

УДК 657.6

Сухарева Л.О., канд. екон. наук, проф.  
Саєнко А.О.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Донецьк, Україна,  
e-mail: sayenko.14.09@gmail.com

**ВИБІРКОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ В ЗАГАЛЬНІЙ СИСТЕМІ АУДИТУ:  
МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ**

**Suhareva L.O., Cand. Sci. (Econ.), Prof.,  
Saenko A.O.**

Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky, Donetsk, Ukraine, e-mail: sayenko.14.09@gmail.com

**CUSTOM RESEARCH IN AUDITING THE GENERAL SYSTEM:  
METHODOLOGICAL ASPECT**

**Мета.** Визначення місця вибіркового дослідження в загальній системі аудиту відповідно до вимог Міжнародних стандартів редакції 2010 р.

**Методика.** Узагальнення й аналіз змісту Міжнародних стандартів аудиту та Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та подальший синтез їх основних положень з метою моделювання системи аудиту. Декомпозиція етапів аудиту та узагальнення послідовних дій аудитора на кожному етапі. У результаті аналізу Міжнародних стандартів аудиту та застосування індуктивного методу визначено місце вибіркового дослідження у загальній системі аудиту.

**Результати.** За результатами аналізу Міжнародних стандартів і Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості визначено їх основні положення, що доводять доцільність використання вибіркового дослідження саме під час аудиту фінансової звітності. Побудовано модель аудиту, яка має такі етапи: підготовчий, дослідний та заключний. Систематизовано дії аудитора на кожному з етапів відповідно до вимог Міжнародних стандартів. Визначено, що вибірккові дослідження доречно тлумачити як методичний підхід до організації аудиту. Доведено, що підхід вибіркового дослідження належить саме до дослідного етапу аудиту фінансової звітності.

**Наукова новизна.** У статті обґрунтовано місце вибіркового дослідження у загальній системі аудиту. В основу аргументів покладено міцний взаємозв'язок підходу з сутністю дослідного етапу та вимогами відповідних МСА в редакції 2010 р.

**Практична значущість.** Результати аналізу, синтезу та узагальнення даних Міжнародних стандартів, висвітлені у статті, доречно використовувати для розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиту, методики та методичних рекомендацій аудиторам-практикам.

**Ключові слова:** аудит, вибірккові дослідження, етапи аудиту, МСА, Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, система.

З інтеграцією України у міжнародні економічні відносини, перед суб'єктами господарювання постає завдання забезпечувати достовірною та об'єктивною інформацією про фінансово-господарську діяльність її користувачів. Для того, щоб надати впевненості користувачам у достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності, виникає потреба в аудиті. З розвитком економічних відносин теорія та практика аудиту також зазнає змін. Підтвердженням цього є видання 2010 р. Міжнародних стандартів якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що має значні відмінності від редакції 2007 р. У зв'язку з цим доречним є системний розгляд аудиту в контексті Міжнародних стандартів аудиту (далі МСА).

За умов зростання обсягів діяльності підприємств і, як наслідку, збільшення інформації, що відображається у фінансовій звітності, та обмеженості аудиторів у часових, трудових і матеріальних ресурсах виникає потреба у використанні вибіркового дослідження під час проведення аудиту. Питанням застосування вибіркового дослідження в аудиті присвячено МСА 530 «Аудиторська вибірка» [1], що свідчить про їх актуальність і необхідність. Тому логічним є визначення місця вибіркового дослідження у системі аудиту, побудованій у контексті МСА.

Дослідженням теорії та практики аудиту, а також питаннями використання вибіркового дослідження в аудиті займалися такі вчені: А. Аренс [3], Є.В. Белюскін [4], В.П. Бондар [5], Р.І. Гізатуліна [6], Н.І. Дорош [7], І.І. Єлісеєва [8], Дж. Лоббек [3], О.О. Терехов [8], М.М. Шигун [9] та ін.

Однак за результатами вивчення праць попередників зроблено висновок, що не було приділено достатньої уваги розгляду нової редакції МСА, тому потребує перегляду системне бачення аудиту як об'єкта та визначення місця вибіркового дослідження у системі аудиту.

**Метою статті** є визначення місця вибіркового дослідження у загальній системі аудиту в умовах упровадження МСА. Для досягнення мети передбачено вирішення таких завдань:

- обґрунтувати застосування вибіркового дослідження саме під час виконання аудиту фінансової звітності;
- побудувати модель системи аудиту згідно з вимогами МСА;
- визначити місце вибіркового дослідження у системі аудиту.

Згідно з Рішенням Аудиторської палати України № 229/7 від 31 берез. 2011 р., було затверджено обов'язкове застосування під час виконання завдань з 1 трав. 2011 р. як національні стандарти аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 р. Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (далі Концептуальна основа) [2], завдання з надання впевненості – це ті завдання, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів (інших, ніж відповідальна сторона) щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями.

Завдання з надання впевненості поділяють на завдання з надання достатньої та обмеженої впевненості. Аудит є завданням з надання достатньої впевненості, оскільки його метою є зменшення ризику до прийнятно низького рівня за конкретних обставин для висловлення думки у позитивній формі. До завдань з надання обмеженої впевненості відносяться огляди. Для цього типу завдання ризик є більшим і висновок надається в негативній формі.

Зважаючи на те, що час, характер і обсяг процедур збору достатніх і прийнятних доказів під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості свідомо лімітовані порівняно із завданнями з надання достатньої впевненості, МСА написані в контексті саме аудиту фінансової звітності та особливо за наявності МСА 530 «Аудиторська вибірка» [1], розглядати вибіркові дослідження буде доречніше також у контексті виконання аудиту фінансової звітності.

Застосування системного підходу дослідження для сучасної науки вже не є новим, проте залишається дуже актуальним. Тому логічним є візуальне подання моделі системи аудиту фінансової звітності в контексті МСА на рисунку 1.

Згідно із загальною теорією систем, мета є системоутворюючим фактором. Беручи до уваги МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів» [1], мета аудиту – це підвищення ступеня довіри можливого користувача до фінансової звітності.

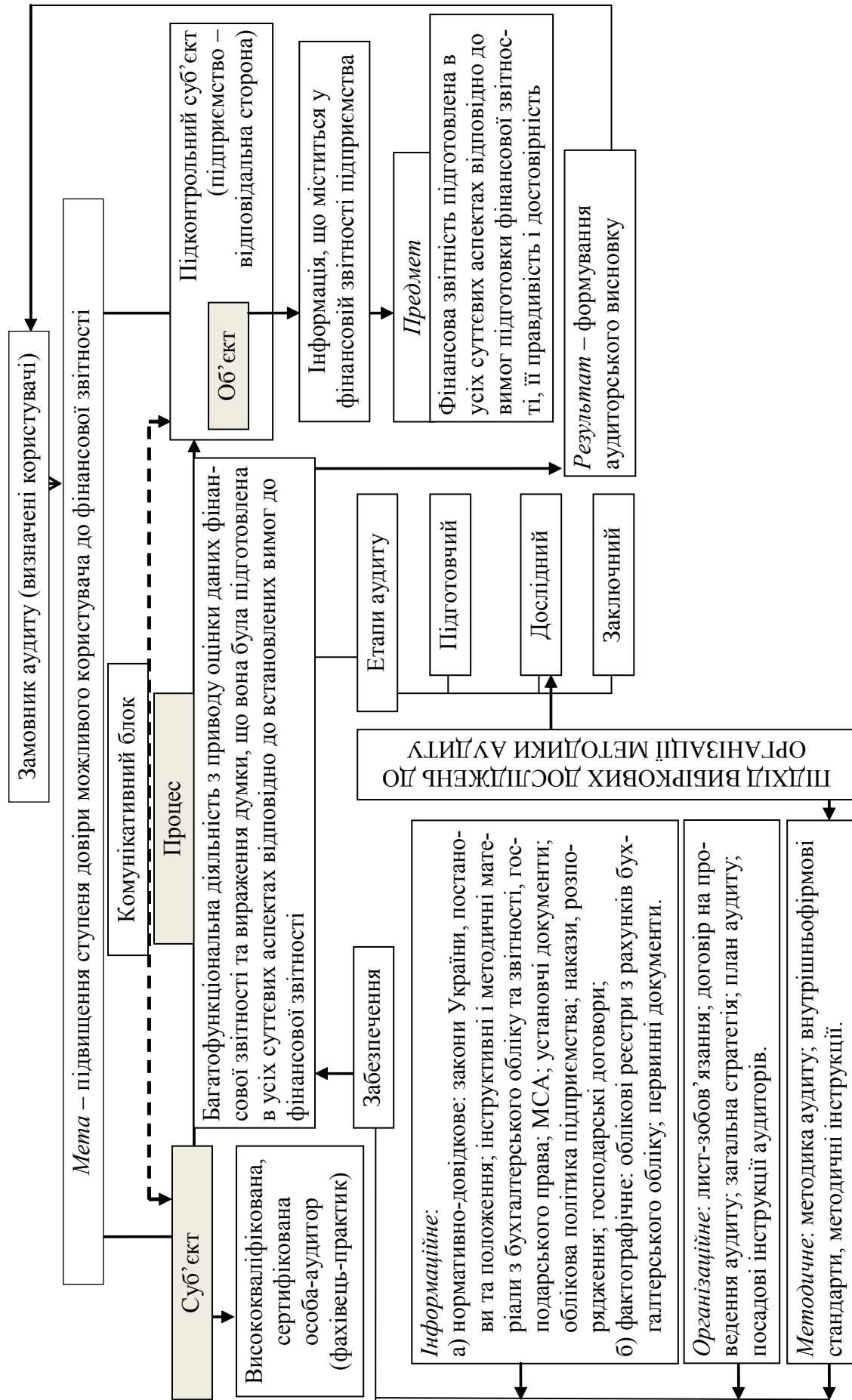


Рисунок 1 – Місце вибірових досліджень як методичного інструменту організації дослідного етапу аудиту

Мету аудиту формує замовник аудиту або визначений користувач (згідно з Концептуальною основою), що є одним із учасників тристоронніх відносин. Завдання з надання впевненості передбачають участь трьох сторін: фахівця-практика (контролюючого суб'єкта – аудитора), відповідальної сторони (підконтрольного суб'єкта – підприємства) і визначеного користувача (замовника аудиту).

Результатом аудиту є аудиторський висновок, як відповідь на мету аудиту. Сформована мета свідчить про цілеспрямованість системи та визначає суб'єкта та об'єкта системи. Суб'єкт аудиту – це висококваліфікована, сертифікована особа, тобто аудитор або фахівець-практик. Об'єктом аудиту є інформація, що міститься у фінансовій звітності підприємства. Зазначимо, що об'єкт відноситься до середовища підконтрольного суб'єкта (підприємства) або відповідальної сторони. У процесі аудиту здійснюється зворотний комунікативний зв'язок між контролюючим суб'єктом і підконтрольним суб'єктом, наявність комунікативного блоку є однією з властивостей системи, що вказує на її відкритість.

Якщо об'єкт аудиту – це інформація, що міститься у фінансовій звітності, то предмет аудиту – відповідність цієї інформації встановленим критеріям, а саме всім суттєвим аспектам відповідно до вимог підготовки фінансової звітності або правдивість її та достовірність.

Наступним складовим елементом системи є процес аудиту – багатофункціональна діяльність з приводу оцінки даних фінансової звітності та вираження думки, що вона була підготовлена в усіх суттєвих аспектах згідно з установленими вимогами до фінансової звітності або надає правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи завдань із надання впевненості. Процес повинен бути інформаційно, організаційно та методично забезпечений. У свою чергу, інформаційне забезпечення поділяється на нормативно-довідкове та фактографічне.

Нормативно-довідкове забезпечення являє собою сукупність усіх законів, підзаконних актів, затверджених на рівні Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, а також міністерств і відомств, Міжнародних стандартів аудиту, установчих документів, облікової політики, наказів, розпоряджень, господарських договорів тощо.

Фактографічне забезпечення є сукупністю даних економічного характеру про факти (операції), які було здійснено у фінансово-господарській діяльності підконтрольного суб'єкта, а саме облікові реєстри з рахунків бухгалтерського обліку, первинні документи тощо.

Організаційне забезпечення – це сукупність документів, що регламентують права, обов'язки та відповідальність аудитора: лист-зобов'язання, договір на проведення аудиту, загальна стратегія, план аудиту, посадові інструкції аудиторів.

Методичне забезпечення втілює в себе методику аудиту (сукупність способів і прийомів), внутрішньофірмові стандарти, методичні інструкції. Зазначимо, що під час втілення методики аудиту може бути використане вибіркоче дослідження, тобто на основі дослідження частини буде зроблено висновок стосовно цілого. Вибіркове дослідження є організаційним підходом до реалізації методики аудиту.

Розглянемо далі процес аудиту в контексті МСА.

Головною вимогою МСА є отримання достатньої впевненості з приводу того, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, яку отримують шляхом одержання достатніх аудиторських доказів для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Цього можна досягти, послідовно виконуючи певні етапи аудиту. У МСА немає чіткого поділу процесу аудиту на етапи, однак за результатами їх опрацювання можна всі необхідні рекомендації поділити на три основні етапи: підготовчий, дослідний та заключний.

Виконання підготовчого етапу вимагає від аудитора виконання таких дій. Перш ніж прийняти завдання, аудитор повинен вивчити наявні передумови цього завдання [1]. Далі потрібно впевнитися, що будуть виконані нижченаведені умови прийняття завдання [2]:

а) будуть дотримані відповідні етичні вимоги (чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, незалежність);

б) завдання має такі характеристики:

– предмет завдання є прийнятним;  
– критерії, які слід застосовувати, є належними та доступними для визначених користувачів;

– фахівець-практик має доступ до достатніх і прийнятних доказів;

– висновок фахівця-практика у належній формі буде надано в письмовому звіті;

– фахівець-практик упевнений, що мета завдання логічно обґрунтована.

Якщо завдання відповідає наведеним умовам, то фахівець-практик приймає це завдання, що підтверджується документально, тобто складає лист-зобов'язання та заключає договір із клієнтом.

Наступним кроком є планування аудиту [1], яке складається з розробки стратегії та плану аудиту. Аудитор встановлює загальну стратегію аудиту, тобто час, обсяг і напрям аудиту, а також спрямовує розробку плану аудиту. Для виконання мети зменшення ризику до прийнятно низького ризику спочатку потрібно ідентифікувати та оцінити наявні ризики. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» [1] дає рекомендації щодо цього питання. Після оцінки ризиків аудитор розробляє дії у відповідь на оцінені ризики [1].

У плані аудиту описується характер, час і обсяг запланованих процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень та інших запланованих процедур.

Аудиторські докази отримуються за рахунок виконання процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур. Отже, на дослідному етапі аудитор саме виконує заплановані у Плані аудиту аудиторські процедури.

Виконання аудиторських процедур можна поділити на тести заходів контролю та процедури по суті включно з детальними тестами та аналітичними процедурами. Аудиторські процедури отримання достатніх і прийнятних доказів включають у себе: запити, перевірки, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні процедури, що можуть комбінуватися між собою [1].

Як під час виконання тестів контролю, так і детальних тестів аудитор для отримання обґрунтованих аудиторських висновків може використовувати підхід вибіркового дослідження до організації методики аудиту. Тобто аудиторські процедури будуть застосовані не до 100% сукупності, а за результатами тестування її частини висновок формується стосовно всієї сукупності.

Наступним є заключний етап аудиту. Під час виконання цього етапу аудитор групує, систематизує та оцінює отримані аудиторські докази. На основі цього висловлює думку стосовно фінансової звітності у письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки [1].

Треба зазначити, що протягом усього процесу аудиту аудитор застосовує концепцію сутєвості [1], що є предметом професійного судження аудитора.

**Таким чином**, системний підхід до формалізації етапів аудиторського процесу, виокремлення окремих елементів дослідного етапу та зв'язку між ними дає підстави стверджувати, що:

– по-перше, вибіркові дослідження доцільно тлумачити не як засіб аудиту, а як методичний підхід до організації його процесу;

– по-друге, такий методичний підхід має відношення до дослідного етапу аудиту за умови тестування ефективності підсистеми внутрішнього контролю і якості облікової інформації.

Такі твердження мають принципове значення для проведення подальшого дослідження системності реалізації вибіркового дослідження як методичного інструменту в організації дослідного етапу виконання локальних завдань з аудиту.

### **Список літератури / References:**

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.  
International standards of control of quality, audit, review, other grant a confidence and concomitant services.
2. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.  
International conceptual basis of tasks is from a grant a confidence
3. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.  
Arens, A. and Dzh. Lobbek (2001), *Audit* [Audit], Translated from engl., Finansy i statistika, Moscow, Russia.
4. Белюскин Е.В. Статистические выборочные исследования в аудите: теоретический и методологический аспекты: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.В. Белюскин. – Красноярск, 2006. – 183 с.  
Beliuskin, Ye.V. (2006), “Statistical selective researches are in an audit: theoretical and methodological aspects”, Ph.D. dissertation, Krasnoyarsk, Russia.
5. Бондар В.П. Концепція аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.  
Bondar, V.P. (2008), *Kontseptsiiia audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [Conception of audit is in Ukraine: theory, methodology, organization], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
6. Гизатуллина Р.И. Применение выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Р.И. Гизатуллина. – Казань, 2008. – 152 с.  
Gizatullina, R.I. (2008), “Application of selective methods is in the audit of accounting (financial) control”, Ph.D. dissertation, Kazan, Russia.
7. Дорош Н.И. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: дис. ... д-ра экон. наук: 08.06.04 / Н.И. Дорош. – К., 2004. – 476 с.  
Dorosh, N.I. (2004), “Methodological and organizational aspects of audit”, Ph.D. dissertation, Kiev, Ukraine.
8. Елисеева И.И. Статистические методы в аудите / И.И. Елисеева, А.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.  
Yeliseyeva, I.I. and Terekhov, A.A. (1998), *Statisticheskkiye metody v audite* [Statistical methods are in an audit], Finansy i statistika, Moscow, Russia.
9. Шигун М.М. Развитие адаптивной системы аудиту і ревізії в умовах ринку: дис. ... канд. экон. наук: 08.06.04 / М.М. Шигун. – Ж., 2003. – 310 с.  
Shyhun, M.M. (2003), “Development of the adaptive system of audit and revision is in the conditions of market”, Ph.D. dissertation, Zh., Ukraine.

*Цель. Определение места выборочного исследования в общей системе аудита в соответствии с требованиями Международных стандартов редакции 2010 года.*

**Методика.** *Обобщение и анализ содержания Международных стандартов аудита и Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности и последующий синтез их основных положений с целью моделирования системы аудита. Декомпозиция этапов аудита и обобщения последовательных действий аудитора на каждом этапе. В результате анализа Международных стандартов аудита и применения индуктивного метода выделено место выборочных исследований в общей системе аудита.*

**Результаты.** *По результатам анализа Международных стандартов и Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности выделены их основные положения, которые доказывают целесообразность использования выборочных исследований именно во время аудита финансовой отчетности. Построена модель аудита, в которой выделены такие этапы: подготовительный, исследовательский и заключительный. Систематизированы действия аудитора на каждом из этапов в соответствии с требованиями Международных стандартов.*

*Определено, что выборочные исследования уместно толковать как методический подход к организации аудита. Доказано отношение подхода выборочных исследований именно к исследовательскому этапу аудита финансовой отчетности.*

**Научная новизна.** *В статье обосновано место выборочных исследований в общей системе аудита. В основу аргументов положена тесная взаимосвязь подхода с сущностью исследовательского этапа и требованиями соответствующих МСА в редакции 2010 года.*

**Практическая значимость.** *Результаты анализа, синтеза и обобщения данных Международных стандартов, освещенные в статье, уместно использовать для разработки внутренних фирменных стандартов аудита, методики и методических рекомендаций практикующим аудиторам.*

**Ключевые слова:** *аудит, выборочные исследования, этапы аудита, МСА, Международная концептуальная основа заданий по предоставлению уверенности, система.*

**Purpose.** *To determine audit sampling role in general audit system in compliance with the requirements of 2010 International Standards.*

**Methodology.** *Summarizing and analysis of content of International Standards on Auditing and International Conceptual Framework for Assurance Engagements and subsequent synthesis of their fundamental provisions aiming auditing system modeling. Decomposing of auditing stages and summarizing of sequential actions of an auditor at each stage. As a result of analysis of International Standards on Auditing and implementation of inductive method, audit sampling role in general auditing system was determined.*

**Results.** *According to the results of analysis of International Standards and International Conceptual Framework for Assurance Engagements, their main provisions were determined proving reasonableness of using audit sampling in financial auditing. Auditing model with the following stages was created: preparatory, research and final. An auditor's actions were systematized at each stage in compliance with the requirements of International Standards. It was found, that it is appropriate to interpret audit sampling as methodological approach to auditing organization. Relation of audit sampling approach exactly to research stage of financial audit was proven.*

**Academic novelty.** *The article provides rationalization for audit sampling role in general auditing system. The arguments are based on strong interrelation of approach and main point of research stage and requirements of relevant 2010 International Standards on Auditing.*

**Practical relevance.** *The results of analysis, synthesis and summarizing of data of International Standards are presented in the article. It is appropriate to use them with the aim of development of intracompany standards of auditing, methodology and methodological recommendations for practicing auditors.*

**Key words:** *audit, audit sampling, audit stages, International Standards on Auditing, International Conceptual Framework for Assurance Engagements, system.*

Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук Петренко С.М. Дата надходження рукопису 10.04.2013 р.