УДК 657.6

Бондар В.П., к.е.н., проф.
Державна академія статистики, обліку та аудиту

ТЕСТУВАННЯ В АУДИТІ: ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Визначено зміст поняття "тестування", обґрунтовано різницю між поняттями "тестування" і "тест", встановлено можливість і напрями використання терміну тестування в аудиті

Постановка проблеми. В теорії аудиту досить широко застосовується поняття "тестування". В більшості праць з аудиту автори вживають терміни "тест", "тестування", приділяючи досить мало уваги сутності та призначенню цих термінів. У вітчизняній та зарубіжній літературі з аудиту вчені часто ототожнюють поняття "тест" і "тестування", не визначаючи чіткої межі в відмінностях цих понять. Слід зазначити, що в російській літературі замість тестування вживається суто ревізійний термін "інспектування".

Окремими вченими досить гостро ставиться питання щодо правомірності використання в теорії аудиту поняття "тестування", оскільки на практиці аудитори тестування як такого не проводять.

В підручнику з аудиту під редакцією відомого російського вченого Я.В. Соколова зустрічається двояке тлумачення поняття "тест". В першому випадку автор термін "тест" вживає в контексті терміну "перевірка": "У відповідності з російським стандартом аудитор повинен отримати достатні докази на основі: перевірки (тесту) засобів внутрішнього контролю…" [13, с. 308]. З іншого боку, Я.В. Соколов визначає тести процедурами аудиту: "При цьому необхідно визначити, якими з процедур (тести засобів контролю або тести по суті) і на яких ділянках доцільно застосовувати" [13, с. 309-310].

В праці "Аудит" зарубіжних авторів Аренса А., Лоббека Дж. зустрічається таке поняття як "процедури тестування" та наводиться перелік основних типів тестів. Під процедурами тестування розуміють процеси опитування, спостереження та повторного виконання, а до типів тестів відносять деякі види аудиторських процедур. Аналіз змісту понять "тест", "тестування", "процедура", "аналітична процедура" показує те, що ці поняття позначають одні і ті ж дії аудитора.

Мета дослідження. Визначити зміст поняття "тестування", обґрунтувати різницю між поняттями "тестування" і "тест", встановити можливість і напрями використання терміну тестування в аудиті.

Викладення основного матеріалу. Виходячи з існуючих протиріч у термінологічному апараті аудиту, для уточнення правильності застосування поняття "тестування" в аудиті, розглянемо переклад цього терміну з англійської мови, представлений у довідковій літературі (табл. 1).

Таблиця 1. Переклад термінів "тест" (англ. – test, testing) у довідковій літературі

№ з/п	*Джерело*	*"Тест" англ. мовою*	*Переклад*
1	*2*	*3*	*4*
1.	Англо-український словник: У 2 т. – Близько 120000 слів / Склав М.І. Балла. – К.: Освіта, 1996. – Т.2. – 712 с.	test	1) випробування, проба, перевірка; 2) мірило, критерій, серйозне випробування; 3) перевірна робота; 4) **тест**; 5) дослідження, аналіз, дослідження, реакція, **проба** [1, с. 505]

© Бондар В.П., 2008

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*
2.	Аникин А.В., Осадчая И.М., Федоров Б.Г. Англо-русский словарь по экономике и финансам. – 1993	test	1. **тест**, випробування; перевірка, випробовувати; 2. показник, критерій, ознака [2, с. 501]
3.	Борисова Н.Ю., Сторчова М.А. Новый англо-русский толковый словарь: Бухгалтерский учет и Аудит. – Санкт-Петербург, 2004	test	Перевірка операцій (угоди) [6, с. 105]
4.	Шапиро У. Русско-английский, англо-русский словарь: более 32000 слов / Под общей редакцией У.Т. Маклеонда. – Издательство Наука-Уайли, 1992	test	Випробування, **проба**; мірило; спробувати, випробовувати [15, с. 727]
5.	Англо-український словник: У 2 т. – Близько 120000 слів / Склав М.І. Балла. – К.: Освіта, 1996. – Т.2. – 712 с.	testing	**Випробування**, **дослідження**, **тестування** [1, с. 505]
6.	Аникин А.В., Осадчая И.М., Федоров Б.Г. Англо-русский словарь по экономике и финансам. – 1993	testing	**Випробування**, **перевірка**, контроль [2, с. 503]

З таблиці 2.1 видно, що поняття “тест” (англ. – “test”) в англійській мові використовується для позначення різних за значенням та змістом термінів: випробування, вимірник, випробовувати, тест, перевірка, показник, критерій, дослідження, аналіз, перевірка операцій. Аналіз поняття “тестування” (англ. – “testing”) показує, що це поняття в англійській мові також використовується для позначення вище вказаних термінів.

В українській мові термін “тест” розглядається як явище, а “тестування” – як процес. Звідси виникає дуалізм понять, який ставить питання, чи може поняття, що означає явище, одночасно визначатись як процес, і навпаки?

Таким чином, неадекватний переклад понять призводить до нерозуміння сутності та призначення тестування як однієї із аудиторських процедур.

В більшості праць, присвячених тестуванню в аудиті, визначення цього терміну не наводиться. Авторів, які так чи інакше розглядають питання тестування, можна умовно поділити на дві групи: перша група – автори, що визначають сутність тестування; друга група – автори, що визначають лише сутність поняття “тест” (табл. 2).

Таблиця 2. Тлумачення поняття “тест” і “тестування” в працях з аудиту (1998-2003 рр.)

№ з/п	*Джерело*	*Визначення*
1	*2*	*3*
ТЕСТУВАННЯ		
1.	Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др..; Под ред. проф В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.	Аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надежности системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля, называются тестированием средств контроля. [4, с. 270]
2.	Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др.; Под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.	Тестирование – аудиторская процедура по сбору аудиторских доказательств путем осуществления детальных тестов и тестов контроля. В Российских стандартах аудиторской деятельности называется инспектирование. [5, с. 159]

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*
3.	Кольга В.Д., Парпалига М.Д. Аудит в Україні. – К.: Літера, 1998. – 384 с.	Тестування господарської операції – частина аудиторського вивчення політики і процедур структури клієнта, яка передбачає перевірку господарських операцій на основі тестів. Мета такого тестування – дати можливість аудитору спроектувати верхню частку помилки, як вихідну для оцінки ризику контролю та створення аудиторських програм. Тестування може проводитись у вигляді спостереження, переробки або перевірки документів [10, с. 363]
4.	Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / Под ред. Н.Г. Сычева, В. Ильина. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с.	Тестирование рынка – предварительное исследование рынка, осуществляемое компанией в преддверии выпуска нового продукта путем его предложения узкой группе потребителей на ограниченной территории.[14, с. 198] Тесты контроля – тесты, выполняемые с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т.е. насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения, а также исправления существенных искажений и функционирования средств внутреннего контроля в течение периода. [14, с. 199]
	ТЕСТ	
5.	Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора. Под ред. В.И. Осипова – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.	Тест средств контроля – разновидность аудиторской процедуры; заключается в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. [8, с. 317]
6.	Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора. Под ред. В.И. Осипова – М.: “Экзамен”, 1999. – 384 с.	Тест сквозной – один из способов получения аудиторских доказательств; заключается в отслеживании отражения конкретных фактов хозяйственной жизни в документации бухгалтерского учета. [8, с. 317]
7.	Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 363 с.	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. [9, с. 38]
8.	Кольга В.Д., Парпалига М.Д. Аудит в Україні. – К.: літера, 1998. – 384 с.	Тести систем контролю – тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю. [10, с. 324]
9.	Миронова О.А. Аудит: теория и методология: учеб. Пособие для чтения курсов “Аудит” студентам и магистрам специальностей “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет и аудит”, “налоги и налогообложение” / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2006. – 176 с.: ил., табл.	Тесты контроля – процедуры получения аудиторских доказательств относительно эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также функционирования средств внутреннего контроля в течении периода. [11, с. 169]
10.	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року. – Перекл. з англ.. – К.: Аудиторська палата України, 2006.	Тест – застосування процедур до деяких або всіх даних генеральної сукупності [12, с. 253]

Перша група авторів, яка охоплює 50 % (4 з 8), визначає поняття "тестування" по-різному. Бичкова С.М., Подольський В.І., Райхман М.В., Соколов Я.В. розглядають "тестування" як аудиторську процедуру [4,с. 270; 5, с. 159]; Кольга В.Д. та Парпалига М.Д. – як частину аудиторського вивчення на основі тестів [10, с. 363].

Друга група авторів, що становить 50 % (4 з 8), одностайно визнає тест аудиторською процедурою. При цьому кожен автор цю аудиторську процедуру визначає по-різному: Давидов Г.М. – як перелік методів та порядок їх застосування [9, с. 38]; Голощапов Н.А. – як спосіб дослідження та перевірку [8, с. 317]; Міронова О.А. – як процедуру для отримання аудиторських доказів [11, с. 169]; Сичова Н.Г. та Ільїна В. – як дослідження [14, с. 198-199].

Аналіз даних табл. 2.9 показує, що автори не акцентують уваги на сутності та призначенні тестування в аудиті, як однієї з аудиторських процедур.

У МСА питанням тестування приділяється достатньо уваги. У стандартах наводиться визначення "тестування" і вказуються етапи проведення аудиту, на яких проводиться тестування (табл. 3).

Таблиця 3. Аналіз положень МСА щодо поняття та застосування процедури тестування

МСА	*Параграф*	*Зміст*
МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів"	Додаток 2	Тестування вказується як приклад дій аудитора у відповідь на оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства
МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків"	п. 22-47	Надається характеристика тестів контролю, їх обсяг та час проведення
МСА 402 "Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги"	п. 10	Тестування визначається як один із способів отримання аудиторських доказів щодо операційної ефективності заходів контролю
МСА 500 "Аудиторські докази"	п. 21	Вказуються обставини за яких необхідно проводити тести контролю для отримання аудиторських доказів
МСА 530 "Аудиторська вибірка та інші процедури тестування"	п. 14-16	Охарактеризовується аудиторська вибірка для тестів контролю
	п. 17	Детальні тести визначаються як один з підвидів процедур по суті
	п. 22-27	Охарактеризовується порядок вибору статей для тестування з метою одержання аудиторських доказів
	п. 51-53	Визначається порядок прогнозування похибок при виконання детальних тестів
МСА 540 "Аудиторська перевірка облікових оцінок"	п. 10-11	Тестування визначається як один із підходів перевірки облікової політики суб'єкта господарювання. Надається перелік етапів здійснення тестування
	п. 19	Надаються вказівки щодо проведення тестування обчислень

Аналіз змісту положень МСА показує, що тестування визначається як один з видів аудиторських процедур, які виконуються для отримання аудиторських доказів на будь-

якому етапі проведення аудиту. Слід зауважити, що МСА не дають визначення поняття "тестування", а лише визначають поняття "тест" як застосування процедур до деяких або всіх даних генеральної сукупності [12, с. 253].

Особливості застосування поняття тестування і неадекватне його сприйняття є наслідком різних підходів до тлумачення понять "тест" та "тестування", що спостерігається у різних країнах. Ці терміни використовуються для позначення різних явищ та процесів (табл. 4).

Таблиця 4. Використання термінів "тест" та "тестування" в країнах світу

Терміни	*Англомовні країни*	*Слов'яномовні країни*
Тест	Поняття є тотожними та визначаються як: проба, зразок, критерій, дослідження, перевірка, показник	Зразок переліку питань із заздалегідь підготовленими варіантами відповідей
Тестування		Процес дослідження, перевірка об'єктів дослідження

Проведений аналіз змісту понять "тест" і "тестування" показав, що ці терміни не є тотожними та у слов'яномовних країнах повинні використовуватись для позначення різних явищ і процесів. Під поняттям "тест" слід розуміти перелік питань з підготовленими варіантами відповідей, на які аудитор повинен отримати відповіді в процесі застосування різних аудиторських процедур. Поняття "тестування" слід використовувати для позначення безпосередньо процесу перевірки і збору аудиторських підтверджень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження наукових, науково-методичних праць дозволило з'ясувати, що у вітчизняній теорії в галузі аудиту слід розрізняти поняття "тест" та "тестування". Тест – це підготовлений аудитором зразок переліку питань з визначеними варіантами відповідей. Тестування – це аудиторська процедура, яка передбачає отримання інформації про об'єкт дослідження, визначеної в контрольному тесті, шляхом проведення опитувань або застосування інших контрольних дій.

Поняття "тестування" запозичене із зарубіжних праць. Його некоректний переклад призвів до неадекватного застосування цього терміну в теорії аудиту і поставив під сумнів доцільність його використання в сфері аудиту.

В західній практиці контролю поняття "тест" і "тестування" ототожнюються і вживаються у розумінні аудиторської процедури. Для того, щоб відокремити тлумачення вказаних термінів, слід чітко сформулювати їх поняття. Використання тестування в якості однієї з аудиторських процедур є некоректним, оскільки це поняття у вітчизняних наукових працях має такі аналоги, як перевірка, вивчення, дослідження. В теорії господарського контролю для здійснення вказаних процесів застосовують такі прийоми контролю як спостереження та опитування.

Список використаної літератури:

1. Англо-український словник: У 2 т. – Близько 120000 слів / Склав М.І. Балла. – К.: Освіта, 1996. – Т. 2. – 712 с.

2. *Аникин А.В., Осадчая И.М., Федоров Б.Г.* Англо-русский словарь по экономике и финансам, 1993.

3. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил.

4. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и

др.; Под ред. проф В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.

5. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др.; Под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.

6. *Борисова Н.Ю., Сторчова М.А.* Новый англо-русский толковый словарь: Бухгалтерский учет и Аудит. – Санкт-Петербург, 2004.

7. *Борщ В.М.* Деякі аспекти аудиторського тестування системи обліку // Вісник ЖІТІ. – 1999. – № 10. – С. 5-13.

8. *Голощапов Н.А.* Словарь-справочник аудитора. Под ред. В.И. Осипова – М.: "Экзамен", 1999. – 384 с.

9. *Давидов Г.М.* Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 363 с.

10. *Кольга В.Д., Парпалига М.Д.* Аудит в Україні. – К.: Літера, 1998. – 384 с.

11. *Миронова О.А.* Аудит: теория и методология: учеб. Пособие для чтения курсов "Аудит" студентам и магистрам специальностей "Финансы и кредит", "Бухгалтерский учет и аудит", "налоги и налогообложение" / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2006. – 176 с.

12. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року. – Перекл. з англ. – К.: Аудиторська палата України, 2006.

13. Основы аудита: Учебник / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. – 456 с.

14. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / Под ред. Н.Г. Сычева, В. Ильина. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с.

15. *Шапиро У.* Русско-английский, англо-русский словарь: более 32000 слов / Под общей редакцией У.Т. Маклеонда. – Издательство Наука-Уайли, 1992.

БОНДАР Валерій Петрович – кандидат економічних наук, професор Державної академії статистики, обліку та аудиту

Наукові інтереси:

– теорія, організація і методологія аудиту в Україні

– комплексна комп'ютеризація процесу аудиторської перевірки