

УДК 657.92 (477)

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИБІРКОВОГО МЕТОДУ В АУДИТІ

Проскуріна Н.М.

В статті розкрито сутність вибіркового методу досліджень в аудиторській практиці, визначено його роль у процесі одержання відповідних та достатніх аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора, а також визначено область застосування вибіркового методу в аудиторських процедурах. Надано критичну оцінку існуючих підходів і думок щодо вибіркового дослідження в аудиті на предмет їх наукової обґрунтованості й можливості практичного застосування. Запропоновано класифікацію видів аудиторської вибірки за класифікаційними ознаками.

Ключові слова: вибірка, вибіркового методу, аудиторська вибірка, обсяг вибірки, аудиторські процедури.

ВСТУП

Становлення й розвиток аудиторської діяльності в нашій країні ставить перед обліковою наукою й практикою нові завдання розвитку й удосконалювання теоретико-методологічного апарату аудиту, у тому числі наукових підходів, заснованих на використанні інтегрованих методів суміжних наук. Необхідність наукових досліджень у цій області викликано декількома причинами. По-перше, аудит як наука активно розвивається, по-друге, особливості економіки України не дозволяють використовувати

теорію й практику зарубіжного аудиту без адаптації до вітчизняних умов, по-третє, розвиток методології аудиту й підвищення якості аудиторських перевірок неможливо представити без активного використання засобів і методів економічного аналізу, фінансового планування, статистики, математичного моделювання, інформаційних технологій. Вибіркові методи, сприяють одержанню своєчасних, достовірних і науково-обґрунтованих аудиторських доказів, надають значний обсяг необхідної інформації й при цьому вимагають менше витрат, ніж проведення детального тестування. Вищесказане дозволяє стверджувати, що дослідження можливостей застосування вибіркового методу у вітчизняному аудиті є досить актуальним.

Проскуріна Неля Миколаївна, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Запорізького національного університету, тел. 050-341-77-94, e-mail profaudit@tsp.com.u

У зарубіжній літературі вибірково прийомом аудиторського дослідження приділяється велика увага. Найбільш повно проблеми аудиторської вибірки розкриті в працях відомих американських і британських економістів Е.А. Аренса й Дж.К. Лоббека, М. Еддоуса й Р. Стенс-Філда, Р. Доджа. Важливість проблематики, пов'язаної з аудиторською вибіркою, була визнана такими російськими вченими як Андреев В. Д., Бичкова С. М., Данилевський Ю. О., Соколов Я. В., Суйц В. П., Шеремет А. Д. Суттєвий внесок у дослідження внесли вітчизняні науковці: Білуха М.Т., Дорош Н.І., Загородній А.Г., Кудрицький Б.В., Кулаковська Л.П., Овчарик Р.Ю., Піча Ю. В., Пилипенко І.І., Редько О.Ю.

Незважаючи на значну увагу до даної проблеми в зарубіжній та вітчизняній економічній літературі більшість вчених розглядають лише окремі аспекти застосування статистичних вибірових методів в аудиторській практиці. Серед вітчизняних вчених не існує єдності думок і підходів до проблем вибірових методів в аудиті, крім того, аудиторів в практичній діяльності недооцінюють роль вибірових методів у скороченні витрат на проведення аудиторської перевірки. Все це вказує на необхідність подальшого теоретичного обґрунтування й визначення умов практичного використання вибірового методу в аудиті.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Аудиторська перевірка, охоплюючи всю сукупність документів, що характеризують той або інший об'єкт контролю, дає якщо не стовідсоткову, то близьку до неї надійність виявлення помилок і різного роду похибок; однак суцільний контроль не усуває помилки самого аудитора. Практика зарубіжного й вітчизняного аудиту свідчить про доцільність застосування методу вибірового контролю, який, як відомо, значно скорочує витрати на проведення перевірки й дає прийнятні результати відносно її точності і надійності. Відповідаючи принципу "достатньої впевненості", коли вартість перевірки не перевищує отриманого ефекту, вибіровий контроль дозволяє помітно скоротити строки перевірки, що звичайно, важливо само по собі, а також залучити до цієї роботи більш кваліфікований персонал.

Цілоком природнім є бажання досягти єдності термінології, тобто єдності термінів, їх визначень і відповідних визначень. Ця єдність має дати фахівцям сучасну понятійну базу для проведення досліджень і розробок, а також забезпечити однакове розуміння термінів і визначень.

Багато термінологічних проблем пов'язано з тим, що розвиток вибірових методів в аудиті в деяких випадках спирається на теорію ймовірностей і математичну статистику, а в деяких - проходило автономно [9].

В математичній статистиці існує чітка відмінність між поняттями "вибірка" (частина елементів, що входять у досліджувану генеральну сукупність) і "вбіровий метод" (здійснення вибірки й поширення отриманих результатів на всю

генеральну сукупність). Однак згідно із традиціями аудиту, для обох понять використовується словосполучення "аудиторська вибірка", що все ж таки, утруднює розуміння даного питання [7]. Щоб уникнути такого роду ускладнень Шеремет А. Д. та Суйц В. П. пропонують розглядати поняття "аудиторська вибірка" у широкому й вузькому змістах [14, с.125]. Перше поняття в рамках аудиту тотожно вибіровому методу, тобто процес вибору й аналізу частини даних з метою одержання інформації для оцінки стану всієї сукупності. У вузькому розумінні поняття "аудиторська вибірка" означає перелік елементів сукупності, що перевіряється, відібраних певним чином для того, щоб на основі їх вивчення зробити висновок про всю сукупність, що перевіряється.

Двоїстий підхід до розуміння визначення вибірки в аудиті привів до того, що різні автори пропонують свої визначення, які схожі по своїй сутності. Необхідно відзначити Роберта Монтгомері, "жодна аудиторська перевірка не може й не повинна охопити суцільно всі угоди, зроблені в розглянутий період" [2, с. 81].

На думку російських учених Бичкової С. М. [5, с.122] і Соколова Я. В. [13] вибіровий метод в аудиті включає набір процедур, що дозволяють провести перевірку менш 100% елементів, що підлягають перевірці, і зібрати докази для висловлення думки про генеральну сукупність фактів господарського життя.

Єдиним нормативним документом в Україні, що регламентує питання, пов'язані з використанням вибірових методів в аудиторських процедурах, є МСА 530 "Аудиторська вибірка". Даний стандарт під аудиторської вибіркою розуміє вибірову перевірку, що містить у собі застосування аудиторських процедур менш, чим до всіх елементів однієї статті звітності або групи однотипних операцій [11]. Таким чином, МСА 530 ототожнює поняття "аудиторська вибірка" із застосуванням аудиторських процедур менш, чим до 100 % статей у межах сальдо рахунку або класу операції таким чином, щоб усі елементи вибірки мали можливість бути обраними.

Крім цього, Бичкова С. М. [5, с.128], Соколов Я. В. [13], Загородній А. Г., Корягін М. В., Єлисеєв А.В. [8, с.93]. ототожнюють вибірові дослідження в аудиторських процедурах як спосіб одержання аудиторських доказів, аналогічної думки дотримуються Данилевський Ю.А., Шапигузов С.М., Ремізів Н.А. [6, с.243], автор погоджується із цією точкою зору видатних теоретиків і далі розглядатиме процедуру вибірових методів в аудиті як вибірові дослідження в аудиторських процедурах одержання доказів.

Вибірові методи в порівнянні із суцільними перевірками в аудиті мають ряд безперечних переваг, серед яких:

— вибірове спостереження набагато оперативніше суцільного, що суттєво скорочує строки проведення перевірки;

— застосування в умовах, що виключають можливість суцільного спостереження (наприклад, великий обсяг даних);

— можливість значного розширення програми аудиту. Економія часу на кожній ділянці обліку господарських операцій дає можливість перевірити більшу кількість самих таких ділянок. Вибірки можуть поєднуватися із суцільними перевірками, але лише в деяких особливо важливих сферах, у той час як для контролю над більшістю рутинних операцій достатньо вибірки;

— зменшення вартості аудиту. Скорочення строків, підвищення якості й забезпечення більш високої результативності проведення перевірки на вибірковій основі забезпечують можливість зниження рівня витрат підприємства на технічну сторону проведення аудиту.

Перераховані вище переваги, на думку автора, безсумнівно, підвищують роль застосування вибірки в аудиті.

Рішення про те, який підхід слід обрати, залежить від конкретних обставин і цілей перевірки, тому, незважаючи на пріоритетність вибірових досліджень в аудиті, аудиторам необхідно спочатку визначити доцільність здійснення аудиторської вибірки з конкретної сукупності документів або об'єктів. По-перше, число елементів сукупності, що перевіряється, може бути настільки малим, що застосування вибірових методів - недоцільно. По-друге, необхідно враховувати, що аудиторська вибірка - непростий процес: її потрібно планувати, результати ретельно аналізувати й екстраполювати на всю сукупність. Усі дії й рішення у ході вибірового дослідження аудитори повинні документувати, а тому мають вирішити, що є менш трудомістким й при цьому більш ефективним: аудиторська перевірка вибіровим або суцільним методом. Таким чином, вибірова перевірка є пріоритетною але не обов'язковою вимогою, і тільки фахівець має право приймати рішення щодо методу перевірки конкретного сегмента аудиту.

Аудитори приходять до висновку проведення перевірки із застосування вибірового методу в наступних випадках [3, с. 89]:

— якщо характер і дані сальдо рахунки або класу операцій не вимагають 100 % перевірки;

— коли потрібно зробити висновки про сальдо рахунку або класі операцій;

— якщо час і вартість повної перевірки всієї генеральної сукупності будуть занадто значними.

На думку Бичкової С. М. [5, с. 131] можливість застосування вибірового дослідження в процесі одержання аудиторських доказів в аудиті залежить від ряду умов, які формують сутнісні особливості застосування вибірового методу в аудиті в порівнянні із суцільним:

— обсяг генеральної сукупності повинен бути достатньо значним (більш 2000 одиниць), так як в іншому випадку застосування вибірового методу буде не виправданим;

— припустимий рівень помилок — досить низьким;

— кожна одиниця генеральної сукупності повинна бути чітко визначена: документи

пронумеровані, для грошових документів визначений розмір суми по кожному з них і т.д.;

— вибірка повинна повністю відповідати встановленій меті аудиторської перевірки;

— генеральна сукупність повинна бути однорідною як за класом операцій, так і за величиною їх значень;

— генеральна сукупність, що містить операції всього звітного періоду. Якщо взяти дані тільки за будь який проміжок усередині звітного року, перевірити їх і екстраполювати результати на всю генеральну сукупність за звітний рік, то результати будуть недостовірними;

— вибірка повинна бути репрезентативною.

Вибірковий метод особливо ефективний у тих випадках, коли аудитори вибирають статті з великої сукупності та коли у них немає конкретних відомостей про її особливості: частота появи помилок, їх розмір і напрямок.

На думку Бичкової С. М. [5, с.134], Кулаковської Л. П. та Піча Ю. В. [10, с. 118], вибіровий метод не слід застосовувати у випадках якщо:

— аудитори розподіляють генеральну сукупність на дві групи за певним критерієм і досліджує суцільним методом усі статті по першій групі, а дані другої групи перевіряє іншими засобами або не перевіряє зовсім, тому що вона неважлива;

— у аудиторів виникають сумніви в правильності результатів попередніх перевірок;

— розмір передбачуваної помилки не відповідає фактично отриманому результату;

— окремі операції мають суттєве значення;

— перевірка статей балансу, яких є обов'язковою;

— генеральна сукупність неоднорідна;

— число елементів сукупності, що перевіряється, настільки незначне, що застосування статистичних методів недоцільно;

— застосування аудиторської вибірки менш ефективно, ніж проведення суцільної перевірки.

Крім цього існують різні види аудиторської вибірки. Однак, в науковій літературі, системна класифікація видів аудиторської вибірки за класифікаційними ознаками дотепер відсутня.

По відображенню властивостей генеральної сукупності виділяють репрезентативні й нерепрезентативні вибірки. Вибірка є репрезентативною, якщо вона представляє основні особливості генеральної сукупності. Необхідною умовою цього є рівні можливості кожного елементу генеральної сукупності увійти у вибірку. В цьому випадку вибірове дослідження при великому обсязі вибірки дає достатні уявлення про властивості генеральної сукупності. Якщо відібрані елементи не відображають характерних рис генеральної сукупності, то говорять, що зроблена нерепрезентативна вибірка. Відбір елементів і аналіз результатів даного виду вибірки проводиться на основі суб'єктивних суджень аудитора, що не дозволяє зробити висновок про властивості всієї сукупності в цілому. Доцільність даного виду вибірки найчастіше виникає в зонах підвищеного ризику

суттєвих викривлень і може використовуватися для доказу ненадійності досліджуваної сукупності або наявності в ній суттєвих викривлень.

Залежно від виду ознаки, що підлягає перевірці, вибірки поділяються на якісні (невартісні) і кількісні (вартісні). При перевірці за якісними ознаками оцінюється частота появи певної ознаки в сукупності. Даний вид вибірки застосовується, в основному, при оцінці ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства. При перевірці за кількісними ознаками встановлюється викривлення у вартісному виразі. Вибірка за кількісними ознаками проводиться з метою одержання аудиторських доказів відносно викривлень статті звітності або групи однотипних операцій.

По способу відбору елементів виділяють наступні види вибірок: випадкова вибірка, елементи якої відбираються випадковим чином з використанням засобів обчислювальної техніки або таблиць випадкових чисел; систематична вибірка, що припускає відбір елементів з генеральної сукупності через певний інтервал; блокова вибірка, у яку випадковим чином відбираються не елементи, а групи генеральної сукупності, які перевіряються суцільним порядком; безсистемна вибірка - елементи якої відбираються без якого-небудь встановленого заздалегідь порядку.

Залежно від обраних підходів до вибіркової перевірки в частині відбору сукупності, яка підлягає тестуванню, й оцінки результатів вибірки розрізняють статистичну й нестатистичну вибірки. Статистична вибірка повинна задовольняти наступним умовам: випадковий (або систематичний з випадковим вибором початкової точки) відбір сукупності, яка підлягає тестуванню; застосування теорії імовірності для оцінки результатів вибірки, включаючи оцінку ризику, пов'язаного з використанням аудиторської вибірки. Нестатистичні вибіркові дослідження (неімовірнісні методи) засновані в основному на інтуїції, професійному судженні аудиторів. Головними недоліками нестатистичного вибіркового спостереження є відсутність можливості визначити мінімальний розмір вибірки, необхідний для цілей аудиторської перевірки, а також відсутність можливості поширювати, виявлені у вибірці помилки на всю сукупність, що перевіряється. Тому, доцільність застосування неімовірнісних методів виникає тільки в зонах підвищеного аудиторського ризику.

В практиці аудиту можуть застосовуватися й інші, більш складні статистичні методи. Зокрема, пропонуємо звернути увагу на один із класичних методів статистичного аналізу — перевірку гіпотез. Сутність перевірки полягає у формулюванні аудитором деякої гіпотези про величину параметра сукупності, що перевіряється, документів (суми або середньої вартісних характеристик, або розміру помилки). Сформульована гіпотеза перевіряється за певними правилами на основі вибірових даних: вона або приймається або відхиляється.

Аудиторська вибірка, на думку Пилипенка І. І. та Редька О. Ю. [3, с. 96] проводиться виключно з метою

оптимізації застосування аудиторських процедур. Для збору аудиторських доказів щодо всієї сукупності проводиться аудит у відношенні відібраних окремих елементів сукупності.

На висновки, за результатами вибіркової перевірки, впливає ризик, пов'язаний з використанням вибіркового методу. Якщо краща оцінка помилки наближається до припустимої помилки, аудитор оцінює ризик того, що інша вибірка привела б до іншої оцінки помилки, яка могла б перевищити припустиму. Аналіз результатів інших аудиторських процедур дозволяє аудиторам оцінити цей ризик. У той же час такий ризик зменшується, якщо в ході аудиту були отримані додаткові аудиторські докази [4, с. 232].

У закордонній аудиторській практиці орієнтуються на посібники з аудиту, розроблені "великими" аудиторськими фірмами [1, с. 21]. У цих посібниках, як правило, приділяється певна увага конкретним методикам вибіркового аналізу. Однак, характерною рисою більшої частини таких посібників є майже повна відсутність теоретичних обґрунтувань запропонованих методів.

Відповідно до МСА 530 "Аудиторська вибірка" необхідно забезпечити, щоб генеральна сукупність була: а) належною з погляду мети процедури вибірки (що припускає аналіз напряму тестування); б) повною.

Чим нижче ризик, який готовий прийняти аудитор, тим більше необхідний обсяг вибірки. Обсяг вибірки може визначатися із застосуванням спеціальних формул, отриманих на основі теорії імовірності й математичної статистики, або визначатися на основі професійного судження аудитора [12].

На нашу думку, у внутрішніх стандартах аудиторських організацій, слід погодити використовувані методи вибірових обстежень, застосовувані в ході перевірок, з рядом положень математичної статистики й теорії вибірок.

На підвищення ролі вибірових методів в аудиті суттєво вплинули такі фактори як: реформування вітчизняного аудита згідно з МСА; застосування інформаційних технологій і комп'ютерної обробки даних в аудиті необхідних розрахунків, що значно знижують трудомісткість, у вибірових методах; підвищення якості аудиторських послуг, що сприяють незамінності вибірових методів у роботі аудитора.

ВИСНОВКИ

На сучасному етапі розвитку перед вітчизняним аудитом постає ряд завдань: удосконалювання теоретико-методологічного апарата аудита; адекватне дотримання МСА, прийнятих у якості національних; удосконалювання понятійного апарата МСА (необхідність розробки методичних рекомендацій, розкриття специфічних термінів); підвищення якості аудиторських перевірок, у тому числі розробка внутрішньофірмових стандартів аудиту, розвиток супутніх аудиту послуг, посилення перспективної

орієнтації аудиторських перевірок, автоматизація аудиторської діяльності; підвищення кваліфікації аудиторів. На нашу думку, першочерговою проблемою в інтеграції аудиту з іншими науками є

питання підвищення якості аудита, у тому числі - удосконалення методів аудиторських перевірок. Розв'язати зазначені питання багато в чому дозволяє використання вибіркового методу в аудиті.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит / Арнс Э. Л., Лоббек Дж.К.; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 560 с.
2. Аудит Монтомгери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р.Дженник, В. М. О'Рейли, М. Б.Хирш; пер. с англ. С. М. Бычковой; под ред. Я. В.Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1977. - 542 с.
3. Аудит. Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України: Навч. посіб./ за заг. ред. І. І.Пилипенка. - К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2005. - 175 с.
4. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. - К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. - 888 с.
5. Бычкова С. М. Доказательства в аудите: проблемы методологии: дис. док. экон. наук: 08.00.12-Спб.-1998. - 379 с.
6. Данилевський Ю. А. Аудит: Навч. посіб. / Ю. А. Данилевський, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремізів, Е. В. Старовойтова - М.: ИД ФБКрПРЕСС, 1999.-544 с.
7. Дорош Н. І. Використання методів вибіркової перевірки при проведенні аудиторського контролю / Н. І. Дорош // Методологія економіко-статистичного дослідження в умовах ринку: між нар.наук.-практ. конф. - Тернопіль: ТАНГ. – 1997.- С. 116-117.
8. Загородній А. Г. Аудит теорія й практика: Навч. посіб. / А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісєєв та ін. - 2-е вид., перероб. і доп. - Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2004. - 456 с.
9. Кудрицький Б. В. Статистичне та нестатистичне вибіркве дослідження в аудиті / Б. В. Кудрицький // Динаміка наукових досліджень 2004: III міжнар. наук.-практ. конф. Т. 42. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука й освіта, 2004. - С.47-50.
10. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. - К.: Каравела, 2004. - 568 с.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селєзньов О. В., Зєніна О. О., Гик О. В, Біндер С. Г. - К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. - 846 с.
12. Овчарик Р. Ю. Вплив рівня аудиторського ризику на формування вартості аудиторських послуг / Р. Ю. Овчарик // Економіка АПК. - 2000.- №9. - С.81-82.
13. Соколов Я. В. Аудит: преимущества выборочной проверки / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет - 1995. – №10. – С.51-53.
14. Шеремет А. Д. Аудит / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц - 5-е изд., перераб. и доп. - М. : ИНФРА-М, 2006. — 448 с.