інформаційний журнал «Статистика України»*. 2016. № 2 (73). С. 90-100
11. Любенко А.М., Хомуляк Т.І. Оцінка внутрішнього контролю при аудиті лізингових операцій. *Вісник Університету банківської справи*. 2020. № 1. С. 117-123.
12. Макаренко А.П., Босенко Е.О. Організація та методика аудиту готової продукції. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6818> (дата звернення: 18.03.2021).
13. Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Кулек А.С. Удосконалення методики внутрішнього аудиту розрахунків із покупцями з метою запобігання порушень під час тендерних закупівель. *Агросвіт*. 2019. № 4. С. 32-41
14. Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Петрова О.С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 54-61
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Затв. Наказом М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.02.2021)
16. Основи тестування. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php> (дата звернення: 11.08.2021)
17. Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Ковалик М.Д. Удосконалення методики аудиту операцій з грошовими коштами у касі підприємств. *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 114-121.
18. Подмешальська Ю.В., Фефанов Л.К., Горбатова П.О. Розробка програми аудиту власного капіталу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 3. С. 50-57.
19. Подмешальська Ю.В., Фефанов Л.К., Качан К.А. Удосконалення аудиту основних засобів. *Агросвіт*. 2020. № 3. С. 118-129
20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 17.02.2021)
21. Пугаченко О.Б. Процедури тестування в аудиті операцій з виробничими запасами. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. 2008. Вип. 14. С. 205-210
22. Редченко К.І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1032-1036

23. Самчик М.Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. № 2. С. 25-50
24. Скаско О.І. Завдання, методи внутрішнього аудиту діяльності суб'єктів господарювання на сучасному етапі. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Збірник наукових праць ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долишнього НАН України»*. 2016. Вип. 2 (118). С. 141-145
25. Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3. С. 378-398
26. Словник українських синонімів. URL: <https://jak.waykun.com/articles/testuvannja-ce.html> (дата звернення: 11.03.2021)
27. Словник української мови в 11 томах / Інститут Мовознавства ім. О.О. Потебні. URL: <https://slovnuk.ua/index.php?swrd=%...%8F> (дата звернення: 11.03.2021)
28. Феофанова І.В., Голяк В.В. Удосконалення обліку та аудиту заробітної плати на підприємстві. *Економіка та держава*. 2021. № 3. С. 125-130
29. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Тести внутрішнього контролю: прикладний аспект. *Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць*. 2006. Вип. 5 (60). С. 22-27

## References

1. Bezverkhij, K. (2014). Testuvannia systemy vnutrishn'ohospodars'koho kontroliu pidpriemstva [Testing of the system of internal control of the enterprise]. *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu – Bulletin of Kyiv National University of Trade and Economics*, 3, 96-108 [in Ukrainian].
2. Bondar, V.P. (2008). Testuvannia v audyti: terminolohichnyj aspekt [Testing in audit: terminological aspect]. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky – Bulletin of ZhSTU. Economic sciences*, 3, 15-20 [in Ukrainian].
3. Bulakh, I.Ye., & Mruha, M.R. (2006). Stvoriuiemo iakisnyj test [We create a quality test]. K.: Majsterklas [in Ukrainian].
4. Vasyliuk, M.M. (2020). Orhanizatsiia ta metodolohiia kontroliu iakosti audytoriv'kykh posluh [Organization and methodology of quality control of audit services]. *Doctor's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
5. Vil'na entsyklopediia «Wikipediia» [Free encyclopedia "Wikipedia"]. [uk.wikipedia.org](http://uk.wikipedia.org/wiki/). Retrieved from <https://uk.wikipedia.org/wiki/> [in Ukrainian].
6. Fomina, T.V., & Puhachenko, O.B. (2014). *Vnutrishnij kontrol' protsesiv material'noho zabezpechennia v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Internal control of logistics processes in the enterprise management system]*. Kirovohrad: Imeks-LTD [in Ukrainian]
7. Zagvjazinskij, V.I., & Atahanov, R. (2010). *Metodologija i metody psihologo-pedagogicheskogo issledovanija [Methodology and methods of psychological and pedagogical research]*. M.: Izdatel'skij centr «Akademija» [in Russian].
8. Instrumentarij vnutrishn'oho audytu (posibnyk dlia vnutrishnikh audytoriv derzhavnoho sektoru) [Internal Audit Tools (a guide for public sector internal auditors)]. [mof.gov.ua](http://mof.gov.ua). Retrieved from <https://mof.gov.ua/storage/files/%...%83.pdf> [in Ukrainian].
9. Levyts'ka, S.O. (2017). Vyrobnychi zapasy iak ob'iekt vnutrishn'oho kontroliu (na prykladi sub'iektiv spozhyvchoi kooperatsii) [Inventories as an object of internal control (on the example of consumer cooperatives)]. *Naukovi zapysky Natsional'noho universytetu «Ostroz'ka akademiia». Serii: Ekonomika – Scientific notes of the National University "Ostroh Academy". Series: Economics*, 4, 200-206 [in Ukrainian].
10. Lubenchenko, O.E. (2016). Praktychni aspekty monitorynhu systemy kontroliu iakosti audytu zovnishn'oekonomichnoi diial'nosti [Practical aspects of monitoring the quality control system of foreign economic activity audit]. *Schokvartal'nyj naukovo-informatsijnyj zhurnal «Statystyka Ukrainy» – Quarterly scientific and information magazine "Statistics of Ukraine"*, 2 (73), 90-100 [in Ukrainian].
11. Liubenko, A.M., & Khomuliak, T.I. (2020). Otsinka vnutrishn'oho kontroliu pry audyti lizynhovyykh operatsij [Assessment of internal control in the audit of leasing transactions]. *Visnyk Universytetu bankivs'koi spravy – Bulletin of the University of Banking*, 1, 117-123 [in Ukrainian].
12. Makarenko, A.P., & Bosenko, E.O. (2019). Orhanizatsiia ta metodyka audytu hotovoi produktsii [Organization and methods of audit of finished products]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 1. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6818> [in Ukrainian].
13. Melikhova, T., Chakalova, N., & Kuliek, A. (2019). Udoshkonalennia metodyky vnutrishn'oho audytu

- rozrakhunkiv iz pokuptsiamy z metoiu zapobihannia porushen' pid chas tendernykh zakupivel' [Improving the methodology of internal audit of settlements with customers in order to prevent breaches of tender procurement]. *Ahrosvit – Agrosvit, Vol. 4*, 32-41 [in Ukrainian].
14. Melikhova, T., Chakalova, N., & Petrova, O. (2019). Udoskonalennia metodychnykh pidkhodiv audytu dokhodiv vid realizatsii produktsii dlia efektyvnoho upravlinnia pidpriemstvom [Improvement of the methodological approaches of the audit of revenue income from product realization for effective management of the enterprise]. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience, 4*, 54-61 [in Ukrainian].
  15. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: zatverdzheno nakazom MFU № 73 vid 07.02.2013 r. [National Accounting Standard (Standard) 1 General Requirements for Financial Statements: from 17th November 2013, № 73]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
  16. Osnovy testuvannia [Basics of testing]. *repository.vsau.org*. Retrieved from <http://repository.vsau.org/getfile.php> [in Ukrainian].
  17. Podmeshal's'ka, Yu.V., Troian, O.V., & Kovalyk, M.D. (2019). Udoskonalennia metodyky audytu operatsij z hroshovymy koshtamy u kasi pidpriemstv [Improving the methodology of audit of cash transactions at the cash desk of enterprises]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and state, 1*, 114-121 [in Ukrainian].
  18. Podmeshalska, Yu., Feofanov, L., & Horbatova, P. (2019). Rozrobka prohramy audytu vlasnoho kapitalu. [Development of the program of audit of own capital]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience, 3*, 50-57 [in Ukrainian].
  19. Podmeshalska, Yu., Feofanov, L., & Kachan, K. (2020). Udoskonalennia audytu osnovnykh zasobiv [Improvement of fixed assets audit]. *Ahrosvit – Agrosvit, 3*, 118-129 [in Ukrainian].
  20. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy № 996-XIV vid 16.07.1999 r. [Law of Ukraine “On accounting and financial reporting in Ukraine”: from 16th July 1999, № 996-XIV]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
  21. Puhachenko, O.B. (2008). Protsedury testuvannia v audyti operatsij z vyrobnychymy zapasamy [Testing procedures in the audit of inventories]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky – Scientific works of Kirovograd National Technical University: Economic Sciences, 14*, 205-210 [in Ukrainian].
  22. Redchenko, K.I. (2015). Testuvannia yak instrument audytu: stratehichnyj aspekt [Testing as an audit tool: a strategic aspect]. *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky – Global and national economic problems, 4*, 1032-1036 [in Ukrainian].
  23. Samchyk, M.Yu. (2016). Vnutrishnij audyt vytrat na remont osnovnykh zasobiv [Internal audit of fixed asset repair costs]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis, 2*, 25-50 [in Ukrainian].
  24. Skasko, O.I. (2016). Zavdannia, metody vnutrishn'oho audytu diial'nosti sub'iektiv hospodariuvannia na suchasnomu etapi [Tasks, methods of internal audit of business entities at the present stage]. *Sotsial'no-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy. Zbirnyk naukovykh prats' DU «Instytut rehional'nykh doslidzhen' imeni M.I. Dolishn'oho NAN Ukrainy» – Socio-economic problems of the modern period of Ukraine. Collection of scientific works of SI "Institute of Regional Studies named after MI Dolny National Academy of Sciences of Ukraine", 2 (118)*, 141-145 [in Ukrainian].
  25. Skrypnyk, M.I., Hryhorevs'ka, O.O., & Radionova, N.J. (2016). Udoskonalennia orhanizatsii i metodyky audytu vyrobnychymy zapasiv na pidpriemstvi [Improving the organization and methodology of audit of inventories at the enterprise]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis, 2-3*, 378-398 [in Ukrainian].
  26. Slovnyk ukrains'kykh sinonimiv [Dictionary of Ukrainian synonyms]. *jak.waykun.com*. Retrieved from <https://jak.waykun.com/articles/testuvannja-ce.html> [in Ukrainian].
  27. Slovnyk ukrains'koi movy v 11 tomakh [Dictionary of Ukrainian synonyms]. *slovyk.ua*. Retrieved from <https://slovyk.ua/index.php?sword=%...%8F> [in Ukrainian].
  28. Feofanova, I., & Holiak, V. (2021). Udoskonalennia obliku ta audytu zarobitnoi platy na pidpriemstvi [Improvement of the accounting and the audit of payment at the enterprise]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and state, 3*, 125-130 [in Ukrainian].
  29. Fomina, T.V., & Puhachenko, O.B. (2006). Testy vnutrishn'oho kontroliu: prykladnyj aspekt [Internal control tests: applied aspect]. *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini: Zbirnyk naukovykh prats' – Formation of market relations in Ukraine: Collection of scientific works, 5 (60)*, 22-27 [in Ukrainian].

**Olha Puhachenko**, Associate Professor, PhD of Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Tetiana Fomina**, Associate Professor, PhD of Economics (Candidate of Economic Sciences)

*Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

### **Testing of the System of Accounting and Internal Control of Transactions With Non-Current Assets**

Testing of the system of accounting and internal control of transactions with non-current assets was considered in the article. The objective of the article is to study the necessity, importance and position of testing in the assessment of accounting and internal control, as well as the presentation of the author's version of the test of transactions with non-current assets.

This study was conducted using the historical method, methods of analysis, generalization, grouping and comparison. For better perception of the information and when testing the system of accounting and internal control of transactions with non-current assets the method of graphical representation was used.

According to the study results it was found that testing procedures are important in assessing the company's accounting and internal control system. It has also been found that there is currently no single definition of "testing", which leads to inconsistencies and ambiguities in the use of this term. It was found that testing was used mainly during audits to identify "weaknesses", to adjust the audit process and to use specific procedures. Currently, the limits of the use of testing have expanded and are used in the overall assessment of accounting and internal control system, and to establish its effectiveness and feasibility. We have deepened our understanding of the assessment of internal control system through tests and tried to change the attitude to the testing system as an effective management tool. The presented test of assessment of the system of accounting and internal control of operations with non-current assets covers all stages of the "life cycle" of their certain types in the company.

Prospects for further research are seen in the development of tests of accounting and internal control of certain non-current assets (intangible assets, work in progress, fixed assets, investment property, long-term biological assets, long-term financial investments, long-term receivables, deferred tax assets, other non-current assets) taking into account industry characteristics, types of economic activity, organizational and legal forms of economic entities.

**testing, accounting, internal control, non-current assets, test of accounting and internal control**

*Одержано (Received) 29.03.2021*

*Прорецензовано (Reviewed) 06.04.2021*

*Прийнято до друку (Approved) 31.05.2021*

**УДК 657**

**JEL Classification: M11, M21, M41**

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6\(39\).197-210](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6(39).197-210)

**В. М. Савченко**, проф., канд. екон. наук

**І. В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук

**Н. В. Смірнова**, доц., канд. екон. наук

*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

### **Розвиток локальних облікових теорій на прикладі теорії управлінського обліку аграрних підприємств**

Стаття присвячена дослідженню галузевої специфіки аграрних підприємств при визначенні сутності та запровадженні на них управлінського обліку. Проведено аналіз існуючих підходів до розуміння сутності категорії «управлінський облік» та з'ясовано його специфіку щодо агропідприємств. Визначені завдання, які необхідно вирішити для створення ефективного управлінського обліку на агропідприємствах. Запропоновані етапи організації управлінського обліку в агропідприємствах. Проаналізовано переваги використання управлінського обліку аграрними підприємствами. Визначені складові успішного впровадження системи управлінського обліку. З'ясовані перешкоди і проблеми на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку

**управління, облік, теорія, управлінський облік, аграрні підприємства, принципи, завдання, етапи, переваги, проблеми, перешкоди, облікова теорія, локальна облікова теорія**

© В. М. Савченко, І. В. Смірнова, Н. В. Смірнова, 2021