

КРИТЕРІЇ ВИБОРУ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР CRITERIA FOR SELECTION OF AUDIT PROCEDURES

Шерстюк О.Л.

кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри фінансового аналізу і контролю,
Київський національний торговельно-економічний університет

Розкрито аспекти вибору аудиторських процедур, що можуть бути використані для вирішення завдань аудиту фінансової інформації. Запропоновано застосовувати якісний і кількісний критерії вибору. Визначено зміст прийнятності аудиторських процедур. Схарактеризовано цільову та функціональну прийнятність аудиторських процедур.

Ключові слова: аудиторські процедури, прийнятність аудиторських процедур, цільова прийнятність, функціональна прийнятність, достатність аудиторських процедур.

Раскрыты аспекты выбора аудиторских процедур, которые могут быть использованы для решения задач аудита финансовой информации. Предложено применять качественный и количественный критерии выбора. Определено содержание приемлемости аудиторских процедур. Охарактеризован целевую и функциональную приемлемость аудиторских процедур.

Ключевые слова: аудиторские процедуры, приемлемость аудиторских процедур, целевая приемлемость, функциональная приемлемость, достаточность аудиторских процедур.

The aspects of audit procedures that can be used to solve the tasks of auditing financial information. It is proposed to use qualitative and quantitative selection criteria. Determine the content of the admissibility of audit procedures. Characterized by targeted and functional acceptability of audit procedures.

Keywords: audit procedures, eligibility of audit procedures, targeted eligibility, functional eligibility, sufficiency of audit procedures.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Виконання завдань аудиту фінансової інформації здійснюється шляхом реалізації низки заходів, одним зі способів формалізації яких є аудиторські процедури.

Виконання аудиторських процедур здійснюється на кожному з етапів аудиту, виходячи зі змісту яких визначається їх призначення. При цьому за результатами процедур формуються професійні судження аудитора, які, у свою чергу, можуть стати підставою для виконання інших заходів, спрямованих на вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

З іншого боку, зміст, обсяг та послідовність виконання аудиторських процедур визначається на основі професійних суджень аудитора. У процесі вибору відповідних характеристик, що має бути здійснене під час підготовки та обґрунтування професійного судження, аудитор має враховувати набір чинників, що можуть вплинути як на тривалість виконання аудиторських процедур, так і на їх якість.

Зважаючи на це, визначення таких чинників, обґрунтування їх ідентифікаційних характеристик та оцінення впливу на зміст і результати роботи аудитора може бути визначене як одне з функціональних завдань аудиту фінансової

інформації, яке потребує належного теоретичного обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор. Вирішенню проблем вибору, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур присвячені наукові публікації українських та закордонних учених і практиків.

Аспекти ідентифікації та вибору аудиторських процедур досліджували у своїх працях Р. Адамс [1], Е. Аренс [2], В. Бондар [3], Ф. Бутинець [4], І. Дмитренко [5], А. Загородній, Л. Пилипенко [6], О. Петрик [7], О. Редько [8], Дж. Робертсон [9], В. Рядська [10] та інші.

Так, Л. Ларікова [11] пропонує визначати зміст аудиторських процедур залежно від етапів проведення аудиту (ознайомлювальний, основний, завершальний).

Проте, погоджуючись з можливістю виділення відповідних видів процедур, необхідно зауважити, що автором до аудиторських процедур без належного обґрунтування віднесені завдання аудиту, для вирішення яких можуть бути застосовані відповідні процедури. Зокрема, серед запропонованого до процедур можуть бути віднесені перевірка облікових записів, аналіз результатів перевірки. Натомість

інші характеристики етапів аудиту, такі як визначення обсягу робіт, оцінення величини аудиторського ризику, перевірка фінансової звітності, складання звіту тощо, можуть бути визнані не як аудиторські процедури, а як завдання, що має вирішити аудитор.

В. Маліков вважає, що на організацію бухгалтерського обліку суттєво впливає специфіка діяльності суб'єктів господарювання, що, у свою чергу, зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур під час проведення аудиту [12, с. 117].

Проте, на наш погляд, виділення спеціальних аудиторських процедур, які залежать від специфіки функціонування об'єкта аудиту, не може вважатися обґрунтованим з низки причин. Насамперед це стосується можливості визначення способів отримання чи обробки інформації для вирішення завдань аудиту, які не будуть характерними для виконання аналогічних завдань щодо інформації, яка створена іншими суб'єктами господарювання, навіть якщо вони функціонують в іншій галузі. Наприклад, можуть змінюватися назви документів, які мають бути досліджені, спосіб їх формування, зміст операцій, проте процедури опрацювання записів у документах будуть спрямовані на вирішення ідентичних за змістом завдань, стосуватимуться інформації, що матиме однакове походження та однакові критерії оцінювання.

Водночас спосіб виконання набору дій у межах однакових процедур щодо інформації про різних суб'єктів господарювання буде визначатися не змістом інформації, яка має бути опрацьована, а судженням аудитора щодо доцільності виконання певних дій, виходячи з можливості отримання очікуваних результатів процедур та можливості їх фізичного виконання в умовах обмежених ресурсів.

Зокрема, підготовка запитів до обізнаних осіб залежить від форми такого запиту (усна чи письмова), але не від галузі підприємства, до головного бухгалтера якого відповідний запит надсилається.

Згідно з результатами проведеного аналізу дефініцій терміна «аудиторські процедури», О. Подолянчук дійшла висновку, що «в основу визначення «аудиторські процедури» покладено дії аудитора, з чим варто погодитись, оскільки процедура від латинського «procedure» означає послідовність дій» [13, с. 61].

Погоджуючись з такою точкою зору, вважаємо за доцільне заперечити ідентичність термінів «процедури», «методи» та «засоби» аудиту, на чому наполягає автор.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується зазначена стаття. Визнаючи досить широкий спектр результатів досліджень, спрямованих на вирішення проблем вибору, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур, які зображені в наукових публікаціях,

необхідно звернути увагу на практичний аспект використання запропонованих науковцями підходів. Саме недостатня, на наш погляд, обґрунтованість можливості практичного застосування відповідних заходів, у тому числі й відсутність певних методичних рекомендацій щодо застосування положень Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [14], має бути визнана проблемою, яка потребує ґрунтовного дослідження.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є визначення та наукове обґрунтування підходів до вибору, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Проведені дослідження свідчать про залежність обсягу аудиторських процедур від низки чинників. Насамперед це стосується можливості отримання за допомогою обраних процедур достатньої кількості прийнятних аудиторських доказів.

Наведена можливість, у свою чергу, визначається якісними та кількісними характеристиками самих аудиторських доказів. При цьому якісна характеристика (прийнятність) визначається можливістю оцінити на підставі доказу інформацію на відповідність обраним критеріям.

Водночас кількісна характеристика (достатність) дає можливість отримати розуміння кількості аудиторських доказів, достатньої для висловлення думки аудитора. Отримання та оцінювання аудиторських доказів стосується, перш за все, процедур реалізації процесів аудиту фінансової інформації.

Проте для результатів інших видів процедур зазначені характеристики (прийнятність та достатність) також можуть бути визнані.

Зокрема, пропонуємо прийнятність результатів процедур для вирішення окремих завдань аудиту визначати на підставі алгоритму, наведеного на рис. 1.

В основі запропонованого алгоритму покладено припущення про те, що може існувати ймовірність вирішення завдань аудиту фінансової інформації за допомогою застосування певної процедури. При цьому зазначена ймовірність може бути визначена як предмет професійного судження аудитора (оцінення).

Зважаючи на це, ймовірність вирішення відповідного завдання змінюватиметься в межах від 0 до 100%.

Зауважимо, що професійне судження аудитора за своєю природою має суб'єктивний складник. Тому й оцінювання ймовірності вирішення завдання аудиту фінансової звітності також є результатом суб'єктивного процесу.

Водночас суб'єктивність визначення прийнятності кожної з процедур для вирішення окремо взятого завдання стосуватиметься не

лише загального оцінювання ймовірності. Так, наприклад, аудитор може визначити мінімальний рівень ймовірності, який, на його думку, може виявитися прийнятним для застосування конкретної процедури з огляду на доцільність використання для неї обмежених ресурсів (часу, матеріальних, трудових, фінансових).

Зважаючи на це, пропонуємо розрізнити цільову прийнятність аудиторської процедури та її функціональну прийнятність.

Цільова прийнятність аудиторської процедури може бути визначена як загальна ймовірність вирішення завдання аудиту фінансової інформації за її допомогою. Особливості її визначення наведені вище.

Функціональна прийнятність аудиторської процедури може бути визначена як мінімально необхідний рівень ймовірності вирішення

завдання за допомогою обраної процедури, за якої аудитор зможе прийняти рішення про доцільність використання для цього обмежених ресурсів. На нашу думку, ключову роль для прийняття рішення щодо прийнятності аудиторської процедури відіграє значення саме функціональної прийнятності. Характеристику функціональної прийнятності аудиторської процедури можна зобразити графічно (див. рис. 2).

На основі графічної характеристики функціональної прийнятності аудиторської процедури, зображеної на рис. 2, можна визначити, якщо ймовірність вирішення завдання аудиту за її допомогою перебуватиме в інтервалі $[0; X' \%)$, аудитор зможе обґрунтувати відмову від виконання такої процедури. Така відмова буде пов'язана з тим, що вартість витрачених на неї ресурсів не може забезпечити вирі-

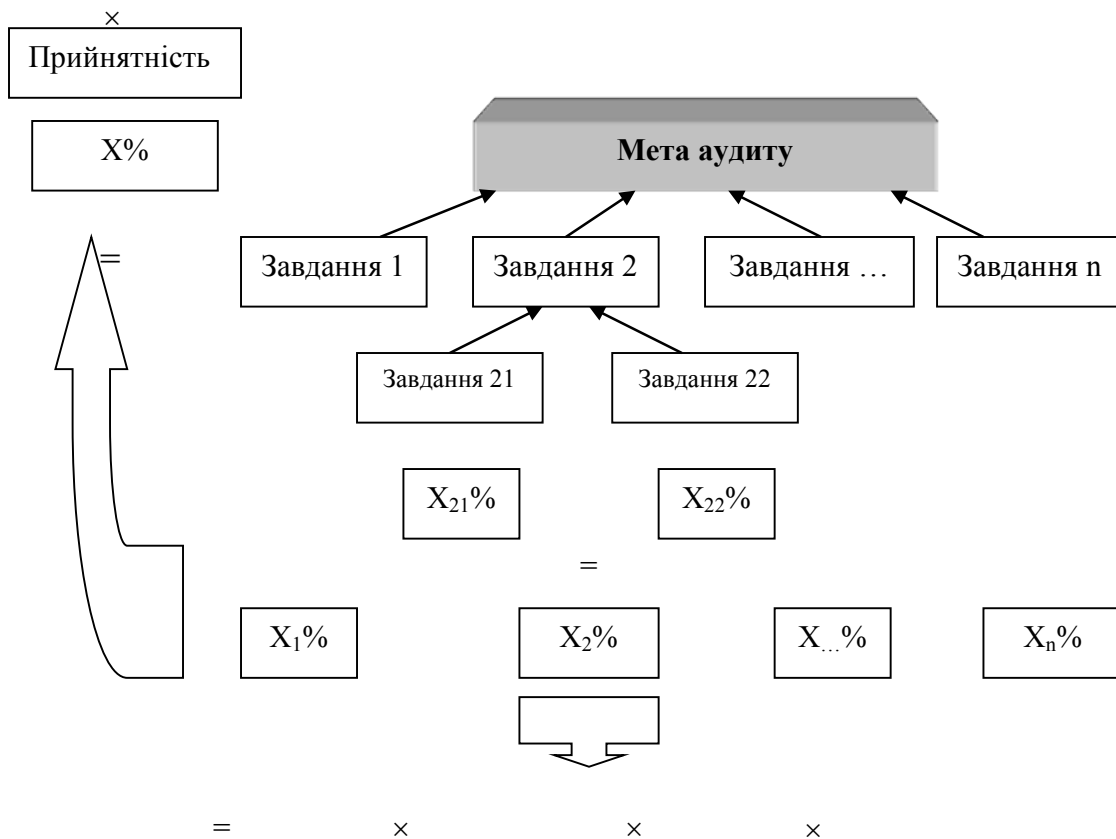


Рис. 1. Алгоритм визначення прийнятності результатів аудиторських процедур

Джерело: авторська розробка

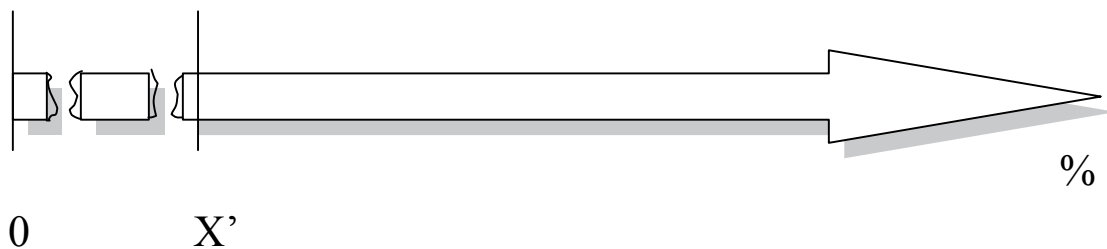


Рис. 2. Графічна характеристика функціональної прийнятності аудиторської процедури

Джерело: авторська розробка

шення завдання, наслідком чого стане їх неефективне використання. І навпаки, в інтервалі значень функціональної прийнятності $[X'; 100\%)$, витрати на ресурси, пов'язані із застосуванням процедури, будуть обґрунтовані високим рівнем одержання її очікуваного результату.

Визначаючи кількісну характеристику (достатність) процедур, які мають бути застосовані для вирішення завдання аудиту, необхідно брати до уваги такі аспекти, як тривалість одиниці процедури, загальну тривалість процесу, в якому зазначена процедура використовується, а також – можливість сполучення двох чи більше процедур, за допомогою яких може бути вирішене відповідне завдання аудиту фінансової інформації.

Зазначені обставини можуть вплинути на обсяг аудиторських процедур як в цілому, виходячи з критерію достатності інформації, яка має бути оброблена, так і кожна окремо. Так, тривалість одиниці процедури може бути різною залежно від її змісту, обсягу ресурсів, які мають бути витрачені на її проведення, фахової підготовки та досвіду роботи аудитора. Проте зазначений показник має певні обмеження. Найбільш важливими з них є обмежений угодою про надання послуг час на виконання аудиту фінансової інформації та обмежений обсяг ресурсів, які мають бути використані для виконання відповідної процедури.

З іншого боку, для підвищення рівня довіри користувачів до фінансової інформації до результатів роботи аудитора, мінімізації аудиторського ризику, а також для підвищення обсягу відповідальності, яку аудитор готовий визнати, обсяг процедур, за допомогою яких є можливим вирішення завдання, має бути збільшено. Тому для оцінювання достатності аудиторських процедур пропонуємо визначати залежність їх обсягу від наявних в аудитора обмежених ресурсів часу, матеріальних, трудових та фінансових (див. рис. 3).

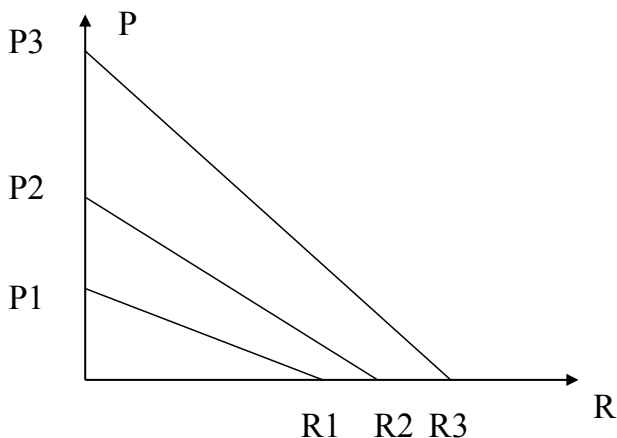


Рис. 3. Графік залежності обсягу аудиторських процедур від обмежених ресурсів аудитора

Джерело: авторська розробка

На рис. 3 наведено графік залежності обсягу аудиторських процедур (P) від наявних в аудитора обмежених ресурсів (R) для трьох рівнів функціональної прийнятності.

Перша ситуація виникає, коли функціональна прийнятність аудиторської процедури є найвищою з трьох наведених. При цьому аудитор буде готовий понести витрати ресурсів у більшому обсязі на одну процедуру, оскільки високо оцінює ймовірність вирішення за її допомогою відповідного завдання.

Тому графік свідчить про більший темп змін витрат ресурсів порівняно з темпом змін обсягу аудиторських процедур, які готовий виконати аудитор ($R1 > P1$).

На другому графіку рівень функціональної прийнятності аудиторської процедури є нижчим порівняно з першим випадком. Це означає, що аудитор очікує меншу ймовірність вирішення завдання за допомогою вибраної процедури. У зв'язку із цим, аудитор може оцінити результативність процедури як таку, що є меншою порівняно з вартістю ресурсів, які мають бути використані, про що свідчать приблизно однакові темпи змін витрат ресурсів і кількості процедур, що готовий виконати аудитор ($R2 = P2$).

На третьому графіку – обсяг ресурсів, які мають бути використані для виконання аудиторської процедури, змінюється повільніше, ніж обсяг її можливий обсяг. Це є наслідком того, що обсяг та цінність ресурсів для аудитора не є критичними порівняно з очікуваними результатами аудиторської процедури через те, що ймовірність їх отримання (вирішення завдання) є найнижчою з наведених варіантів ($R3 < P3$).

Для кожного з варіантів, наведених на рис. 3, максимально можливий обсяг витрачання ресурсів (показники осі R) може бути оцінений як для їх сукупності, так і для кожного окремо (час, фінансові ресурси, матеріальні ресурси, трудові ресурси).

Зважаючи на це, загальний обсяг часу, який обмежує можливість виконання певної кількості аудиторських процедур, визначається точками на відповідних графіках. При цьому, застосовуючи досвід власної роботи, аудитор може оцінити кількість процедур конкретного виду, що можуть бути використані для вирішення завдання шляхом ділення загального обсягу часу, запланованого на вирішення завдання, на тривалість виконання однієї процедури.

Водночас вважаємо за доцільне запропонувати методику визначення можливості сполучення двох і більше процедур різного виду для вирішення завдання аудиту фінансової інформації. Насамперед необхідно визначити зміст процедур, які можуть бути використані для вирішення завдання. Критерієм для цього пропонуємо визначити рівень функціональної прийнятності аудиторських процедур (див. рис. 4).

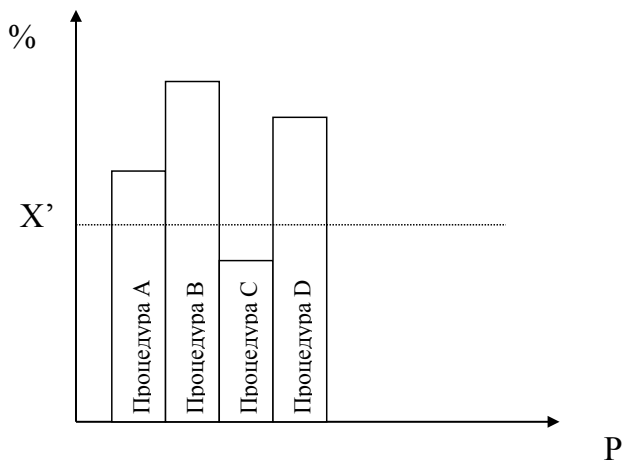


Рис. 4. Критерій визначення змісту аудиторських процедур

Джерело: авторська розробка

На графіку X' – рівень функціональної прийнятності аудиторських процедур для вирішення одного з завдань аудиту фінансової інформації. Зважаючи на це, процедури А, В і Д можуть бути застосовані для вирішення завдання, оскільки їх рівень функціональної прийнятності перевищує відповідний показник, визначений аудитором, а процедура С, на думку аудитора, не зможе забезпечити достатню ймовірність вирішення завдання.

Відповідно аудитор має прийняти рішення щодо застосування одного, двох чи всіх трьох процедур з досліджуваних, які, на його думку, з високим рівнем ймовірності сприятимуть вирішенню завдання.

Критерії відбору, які можуть бути застосовані, на нашу думку, можуть визначатися як з урахуванням залежності кількості процедур одного виду від обсягу ресурсів, наявних в аудитора, так і за алгоритмом, наведеном на рис. 4.

Оскільки зазначені характеристики є предметом професійного судження аудитора, він, виходячи з власного досвіду та рівня фахової

підготовки, може застосувати інші підходи до визначення кількості та послідовності виконання процедур різного виду для вирішення відповідного завдання.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Таким чином, у процесі вибору аудиторських процедур, які мають бути виконані для вирішення завдань аудиту фінансової інформації, мають бути враховані якісний (прийнятність) та кількісний (достатність) критерії.

При цьому пропонується ідентифікувати цільову прийнятність аудиторських процедур, що визначатиме ймовірність вирішення завдань аудиту фінансової інформації за допомогою обраної процедури. Ідентифікація функціональної прийнятності дасть аудитору можливість прийняти рішення щодо використання для виконання процедури обмежених ресурсів.

Визначення кількісної характеристики (достатності) процедур, які мають бути застосовані для вирішення завдання аудиту, треба брати до уваги такі аспекти, як тривалість одиниці процедури, загальну тривалість процесу, в якому зазначена процедура використовується, а також можливість сполучення двох чи більше процедур, за допомогою яких може бути вирішене відповідне завдання аудиту фінансової інформації. При цьому пропонується враховувати залежність обсягу аудиторських процедур від обмежених ресурсів аудитора.

Запропоновані критерії відбору аудиторських процедур, які можуть бути застосовані, на нашу думку, можуть визначатися як з урахуванням залежності кількості процедур одного виду від обсягу ресурсів, наявних в аудитора, так і за критерієм визначення їх змісту.

Для вирішення завдань аудиту фінансової інформації в контексті планування та оцінювання ефективності застосування аудиторських процедур мають бути ідентифіковані та схарактеризовані відповідні параметри та їх критичні значення, що може бути визнане предметом подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; под ред. Я. Соколова; пер. с англ. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; под ред. Я. Соколова; пер с англ. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
3. Бондар В. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
4. Бутинець Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф. Бутинець, Н. Малюга, Н. Петренко; за ред. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – с.
5. Дмитренко І. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем: [монографія] / І. Дмитренко. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 364 с.
6. Загородній А. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: [монографія] / А. Загородній, Л. Пилипенко. – Львів: Вид-во ЗУКЦ, 2010. – 232 с
7. Петрик О. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. Петрик; Київський національний економічний університет. – К., 2004. – 34 с.

8. Редько О. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О. Редько. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
9. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон; пер. с англ. – М.: КРМГ; Контакт, 1993. – 456 с.
10. Рядська В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку: [монографія] / В. Рядська. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
11. Ларікова Л. Характеристика аудиторських процедур на різних етапах проведення аудиту / Л. Ларікова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені В. Даля. – 2014. – № 1 (208). – С. 78–81.
12. Маліков В. Особливості аудиторських перевірок на підприємствах транспорту / В. Маліков // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2013. – № 3 (72). – С. 117–120.
13. Подолянчук О. Процедури одержання аудиторських доказів / О. Подолянчук // Економічний часопис ХХІ. – 2014. – № 1–2 (2). – С. 60–63.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.