

**Гришук С. В.**, старший викладач кафедри аудиту та економічного аналізу, Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпінь, України

ORCID ID: 0000-0002-9977-262X

e-mail: svetik\_gr@ukr.net

### Особливості та проблеми вибіркового методу організації аудиту

**Анотація.** У даній статті розглянуто сутність аудиторської вибірки, доцільність її застосування, недоліки та переваги вибіркового методу організації аудиту, його види та підходи до вибіркового методу відповідно до міжнародних стандартів. Надано характеристику особливостям вибіркового спостереження при проведенні аудиторської перевірки. Надано інформацію щодо етапів планування вибіркової перевірки, методів відбору та визначення обсягу вибірки для вибіркової перевірки, аналізу, оцінки результатів та висновків вибіркової перевірки. У контексті вибіркової перевірки в аудиті висвітлено сутність таких понять статистичної науки як ризик, пов'язаний з вибіркою, статистична і нестатична вибірка, генеральна сукупність, елементи вибірки, стратифікація, екстраполяція, помилка, вибіркоче дослідження та інші. Висвітлено особливості вибіркового методу організації аудиту, визначено основні проблеми та надано рекомендації щодо їх удосконалення.

**Ключові слова:** аудиторська перевірка; аудиторська вибірка; аудитор; вибіркового метод організації аудиту; статистична вибірка; нестатична вибірка.

**Grishchuk Svitlana**, Senior Lecturer of the Department of Audit and Economic Analysis, University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine

### Features and Problems of Selective Method of Audit Organization

**Abstract. Introduction.** This article examines the essence of the audit sample, the appropriateness of its use, the disadvantages and advantages of the selective method of organizing the audit, its types and approaches to the sampling method in accordance with international standards.

**Purpose.** Audit of existing enterprises which reporting is based on large scopes of information cannot be made without use of sample survey. An auditor needs to take the decision on what set of data he/she is going to check in course of audit. Planning of a sample audit involves: selection of the data set that will be subject to sample audit: determining the number of elements which should be selected for audit; determining a method for elements selection. When elaborating audit procedures, an auditor needs to decide about methods for selecting testing data. An auditor can: select all the data that are subject to audit (hundred-percent audit); select specific balance sheet accounts; apply the audit to the selected accounts. When building the sample, an auditor needs to care that the general totality conforms the auditing objectives, can be applied to analysis of a certain aspect of audit, and be complete.

**Results.** In the auditing context, the essential meaning of categories used in statistical science are elaborated, such as risk of sample, statistical and non-statistical sample, general totality, sample elements, extrapolation, error, sample study etc. Information is given on the phases of sample audit planning, methods for selection and for determining sample size for sample audit, analysis, assessment of results and conclusions of sample audit.

**Conclusions.** It is concluded that an audit won't be effectively organized and performed unless an auditor collects the sufficient amount of reliable evidences. Quantity and quality of information available with an auditor is critical for the adequacy of an auditor report. Methods and means for obtaining the auditor information should be chosen by auditor's professional judgment.

**Keywords:** audit; auditor selection; auditor; selective audit method; statistical sample; non-static sample.

**JEL Classification:** B 41; C 42; M 40; D 83; M 41.

**Постановка проблеми.** Незалежний аудит набуває великого значення, особливо на тих підприємствах, де керівники та власники різні особи. Тому завжди буде існувати недовіра між власником та керівником на професійній ниві, в процесі проведення аудиторської перевірки перед аудитором постає завдання отримати доречні докази для того, щоб сформулювати правильні та обґрунтовані висновки, що передбачає достовірність фінансової звітності. При цьому аудитор повинен провести перевірку ефективно та з мінімальними витратами. Аудит можна назвати одним

з найбільш творчих видів економічної діяльності, адже аудитор має право вибору щодо методів та прийомів аудиторської перевірки з метою збору аудиторських доказів та досягнення цілей аудиторської перевірки. Одним із методів організації є вибіркового метод, який зменшує витрати на проведення аудиту. Попри те, що вибіркового перевірка не надає повної інформації, в Україні та за кордоном застосовують саме вибіркового метод, а не суцільний. Він вважається достатнім для підтвердження достовірності фінансової звітності та надійності отриманих результатів.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Дослідженню питань застосування вибіркового методу в аудиті бухгалтерської (фінансової) звітності присвячені праці вітчизняних і закордонних учених, таких як: С. Бичкова, Е. Гутцайт, О. Петрік, С. Гушко, В. Бондар, Т. Каменська, В. Подольський, В. Скобара, Я. Соколов, Н. Старовойтова, В. Суйц, А. Терехов, Дж. Робинсон, Ф. Дефлис, Г. Дженик, В. О'рейлли, М. Хирш та інші.

**Формулювання цілей дослідження.** Метою статті є висвітлення особливостей вибіркового методу організації аудиту, визначення основних проблем та надання рекомендацій щодо їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Використання аудиторської вибірки регламентується МСА 530 «Аудиторська вибірка» [1]. Прийоми аудиторської вибірки є удосконаленням статистичних методів вибіркового спостереження, які були доповнені та розвинуті для специфічних потреб аудиту [2]. 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» [3], 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 [4; 5]. Це дає можливість сформулювати висновки відносно всієї генеральної сукупності, з якої зроблено вибірку.

Вибірка доцільна у випадках, де є велика кількість подібних операцій, вона не є обов'язковою для всіх сфер. Вибірковий метод дасть змогу дійти до правильних висновків, якщо чітко встановлені цілі. При цьому процес перевірки буде більш ефективним, адже, за визначений період часу можна зробити більше процедур.

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 [6].

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 [6].

Порівняно із суцільними методами перевірки вибіркою мають ряд переваг, таких як:

- вибірконе спостереження значно скорочує строки проведення перевірки;
- проводиться більш оперативно ніж суцільне спостереження;
- застосовується при великому обсягу даних;
- дає можливість значно розширити програму аудиту. Економія часу на кожній ділянці обліку господарських операцій дає можливість перевірити більшу кількість таких ділянок;
- 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 підвищують роль застосування вибірки в аудиті. Але разом з тим, недоліком є те, що перевірка охоплює не всю сукупність спостереження і тому можуть виникати деякі помилки та ризики щодо правильності аудиторського висновку.

Аудитори приходять до висновку проведення перевірки із застосування вибіркового методу в наступних випадках:

- 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 [7].

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

- тестуванні системи внутрішнього контролю (при цьому вибірку використовують для оцінювання ризику контролю) – здійснюється вибірка за якісними ознаками;
- проведенні процедур по суті (при цьому вибірку використовують для детального тестування залишків на рахунках чи класів операцій) – вибірка за кількісними ознаками [6].

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

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. За МСА 530

«Аудиторська вибірка» методи формування аудиторської вибірки поділяють на статистичні та нестатистичні (табл. 1). Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом професійного судження аудитора.

Таблиця 1 Статистичний і нестатистичний підходи до вибірки за МСА 530

Статистичний підхід	Нестатистичний підхід
Визначення	
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 сформувати репрезентативну вибірку шляхом вибору статей вибірки з типовими для генеральної сукупності характеристиками

*Джерело: складено автором*

Статистична вибірка повинна задовольняти наступним умовам: випадковий відбір сукупності, яка підлягає тестуванню; застосування теорії ймовірності для оцінки результатів вибірки, включаючи оцінку ризику, пов'язаного з використанням аудиторської вибірки [8].

Нестатистичні вибіркові дослідження (неймовірнісні 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 неймовірнісних методів виникає тільки в зонах підвищеного аудиторського ризику [8]. На практиці використовують і складніші методи, одним із них є перевірка гіпотез. Сутність такої перевірки полягає у формулюванні аудитором деякої гіпотези про величину параметра сукупності, що перевіряється, документів. Сформована гіпотеза перевіряється за певними правилами: вона або приймається або відхиляється.

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 [8].

**Висновки.** Сьогодні перед аудитором стоїть ряд завдань: адекватне дотримання МСА, розробка методичних рекомендацій, розкриття специфічних термінів, підвищення якості проведення аудиторських перевірок, підвищення кваліфікації аудиторів, автоматизація аудиторської діяльності та розробка внутрішньофірмових стандартів аудиту. На сучасному етапі розвитку метод вибіркового спостереження має як переваги, так і недоліки, але 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.

#### Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг від 2013р. частина I / Аудиторська Палата України. URL: <http://www.apu.com.ua/msa> (дата звернення: 05.03.2019).
2. Рудницький В. С., Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. Вид. 2-ге, переробл. і допов. Львів, 2004. 292 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг від 2013р. частина II / Аудиторська Палата України. URL: <http://www.apu.com.ua/msa> (дата звернення: 05.03.2019)
4. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ, 2008. 320 с.
5. Рядська В. В., Петраков Я. В. Аудит : навч. посіб. Київ, 2008. 416 с.
6. Кафка С., Кобрин О., Василенко Н. Вибіркові прийоми аудиту: особливості організації та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. Вип. 11. С. 42-46.
7. Пилипенка І. І. Аудит. Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України : навч. посіб. Київ : "ІАМЦ АУ"Статус", 2005. 175 с.
8. Проскуріна Н. М. Теоретичні засади обґрунтування вибіркового методу в аудиті. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2011. Вип. 2(34). С. 279-283.

#### References:

1. Audit Chamber of Ukraine (2013). Mizhnarodni standarty kontrolju yakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta sputnikh posluh chastyna I. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/msa> [in Ukrainian].

2. Rudnyckyj, V.S. & Ghoncharuk, Ja. A. (2004). *Audyt* (2nd ed.). Ljviv [in Ukrainian].
  3. Audit Chamber of Ukraine (2013). *Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnykh poslugh chastyna II*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/msa> [in Ukrainian].
  4. Pshenychna, A. Zh. (2008). *Audyt*. Kyiv [in Ukrainian].
  5. Rjadsjka, V. V. & Petrakov, Ja.V. (2008). *Audyt*. Kyiv [in Ukrainian].
  6. Kafka, S., Kobryn, O. & Vasylenko, N. (2013). *Vybirkovi pryjomy audytu: osoblyvosti orghanizaciji ta zastosuvannja. Bukhghaltersjkyj oblik i audit*, 11, 42-46 [in Ukrainian].
  7. Pylypenka, I. I. (2005). *Audyt. Zastosuvannja mizhnarodnykh standartiv audytovi v audytorsjkiy praktyci Ukrajinjy*. Kyiv: "IAMC AU"Status" [in Ukrainian].
  8. Proskurina, N. M. (2011). *Teoretychni zasady obgruntuvannja vybirkovogho metodu v audyti. Naukovyj visnyk Uzghorodskogho universytetu*, 2(34), 279-283 [in Ukrainian].
- 



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License