

УДК 657.635

ВИБІРКОВІ ПРИЙОМИ АУДИТУ: ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗАСТОСУВАННЯ

СОФІЯ КАФКА,
канд. екон. наук., доцент кафедри
обліку і аудиту, ІФНТУНГ,

ОЛЕСЯ КОБРИН,
головний бухгалтер страхової
компанії «Граве Україна»,

НАТАЛІЯ ВАСИЛЕНКО,
канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку і аудиту, ІФНТУНГ

Досліджено основні підходи до вибору елементів для проведення аудиторських процедур по суті, визначено особливості їх практичного здійснення та сформовано чіткий алгоритм організації аудиторської вибірки згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту.

Ключові слова: аудит, аудиторська вибірка, міжнародні стандарти аудиту, професійне судження, ризик вибірки.

ВСТУП

У процесі проведення аудиту фінансової звітності перед аудитором постає завдання отримати достатні, доречні докази для формування обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується його думка стосовно достовірності фінансової звітності. Водночас аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб провести аудит найбільш ефективно. Це передбачає досягнення цілей аудиту з мінімальними витратами. Оскільки аудитор має право самостійно вибирати прийоми та методи аудиторської перевірки [1], то, розробляючи аудиторські процедури, він повинен визначити відповідні методи вибору елементів для тестування з метою збору аудиторських доказів і досягнення цілей аудиту.

Аналіз останніх досліджень. Нами проведено огляд економічної літератури та узагальнено інформацію щодо теорії та практики вибіркового прийому в аудиті. Загалом аудиторі використовують інтуїтивний підхід для формування первинного обсягу інформації для дослідження з метою формування професійної думки про її достовірність. Такий підхід є виправданим і не суперечить міжнародним стандартам, але коли йдеться про роботу з великими масивами інформаційних потоків, використання економіко-математичного та статистичних апаратів дасть змогу отримати більш точні результати.

Мета статті – дослідження прийомів і способів аудиторської перевірки та обґрунтування пропозицій щодо раціональної організації аудиторської вибірки згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Аудиторські підходи до вибору елементів для тестування

Аудитор, приймаючи рішення про обсяг тестування того чи іншого об'єкта перевірки, повинен визначитися з тим:

- які аудиторські процедури потрібно застосувати до конкретного об'єкта перевірки;
- скільки саме елементів слід вибрати.

Аудитор може використовувати три основні підходи до відбору елементів для проведення аудиторських процедур з метою збору аудиторських доказів, а саме:

- 1) суцільну перевірку елементів (100 % дослідження);
- 2) вибір окремих елементів;
- 3) використання аудиторської вибірки.

Аудитор приймає рішення про використання того чи іншого підходу відбору на основі свого професійного судження залежно від обставин перевірки.

Професійне судження (*Professional judgment*) – застосування необхідних навичок, знань та досвіду у контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо заходів, які необхідні за обставинами завдання з аудиту [2].

Професійне судження необхідно застосовувати щодо:

- прийняття рішень про суттєвість та аудиторський ризик;
- прийняття рішень про характер, час та обсяг аудиторських процедур, які використовують для збору аудиторських доказів, відповідно до вимог МСА;

- оцінювання того, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази;
- оцінювання судження керівництва стосовно застосування концептуальної основи фінансової звітності;
- висновків, які засновані на отриманих аудиторських доказах.

Використання професійного судження в усіх випадках ґрунтується на фактах та обставинах, що відомі аудиторіві.

Суцільна перевірка, тобто стовідсоткове дослідження об'єктів аудиту, є доцільною в таких випадках:

1. Сукупність складається із невеликої кількості елементів, які характеризуються такими властивостями:

- велика вартість;
- висока ліквідність;
- підтвердження ймовірності зловживань.

Наприклад, касові операції, операції з дорогоцінними металами, транспортні засоби.

2. Якщо використання суцільної перевірки є більш ефективним для досягнення цілей аудиту, наприклад, перевірка довгострокових зобов'язань.

3. Якщо оцінки властивого ризику та ризику контролю високі [3] і тільки використання суцільної перевірки дає змогу досягти цілей аудиту. Наприклад, у аудитора виникають сумніви щодо правильності результатів аудиту попередніх періодів, аудитор підозрює шахрайство з певним класом операцій (аванси, видані керівництву підприємства, операції з пов'язаними сторонами тощо).

4. Якщо характер розрахунків повторюється та виконується в середовищі комп'ютерних інформаційних систем і це робить використання суцільної перевірки найбільш ефективним з точки зору витрат, наприклад, автоматичні розрахунки комп'ютерною інформаційною системою нарахування відсотків за кредитом, орендних платежів.

На практиці аудитор може розподіляти генеральну сукупність на окремі групи:

- а) елементи, які характеризуються високою вартістю і високим ризиком;
- б) усі інші елементи.

При цьому аудитор повинен провести суцільну перевірку за першою групою і використати вибір окремих елементів чи аудиторську вибірку за другою.

Вибір окремих елементів ґрунтується на основі професійного судження аудитора. Критеріями щодо вибору можуть бути елементи, в яких найімовірніше є помилки.

Використання професійного судження аудитора при виборі окремих елементів здійснюється на основі:

- 1) знання бізнесу клієнта і минулого досвіду роботи;
- 2) попередніх оцінок властивого ризику та ризику контролю;
- 3) результатів аналітичних процедур;
- 4) ідентифікації незвичних властивостей об'єкта перевірки.

Вибір окремих елементів рекомендується у випадках, якщо:

➤ об'єкт аудиту складається з індивідуально значущих елементів, тобто з елементів, вартість яких перевищує поріг суттєвості, визначений аудитором. Наприклад, аудитор перевіряє всі розрахунки з дебіторами, залишки по яких перевищують поріг суттєвості, наприклад 5 000 грн;

➤ аудитор визначає якісну ознаку і вибирає всі елементи, які володіють нею. Наприклад, вибирає для перевірки всі елементи, за якими у попередні періоди здійснювалося виправлення помилок, протерміновані рахунки дебіторської заборгованості, операції з пов'язаними сторонами, незвично великі та складні операції;

➤ з метою отримання аудитором додаткової інформації про діяльність клієнта, систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Наприклад, при першому проведенні аудиту виробничого підприємства аудитор може вибрати всі операції з обліку певного виду витрат з метою досягнення кращого розуміння формування і відображення в обліку собівартості продукції.

Вибір окремих чи незвичних елементів можна здійснити шляхом огляду Головної книги, опитування персоналу клієнта, аналітичних процедур. Важливо зрозуміти, що при виборі окремих елементів результати аудиторських процедур відносяться тільки до перевірених елементів і не можуть бути поширені на всю генеральну сукупність.

Загалом при проведенні аудиту фінансової звітності характер і суттєвість залишку за рахунком чи класом операцій не потребують 100 % перевірки всіх елементів. Крім того, у багатьох випадках є недоцільним і не виправданим з точки зору витрат використання аудиторських процедур до всіх елементів. У зв'язку з цим постає питання про методи вибору тих чи інших елементів з метою формулювання висновків щодо всього класу операцій чи всіх залишків на рахунок, тобто використання аудиторської вибірки.

Використання аудиторської вибірки регламентується МСА 530 «Аудиторська вибірка» [4]. Прийоми аудиторської вибірки є удосконаленням статистичних методів вибіркового спостереження, які були доповнені та розвинуті для специфічних потреб аудиту [5, с. 73].

МСА 530 «Аудиторська вибірка» застосовують у тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку під час виконання аудиторських процедур. Цей МСА доповнює МСА 500 «Аудиторські докази» [6], який стосується відповідальності аудитора за розроблення та виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів для того, щоб дійти висновків, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. У МСА 500 надано поради щодо засобів, доступних аудитору для відбору статей для тестування, одним з яких є аудиторська вибірка.

Під **аудиторською вибіркою** розуміється застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 % елементів у межах сукупності, яка стосується аудиту, так, щоб усі одиниці вибірки мали шанс бути відібраними, для того щоб забезпечити аудитора обґрунтованою основою, завдяки якій будуть зроблені висновки про всю сукупність [7; 8]. Це дає можливість сформулювати висновки відносно всієї генеральної сукупності, з якої зроблено вибірку.

Вибірка не є обов'язковою для всіх сфер аудиту, але її проведення доцільне в тих випадках, де є велика кількість схожих операцій.

Вибірка при чітко встановлених цілях і складених тестах підтвердження дасть змогу дійти правильних висновків, сам процес перевірки буде ефективнішим, оскільки можна зробити більше аудиторських процедур за визначений відрізок часу.

Аудиторську вибірку здійснюють за таких вимог:

- обсяг генеральної сукупності має бути однорідним;
- кожен елемент генеральної сукупності має бути точно ідентифікований (пронумерований, згрупований тощо);
- вибірка має повністю відповідати поставленій меті аудиту;
- генеральна сукупність повинна охоплювати увесь період, що перевіряється;
- кожен елемент генеральної сукупності повинен мати однаковий шанс бути відібраним;
- обов'язкова екстраполяція результатів вибірки на всю генеральну сукупність.

Метод вибірки не використовують у таких випадках:

- сукупність вихідних даних надто мала, щоб на її основі можна було зробити вибірку;
- усі операції на даній ділянці аудиту є суттєвими;
- сфера дослідження аудиту не складається з інформації одного типу, тобто сукупність неоднорідна.

Організація аудиторської вибірки

Аудиторську вибірку можна використовувати для здійснення як аудиторських тестів контролю, так і тестів підтвердження при:

а) тестуванні системи внутрішнього контролю (при цьому вибірку використовують для оцінювання ризику контролю) – здійснюється вибірка за якісними ознаками;

б) проведенні процедур по суті (при цьому вибірку використовують для детального тестування залишків на рахунках чи класів операцій) – вибірка за кількісними ознаками.

Організація аудиторської вибірки за МСА 530 «Аудиторська вибірка» передбачає кроки, наведені на рисунку.

Якщо аудитор формує вибірку сукупність, він обов'язково повинен домогтися її репрезентативності. *Репрезентативною* є вибірка, в якій характеристики елементів вибірки наближаються, майже дорівнюють характеристикам елементів генеральної сукупності [9].

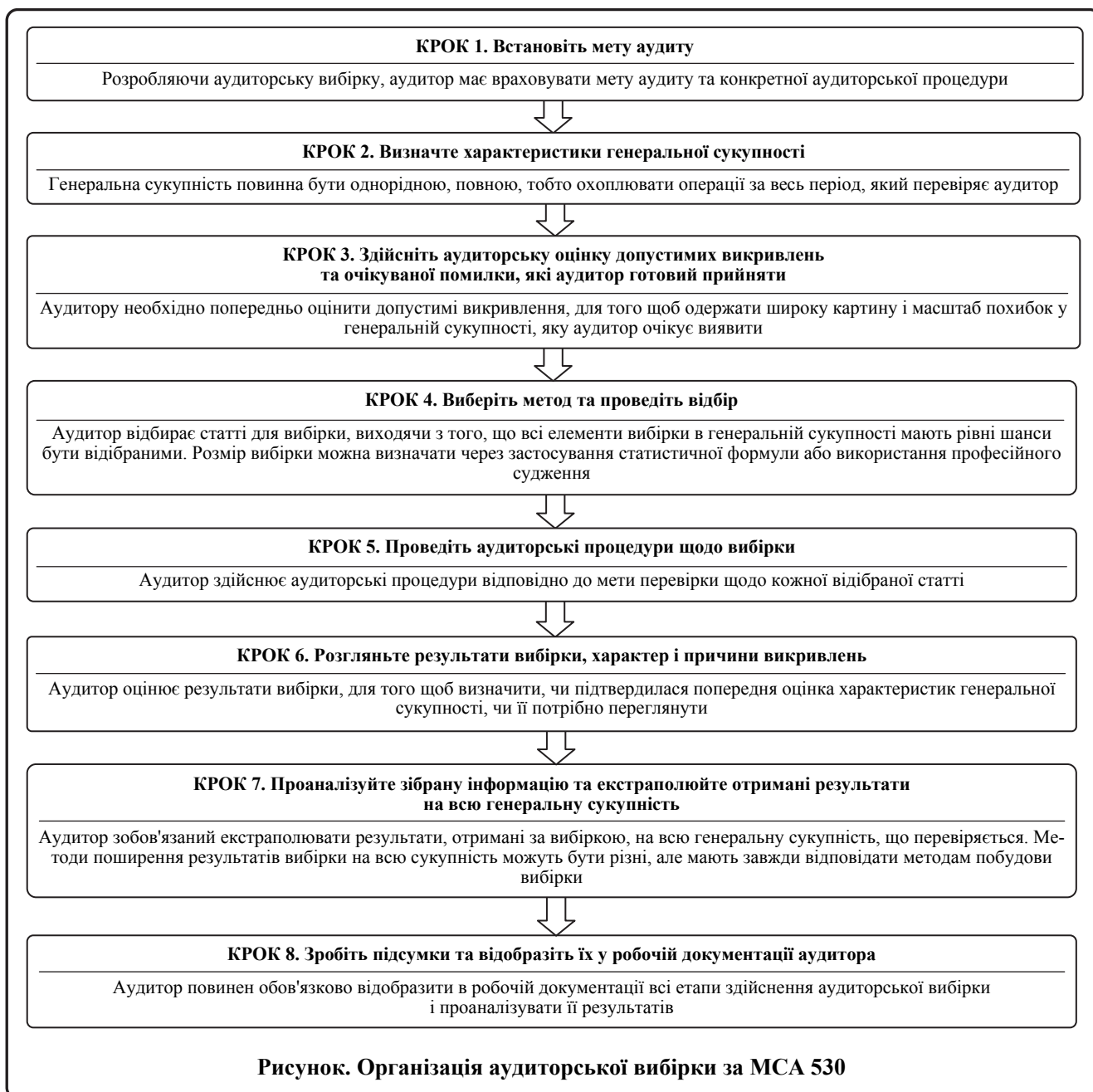
Аудитори можуть збільшити ймовірність того, що вибірка є репрезентативною, дотримуючись ретельності у її розробленні, формуванні та оцінці.

Існують два види ризику, за якими результати вибірки є нерепрезентативними щодо сукупності: невибірковий ризик та ризик вибірки.

Невибірковий ризик – це ризик того, що аудиторські тести не виявлять викривлення, помилки у вибірці за їх наявності. Основна причина невибіркового ризику є використання невідповідних чи неефективних аудиторських процедур або неправильне трактування аудиторських доказів та не виявлення помилок під час перевірки.

Основним засобом контролю **ризик вибірки** є встановлення оптимального розміру вибірки. Зокрема, при збільшенні розміру вибірки ризик вибіркової перевірки знижується, і навпаки.

За МСА 530 «Аудиторська вибірка» методи формування аудиторської вибірки поділяють на статистичні та нестатистичні (таблиця). Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом професійного судження аудитора.



Таблиця

СТАТИСТИЧНИЙ І НЕСТАТИСТИЧНИЙ ПІДХОДИ ДО ВИБІРКИ ЗА МСА 530

Статистичний підхід	Нестатистичний підхід
<i>Визначення</i>	
Елементи відбираються випадково, з однаковою можливістю бути відібраними. Обов'язковим є використання економіко-математичних та статистичних методів	Підхід потребує професійного судження аудитора, який повинен намагатися сформулювати репрезентативну вибірку шляхом вибору статей вибірки з типовими для генеральної сукупності характеристиками

Статистичний підхід до здійснення вибірки має такі характерні ознаки:

- випадковий відбір елементів вибірки;
- використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки;

результатів вибірки;

- оцінювання результатів вибірки з метою одержання висновків про сукупність у цілому.

Важливо відмітити, що ризик вибіркової пере-

вїрки існує при використанні як статистичної, так і нестатистичної вибірки. Використання статистичної вибірки дає можливість кількісно оцінити ризик контролю, в той час як вибір елементів, оцінку результатів і формулювання висновків відносно генеральної сукупності при нестатистичній вибірці здійснюють на основі професійного

судження аудитора.

За МСА 530 однаково прийнятним є використання статистичної та нестатистичної вибірки. Якщо використовують метод статистичної вибірки, то вона повинна бути ще й імовірнісною. Крім того, мають бути використані відповідні статистичні методи оцінювання результатів проведення аудиту.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У процесі збирання аудиторських доказів аудитор повинен прийняти рішення про те, яку кількість інформації необхідно отримати для досягнення поставленої перед ним мети. Це пов'язано, по-перше, з термінами проведення аудиту і обсягами інформаційних потоків, і, по-друге, необхідно забезпечити конкурентну вартість виконуваних аудитором робіт. Тому постійно виникає проблема оптимізації обсягу аудиторської перевірки і аудитори вдаються до вибіркового дослідження.

Застосування розглянутих способів і прийомів вибіркового дослідження в аудиті є реальним засобом зменшення вартості аудиторських послуг і, відповідно, залучення додаткової клієнтури.

Теоретичне обґрунтування і практичне вдосконалення прийомів аудиторської вибірки дасть аудиторам змогу раціональніше планувати процес перевірки, зменшувати витрати, залучати нових клієнтів і забезпечувати прибутковість свого бізнесу.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про аудиторську діяльність*: Закон України від 22.04.93 р. № 3125-ХІІ зі змінами і доповненнями.

2. *МСА 200* «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» Міжнародного стандарту контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. – Ч. 1; пер. з англ. – 842 с.

3. *МСА 315* «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» Міжнародного стандарту контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. – Ч. 1; пер. з англ. – 842 с.

4. *МСА 530* «Аудиторська вибірка» Міжнародного стандарту контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 ро-

ку. – Ч. 1; пер. з англ. – 842 с.

5. *Рудницький В.С.* Аудит: [навч. посібник] / В.С. Рудницький, Я.А. Гончарук. – 2-е вид., перероб. і доп. – Львів: Оріяна-Нова. – 2004. – 292 с.

6. *МСА 500* «Аудиторські докази» Міжнародного стандарту контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. – Ч. 1; пер. з англ. – 842 с.

7. *Пшенична А.Ж.* Аудит: [навч. посібник] / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

8. *Рядська В.В.* Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

9. *Статистика*: [підручник] / А.В. Головач та ін. – К.: Вища школа, 1993. – 623 с.

Исследованы основные подходы к выбору элементов для проведения аудиторских процедур по существу, определены особенности их практического осуществления и сформирован четкий алгоритм организации аудиторской выборки в соответствии с требованиями международных стандартов аудита.

Ключевые слова: аудит, аудиторская выборка, международные стандарты аудита, профессиональное суждение, риск выборки.

The article deals with the main approaches to the selection of items for audit procedures on the merits, the features of their practical implementation formed a clear algorithm of organization of audit sampling in accordance with international standards on auditing.

Keywords: audit, audit sampling, international standards on auditing, professional judgment, risk selection.