

УДК 657.6

Саєнко А.О.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

ВИБІРКОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ В МЕЖАХ ЕТАПІВ АУДИТУ

У роботі розглянута актуальність використання вибіркового дослідження, переваги їх використання у порівнянні з суцільними дослідженнями, процес аудиту поділено на етапи та розглянуто використання вибіркового дослідження на кожному з етапів.

Ключові слова: аудит, етапи аудиту, вибіркові дослідження в аудиті.

Sayenko A.A.

AUDIT SAMPLING AT THE STAGES OF THE AUDIT

The actuality of the use of audit sampling and the advantages of its use were considered. The audit process was divided into stages and examined the use of audit sampling at each stage.

Key words: audit, stages of the audit, audit sampling.

Саєнко А.А.

ВЫБОРОЧНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ В РАМКАХ ЭТАПОВ АУДИТА

В работе рассмотрена актуальность использования выборочных исследований, преимущества их использования в сравнении со сплошным исследованием, процесс аудита разделено на этапы и рассмотрено использование выборочных исследований на каждом из этапов.

Ключевые слова: аудит, этапы аудита, выборочные исследования в аудите.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Аудит в Україні почав набувати розвитку по мірі формування ринкової економіки, появи недержавних форм власності, відмінності інтересів учасників ринку. В аудиті зацікавлені власники бізнесу, інвестори, кредитори, постачальники, покупці, робітники, держава, тобто всі користувачі інформації, що міститься у фінансовій звітності, та суб'єкти, що мають відношення до підприємства.

Існує певний ряд вимог до аудиту, а саме: достовірність результатів; своєчасність результатів; виконання завдань в обмежені строки; прийнятне співвідношення витрат на аудит та цінності отриманих результатів; та інші.

Однак по мірі розвитку ринкової економіки розширюється і

діяльність підприємств, зацікавлених в аудиті, що зумовлює збільшення обсягів документів. Тому стає неможливим використання суцільного дослідження під час виконання завдань з аудиту, що обумовлює широке застосування вибіркового дослідження в аудиті.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питаннями вибіркового дослідження в аудиті займалися такі вчені: А. Аренс [1], Є.В. Белюскін [2], В.П. Бондар [3], Р.І. Гізатулліна [4], Н.І. Дорош [5], І.І. Єлісеєва [6], Дж. Лоббек [1], О.О. Терехов [6], М.М. Шигун [7] та інші. У працях цих вчених були розглянуті такі теоретичні питання: історія вибіркового дослідження в аудиті [3,7], переваги використання вибіркового дослідження [2; 4; 6; 7], проблеми, пов'язані з використанням вибіркового дослідження [7], умови використання вибіркового дослідження [2], питання термінології [1; 2; 3; 4; 6; 7], нормативне регулювання вибіркового дослідження [3; 7], особливості статистичного та не статистичного підходів до вибіркового дослідження [2; 3; 4; 6; 7], питання класифікації вибірок, вибіркового дослідження [1; 2; 4; 5; 6], роль помилок та ризиків у вибіркового дослідженнях [2; 5; 6], види помилок вибірки [3; 7], способи відбору елементів вибірки [2; 3; 4; 7], етапи проведення вибіркового дослідження [3; 4; 5; 7], аудиторські процедури, які використовують при вибіркового дослідженнях [3]. Віддаючи належне отриманим здобуткам попередників, вибіркового дослідження не було розглянуто у межах кожного етапу аудиту та це питання потребує подальшого вивчення.

Цілі статті. Метою статті є розгляд вибіркового дослідження в межах етапів аудиту. Задля досягнення мети передбачено вирішення наступних завдань:

- виявити причини використання вибіркового дослідження;
- визначити переваги застосування вибіркового дослідження;
- виділити етапи процесу аудиту і визначити на яких етапах та в якому ступені використовуються вибіркового дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Згідно з МСА та Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості, перед аудитором можуть бути поставлені різні завдання [8]:

1. Завдання з надання впевненості:
 - 1.1. аудит фінансової звітності;
 - 1.2. огляд історичної фінансової інформації;
2. Завдання з надання впевненості, інші, ніж аудит та огляд історичної фінансової звітності:
 - 2.1. власне завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд;

2.2. перевірка прогнозної фінансової інформації.

В залежності від типу та предмету завдання визначається й обсяг робіт аудитора та доцільність використання вибіркового дослідження.

Найбільш актуальне використання вибіркового дослідження є під час виконання аудиту фінансової звітності, бо цей тип завдання охоплює найбільшу кількість інформації, стосовно достовірності якої потрібно зробити висновок в обмежений час та за умов обмеженості людських та матеріальних ресурсів.

Застосування вибіркового дослідження в аудиті зумовлено кількома причинами, що є відповіддю на вимоги до аудиту:

- значною трудомісткістю аудиту, особливо в разі виконання локальних завдань аудиту звітності підприємств корпоративного сектора;
- певною обмеженістю аудитора в часі, тобто аудит повинен бути завершений в обумовлені в договорі строки;
- через труднощі визначення собівартості робіт з аудиту.

Тому в інтересах суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого підлягає аудиту, та аудитора виникає потреба у використанні вибіркового дослідження під час його проведення. Використання вибіркового дослідження дає змогу аудиторам зробити висновки за дослідженням лише частини операцій та подій, здійснених підприємством-клієнтом.

Переваги використання вибіркового дослідження в аудиті добре розкрили у свої працях І.І.Єлісеєва, О.О.Терехов [6] та М.М.Шигун [7]. Узагальнимо їх здобутки.

Основні переваги використання вибіркового дослідження в аудиті:

- економія часових, трудових та матеріальних ресурсів;
- можливість розширення програми аудиту та більш детального вивчення окремих об'єктів;
- використання вибіркового дослідження дозволяє аудитору вирішувати завдання з більш вагомим науковим обґрунтуванням;
- оперативність надання результативної інформації;
- використання в умовах, що виключають можливість суцільного дослідження;
- можливість вибіркового контролю результатів, отриманих під час суцільних досліджень.

Таким чином, використання вибіркового дослідження під час проведення аудиту є виправданим та підтверджується вимогами практики. Логічним є розгляд вибіркового дослідження в межах етапів аудиту.

Розділення процесу аудиту на певні структурні елементи є безумовним та необхідним. Однак не має єдності думок науковців стосовно кількості та назв цих структурних елементів, що дуже добре

проаналізовано у монографії І.М. Дмитренко та І.М. Белоусової [9, с. 83–88]. Думки більшості авторів розділяються між виділенням етапів та стадій процесу аудиту, проте деякі також визначають фази аудиту. Вважаємо за потрібне поділяти процес аудиту на етапи, а термін «стадія» використовувати у контексті розвитку аудиту як науки. Кількість етапів (стадій), що виділяється, коливається від трьох до десяти, причому в останні роки спостерігається тенденція виділення більшої кількості етапів (стадій) процесу аудиту. Таке розширення кількості етапів (стадій) не вважаємо за потрібним, бо це призводить до нагромодження та змішення процедур різних етапів (стадій) [8; 9].

Враховуючи все це, поділяємо думку стосовно виділення таких етапів процесу аудиту: підготовчий, дослідницький, заключний.

На підготовчому етапі аудитор і клієнт спочатку узгоджують умови проведення аудиту у листі-зобов'язанні, після чого заключають договір на проведення аудиту. Для ефективного проведення аудиту далі аудитор розробляє загальну стратегію (Меморандум) виконання завдань з аудиту, загальний план аудиту. Для розробки цих організаційних документів аудитор повинен виконати певні процедури:

- вивчення бізнесу клієнта;
- оцінка суттєвості помилок;
- оцінка аудиторського ризику;
- попереднє ознайомлення з системами обліку та внутрішнього контролю.

Всі ці процедури мають тісний зв'язок з використанням вибіркового досліджень. Вивчення бізнесу клієнта не можливо та не доцільно виконувати суцільно, тому вивчення окремих аспектів діяльності дає можливість сформуванню висновки стосовно бізнесу клієнта.

Оцінка суттєвості помилок та оцінка аудиторського ризику є дуже важливими для визначення точного та науково обґрунтованого об'єму вибірки під час реалізації вибіркового досліджень по суті.

Попереднє ознайомлення із системою обліку та внутрішнього контролю проводиться не суцільно, а вибірково для формування загальної думки про систему обліку та контролю.

Все це лягає в основу складання загального плану аудиту, де аудитор визначає ті статті та класи операцій, стосовно яких будуть застосовувати вибіркові дослідження, тобто формує генеральну сукупність для подальшої реалізації вибіркового досліджень.

На дослідницькому етапі аудитор тестує систему обліку та внутрішнього контролю, після чого корегує план проведення аудиту та отримує аудиторські докази за допомогою застосування методик аудиту.

Вибіркові дослідження застосовують як для тестування системи обліку та внутрішнього контролю, так і під час застосування методик аудиту стосовно тих об'єктів, які були виділені на підготовчому етапі та уточнені після тестування системи обліку та внутрішнього контролю. Саме під час виконання цього етапу використання вибірових досліджень є найбільш актуальним та беззаперечним. Результат вибірових досліджень, отриманий на цьому етапі, залежить від визначеного рівня суттєвості та розміру прийняттого ризику і впливає на достовірність аудиторського висновку.

На заключному етапі аудитор систематизує та аналізує виявлені помилки та відхилення, знайдені за допомогою суцільних та вибірових досліджень. Після чого формує особисту думку стосовно достовірності інформації фінансовій звітності та висловлює її в аудиторському звіті й аудиторському висновку. Вибіркові дослідження не використовують для складання аудиторського звіту або аудиторського висновку, враховують лише результати вже проведених вибірових досліджень. Однак, помилки, що не є суттєвими, відображають у звіті вибірово.

Висновки. Таким чином, використання вибірових досліджень в аудиті обумовлено вимогами до його проведення, та має ряд переваг перед суцільними дослідженнями. Вибіркові дослідження прямо або опосередковано застосовуються на всіх етапах проведення аудиту. Якість їх організації (підготовчий етап аудиту) та проведення (дослідницький етап аудиту) впливають на результат аудиту (заключний етап аудиту).

Визначення ролі та місця вибірових досліджень в аудиті дозволяє перейти до дослідження підсистеми вибірових досліджень.

1. Аренс А. Аудит [Текст]: пер. с англ., гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов / А.Аренс, Дж.Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
2. Белюшкин Е. В. Статистические выборочные исследования в аудите: теоретический и методологический аспекты: дис.. кандидата эк. наук : 08.00.12/ Евгений Владимирович Белюшкин. – Красноярск 2006. – 183 с.
3. Бондар В. П. Концепція аудиту в Україні: теорія, методологія, організація [Текст]: (монографія) / В.П.Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
4. Гизатуллина Р. И. Применение выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности: дис.. кандидата эк. наук: 08.00.12 / Регина Илдусовна Гизатуллина. – Казань 2008. – 152 с.
5. Дорош Н. И. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: дис.. ... доктора эк. наук: 08.06.04 / Ніна Іванівна Дорош. – К., 2004. – 476 с.
6. Елисеєва И. И. Статистические методы в аудите [Текст] И.И.Елисеєва, А.А.Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
7. Шигун М. М. Розвиток адаптивної системи аудиту і ревізії в умовах ринку: дис.. ... кандидата эк. наук: 08.06.04 / Марія Михайлівна Шигун. – Ж., 2003. – 310 с.
8. Дмитренко І. М. Аудит за міжнародними стандартами [Текст]: Навч.- практ. посібник / І.М.Дмитренко. – Горлівка ПП «Видавництво Ліхтар», 2010. – 268 с.

9. Дмитренко І. М. Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств [Текст]: (монографія) / І.М.Дмитренко, І.М.Белоусова; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім.М.Туган-Барановського. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – 320 с.