

Фабіяньська Вікторія Юхимівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницький національний аграрний університет*

Фабиянская Виктория Ефимовна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры аудита и государственного контроля
Винницкий национальный аграрный университет*

Fabiianska Victoria

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of State Audit and Control Department
Vinnytsia National Agrarian University*

**МОДЕЛЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ
АУДИТОРА В ПРОЦЕСІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВИБІРКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ
МОДЕЛЬ ПРИМЕНЕНИЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ
АУДИТОРА В ПРОЦЕССЕ ОРГАНИЗАЦИИ ВЫБОРОЧНОЙ
ПРОВЕРКИ**

**MODEL OF APPLICATION OF AN AUDITOR PROFESSIONAL
JUDGMENT IN THE PROCESS OF ORGANIZATION OF SELECTIVE
VERIFICATION**

Анотація. Метою статті є дослідження організації вибіркової перевірки в контексті Міжнародних стандартів аудиту, та особливостей застосування професійного судження аудитора в процесі аудиторської вибірки.

Дослідження проводилося із застосуванням аналізу та узагальнення поглядів вчених, положень Міжнародних стандартів аудиту щодо сутності та організації аудиторської вибірки з метою моделювання процесу застосування професійного судження аудитора під час вибіркової перевірки.

В результаті досліджень обґрунтовано доцільність застосування вибіркової перевірки в аудиті; виділено підходи та методи до організації вибіркового дослідження; розглянуто особливості організації аудиторської вибірки за МСА 530 «Аудиторська вибірка»; виокремлено сукупність чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю та для тестів деталей відповідно до МСА. На основі проведених досліджень сформована модель застосування професійного судження аудитора в процесі вибіркової перевірки.

Визначено, що аудитор застосовує власне професійне судження в процесі організації вибіркової перевірки: під час аналізу чинників щодо вибору між суцільною та вибірковою перевіркою; здійснюючи вибір підходу до вибіркової перевірки; обґрунтовуючи вибір методу нестатистичної вибірки; на етапі планування; під час визначення розміру вибірки; на етапі вибору елементів, які перевірятимуться; під час перевірки відібраних елементів; на етапі оцінки результатів перевірки.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає у виокремленні місця та значення професійного судження аудитора в процесі організації вибіркової перевірки.

Результати проведених досліджень можуть бути використані для розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту, методичних рекомендацій щодо організації вибіркової перевірки для практикуючих аудиторів.

Ключові слова: аудиторська вибірка, вибіркове дослідження, статистична вибірка, настатистична вибірка, професійне судження аудитора.

Анотація. Целью статті являється дослідження організації виборочної перевірки в контексті Міжнародних стандартів аудита, і особливостей застосування професійного судження аудитора в процесі аудиторської вибірки.

Дослідження проводилося з застосуванням аналізу і узагальнення поглядів учених, положень Міжнародних стандартів аудита стосовно сутності і організації аудиторської вибірки з метою моделювання процесу застосування професійного судження аудитора при виборочній перевірці.

В результаті досліджень обґрунтовано доцільність застосування виборочної перевірки в аудиті; виділено підходи і методи організації виборочного дослідження; розглянуті особливості організації аудиторської вибірки відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка»; виділено сукупність факторів, що впливають на обсяг вибірки для тестів мер контролю і для тестів деталей відповідно до МСА. На основі проведених досліджень сформульовано модель застосування професійного судження аудитора в процесі виборочної перевірки.

Визначено, що аудитор застосовує власне професійне судження в процесі організації виборочної перевірки: при аналізі факторів стосовно вибору між сплошної і виборочної перевірки; здійснюючи вибір підходу до виборочної перевірки; обґрунтовуючи вибір методу нестатистичної вибірки; на етапі планування; при визначенні розміру вибірки; на етапі вибору

элементов, которые будут проверяться; при проверке отобранных элементов; на этапе оценки результатов проверки.

Научная новизна проведенного исследования заключается в выделении места и значения профессионального суждения аудитора в процессе организации выборочной проверки.

Результаты проведенных исследований могут быть использованы для разработки внутрифирменных стандартов аудита, методических рекомендаций по организации выборочной проверки для практикующих аудиторов.

Ключевые слова: *аудиторская выборка, выборочное исследование, статистическая выборка, нестатистическая выборка, профессиональное суждение аудитора.*

Summary. *The purpose of the article is to study the organization of sample audits in the context of International Standards on Auditing, and the peculiarities of the application of professional judgment of the auditor in the audit sampling process.*

The study was conducted using the analysis and generalization of the views of scientists, the provisions of International Standards on Auditing on the nature and organization of the audit sample in order to model the process of applying the professional judgment of the auditor during the sample audit.

As a result of researches the expediency of application of sample check in audit is proved; approaches and methods to the organization of sample research are allocated; the peculiarities of the organization of the audit sample according to ISA 530 "Audit sample" are considered; the set of factors influencing the sample size for tests of control measures and for tests of details according to ISA is singled out. On the basis of the conducted researches the model of application of professional judgment of the auditor in the course of sample check is formed.

It is determined that the auditor uses his own professional judgment in the process of organizing a sample audit: when analyzing the factors for choosing between continuous and sample audits; choosing the approach to the sample check; justifying the choice of non-statistical sampling method; at the planning stage; when determining the sample size; at the stage of selection of elements to be checked; when checking selected items; at the stage of evaluation of inspection results.

The scientific novelty of the study is to identify the place and importance of professional judgment of the auditor in the process of organizing a sample audit.

The results of the research can be used to develop internal auditing standards, guidelines for organizing a sample audit for practicing auditors.

Key words: *audit sample, sample research, statistical sample, statistical sample, professional judgment of the auditor.*

Постановка проблеми. Аудит, як особлива форма контролю, пройшов свій тривалий шлях розвитку, в процесі якого способи організації аудиторської перевірки змінювалися і удосконалювалися завдяки поступовому переходу від суцільних до вибірових. Вибіркова перевірка в аудиті є прогресивним способом організації аудиторського дослідження, оскільки дозволяє за допомогою науково обґрунтованих прийомів досягати цілей аудиторського завдання, забезпечуючи при цьому оптимальне співвідношення витрат ресурсів та досягнутого рівня якості аудиторських процедур.

Вибіркова перевірка передбачає сукупність науково обґрунтованих методів дослідження, сутність яких полягає у перевірці окремих відібраних масивів інформації (окремих документів) і розповсюдження отриманих результатів на всю сукупність інформації щодо конкретного об'єкта дослідження (стаття фінансової звітності, сукупність однорідних господарських операцій протягом певного періоду часу тощо).

Оскільки аудитор самостійно обирає методи дослідження, а також несе відповідальність за якість аудиторських послуг, відтак рішення щодо того, застосовувати суцільну чи вибіркочу перевірку, є предметом професійного судження аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження проблем та перспектив застосування вибіркових методів в аудиторському процесі здійснили закордонні та вітчизняні вчені: О. Андренко, С. Мордовцев (2018) [1], Т. Каменська (2015, 2017) [2, 3], С. Кафка, О. Кобрин, Н. Василенко [4], В. Лакис, А. Масюлевичюс (Lakis, Masiulevičius, 2017) [5], К. Мунтяну (Munteanu, 2015) [6], О. Петрик (2003) [7], І. Пилипенко (2005) [8], В. Рудницький, Я. Гончарук (2004) [9], Л. Сухарева, А. Саєнко (2013) [10], Е. Спирс, К. Уорд (Spires, Ward, 2017) [11] та ін.

К. Мунтяну (Munteanu, 2015) зазначив, що «методи вибірки дозволяють концентрувати судження аудитора в тих сферах аудиту, де це найбільш потрібно. Це дозволяє оцінити ключові фактори та ризик помилок, однак це не означає, що методи вибірки усувають необхідність професійного судження, вони лише дозволяють кількісно оцінювати, вимірювати та контролювати елементи процесу вибіркового дослідження» [6].

В. Лакис, А. Масюлевичюс (Lakis, Masiulevičius, 2017) у своїй статті висловили твердження: «статистична вибірка базується на наукових методах, тоді як нестатистичний метод вибірки ґрунтується на професійній компетентності аудитора та його досвіді. На практиці використовуються обидва методи. Нестатистичний метод вибірки застосовується до аудиту і оцінки внутрішнього контролю та інших даних, коли обсяг інформації не великий, однак для перевірки великих обсягів даних науковці рекомендують застосовувати статистичну вибірку» [5].

Е.Е. Спирс, К. Уорд (Spires, Ward, 2017) дійшли висновку: «якщо аудитор використовує одну і ту ж стратегію тестування (наприклад, тип

доказів, розмір вибірки, обсяг, метод відбору) рік за роком або іншим чином ненавмисно розкриває інформацію про план аудиту, замовник може передбачити поведінку аудитора під час поточного аудиту» [11]. Науковці у своїй статті описують згубний вплив на ефективність аудиту такої передбачуваності.

О.А. Петрик зазначає, що «застосування процедур вибіркового дослідження в процесі аудиту значно спрощується й стає ефективнішим в умовах використання комп'ютерної техніки та спеціальних пакетів прикладних програм» [7].

О.А. Андренко, С.В. Мордовцев, обґрунтовуючи свої висновки проведеними емпіричними дослідженнями зазначили, що «в умовах повної автоматизації документообігу та обліку на підприємстві, у рамках внутрішнього аудиту необхідно практикувати атрибутивне вибіркоче тестування документів, що дозволяє скласти певне судження про характерні помилки та вносити в програмне забезпечення додаткові модулі контролю процесу формування найбільш важливої інформації» [1].

С. Кафка, О. Кобрин, Н. Василенко вважають, що «застосування способів і прийомів вибіркового дослідження в аудиті є реальним засобом зменшення вартості аудиторських послуг і, відповідно, залучення додаткової клієнтури» [4, с. 46].

Т.О. Каменська дослідила у своїх роботах особливості застосування статистичних методів для цілей аудиту та її етапи [2, 3], де виділила етапи вибіркового дослідження і окреслила порядок формування послідовної статистичної вибірки в аудиті для процедур перевірки по суті та порядок оцінки параметрів генеральної сукупності за результатами вибіркового дослідження.

Л.О. Сухарева, А.О. Саєнко вважають, що «...вибіркові дослідження доцільно тлумачити не як засіб аудиту, а як методичний підхід до організації його процесу» [10].

Однак, незважаючи на численні напрацювання науковців, зважаючи на те, що наука ніколи не перебуває в статичному стані, оскільки їй притаманна характеристика динамічності, відтак методика здійснення вибірових досліджень постійно удосконалюється, що є відповіддю на зростаючі потреби практики аудиту в контексті стрімкого розвитку інформаційних технологій.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження організації вибіркової перевірки в контексті Міжнародних стандартів аудиту, та особливостей застосування професійного судження аудитора в процесі аудиторської вибірки.

Відповідно до визначеної мети визначено завдання, вирішення яких сприяє її досягненню:

- обґрунтувати доцільність застосування вибіркової перевірки в аудиті;
- розглянути підходи та методи до організації вибіркового дослідження;
- дослідити особливості організації аудиторської вибірки за Міжнародним стандартом аудиту (далі - МСА) 530 «Аудиторська вибірка»;
- розглянути сукупність чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю та для тестів деталей відповідно до МСА;
- на основі проведених досліджень сформулювати модель застосування професійного судження аудитора в процесі вибіркової перевірки.

Виклад основного матеріалу. Метою аудиту є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність перевіреної фінансової звітності. Відповідно до МСА [12], думка аудитора має ґрунтуватися на достатніх та прийнятних аудиторських доказах. При цьому визначення відповідності доказів критеріям достатності та прийнятності доказів є предметом професійного судження аудитора. Однак, зважаючи на той факт, що аудитори працюють в конкурентному середовищі, а відтак, аудиторська

перевірка обмежена в часі, та, відповідно, і в ресурсах, аудитор зобов'язаний здійснити планування аудиту таким чином, щоб здійснити аудит максимально якісно, при цьому забезпечуючи оптимальне співвідношення тривалості та ефективності аудиторських процедур і аудиторського ризику, який має бути на прийнятному рівні.

Аудиторський ризик є ключовою категорією в аудиті та має враховуватись аудитором на кожному етапі виконання аудиторського завдання: починаючи від узгодження умов завдання з аудиту, планування аудиту, встановлення рівня суттєвості аудиторської перевірки, виборі методів та способів організації аудиту, до підготовки аудиторського звіту [13, с. 120].

При проведенні аудиту аудитор повинен вжити необхідних заходів для того, щоб знизити аудиторський ризик до розумного мінімального рівня. У разі, якщо аудитор хоче знизити ризик невиявлення, він повинен модифікувати аудиторські процедури, передбачивши збільшення їх кількості та (або) зміну їх суті; збільшити витрати часу на перевірку; підвищити обсяги аудиторських вибірок. Аудитори, виходячи з власного досвіду і знання клієнта, визначають аудиторський ризик на підставі звітності в цілому або окремих груп операцій як високий, ймовірний і малоймовірний і використовують цю оцінку у плануванні аудиту [14, с. 57].

Процес виконання аудиторського завдання вимагає збирання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Водночас планування аудиту передбачає, що він має бути проведеним найбільш ефективно та зі скороченням тривалості аудиторських процедур. Аудиторська перевірка в силу своєї специфіки передбачає використання в основному вибіркового методу [3].

Вибіркове спостереження аудитори вибирають у випадках, коли потрібно у стислі строки та з мінімальними затратами праці й коштів

одержати кількісні характеристики досліджуваної сукупності або коли не можна чи недоцільно здійснювати суцільне спостереження [3].

Вибіркові методи дослідження аудитори часто застосовують у поєднанні із суцільною перевіркою, що здійснюється з метою поглиблення дослідження або для вивчення і контролю результатів суцільного спостереження.

Прийоми аудиторської вибірки є удосконаленням статистичних методів вибіркового спостереження, які були доповнені та розвинуті для специфічних потреб аудиту [9, с. 73].

Використання аудиторської вибірки регламентується МСА 530 «Аудиторська вибірка», який застосовується в тому разі, якщо аудитор прийняв рішення використати аудиторську вибірку під час виконання аудиторських процедур. Він розглядає використання аудитором статистичної та нестатистичної вибірки при розробці й відборі аудиторської вибірки, виконанні тестів заходів контролю та детальному тестуванні, а також оцінці отриманих результатів [12, с. 497].

МСА 530 «Аудиторська вибірка» доповнює МСА 500 «Аудиторські докази», який стосується відповідальності аудитора за розробку та виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для того, щоб дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. В МСА 500 надано поради щодо засобів, доступних аудитору для відбору елементів для тестування, одним із яких є аудиторська вибірка.

Метою аудитора при використанні аудиторської вибірки є отримання ним підстав для обґрунтованих висновків щодо генеральної сукупності, з якої здійснювалась вибірка.

У табл. 1 наведемо визначення основних термінів, які використовуються аудитором при організації вибіркової перевірки відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Визначення основних термінів, які використовуються аудитором при організації вибіркової перевірки відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка»

Термін	Визначення
Аудиторська вибірка (вибірка) (Audit sampling (sampling))	застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності
Генеральна сукупність (population)	вся множина даних, із якої здійснюють вибірку і щодо якої аудитор має намір зробити висновки
Ризик вибірки (sampling risk)	ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнитиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури. Ризик вибірки може призвести до двох видів хибних висновків: 1) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю ефективніші, ніж є насправді, або в разі тесту деталей – що суттєве викривлення не існує, якщо фактично воно є. Аудитор насамперед повинен звернути увагу на цей тип хибного висновку, оскільки такий висновок впливає на результативність аудиту і може з більшою ймовірністю призвести до висловлення неналежної аудиторської думки; 2) у разі тесту заходів контролю – що заходи контролю менш ефективні, ніж є насправді, або у випадку тесту деталей – що суттєве викривлення існує, якщо фактично його немає. Такий тип помилкового висновку впливає на ефективність аудиту, оскільки в такому випадку виникає потреба у виконанні додаткової роботи для визначення того, що початкові висновки були неправильними
Ризик, не пов'язаний з вибіркою (non-sampling risk)	ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки
Аномалія (anomaly) –	викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності
Елемент вибірки (sampling unit)	окремі елементи, що становлять генеральну сукупність
Статистична вибірка (statistical sampling)	підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси: - випадковий вибір елементів вибірки, та - використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, у тому числі оцінки ризику вибірки. Підхід до здійснення вибірки, якому не властиві наведені характеристики, вважають нестатистичною вибіркою

Стратифікація (stratification)	процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки (часто грошова вартість)
Допустиме викривлення (tolerable misstatement)	визначена аудитором грошова сума, враховуючи яку аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку він встановив
Допустима норма відхилення (tolerable rate of deviation)	визначена аудитором норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, враховуючи яку аудитор намагається отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичний показник відхилення у генеральній сукупності не перевищує норму відхилення, яку він встановив

Джерело: сформовано авторами на основі [12, с. 499-500]

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.

І.І. Пилипенко виділяє такі обставини, за яких аудитори на основі власних суджень приходять до висновку щодо доцільності проведення перевірки із застосування вибіркового методу:

- якщо характер і дані сальдо рахунки або класу операцій не вимагають 100 % перевірки;
- коли потрібно зробити висновки про сальдо рахунку або класів операцій;
- якщо час і вартість повної перевірки всієї генеральної сукупності будуть занадто значними [8].

Вибіркові методи перевірки, незважаючи на ймовірність збільшення аудиторського ризику мають ряд переваг порівняно із суцільними. До таких переваг варто віднести: скорочення строків проведення перевірки; економія часу безпосередньо під час виконання аудиторських процедур; можливість застосовувати при суттєвих обсягах даних; зменшення вартості аудиту. Такі переваги зумовлюють використання та підвищують роль застосування

вибіркових методів в аудиті, однак аудитор має враховувати те, що перевірка охоплює не всю сукупність даних, а тому може збільшуватися ризик невиявлення помилок, що впливатиме на об'єктивність аудиторської думки та якість аудиту.

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.

Аудиторська вибірка дає змогу аудитору отримати й оцінити аудиторські докази щодо деяких характеристик елементів, відібраних для формулювання або допомоги в формулюванні висновку стосовно генеральної сукупності, з якої робилася вибірка. Аудиторську вибірку можна застосовувати з використанням таких підходів та методів (рис. 1).

Статистичний підхід до здійснення вибірки має такі характерні ознаки: випадковий відбір елементів вибірки; використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки; оцінювання результатів вибірки з метою одержання висновків про сукупність у цілому [4].

Важливо відмітити, що ризик вибіркової перевірки існує при використанні як статистичної, так і нестатистичної вибірки. Використання статистичної вибірки дає можливість кількісно оцінити ризик контролю, в той час як вибір елементів, оцінку результатів і формулювання висновків відносно генеральної сукупності при нестатистичній вибірці здійснюють на основі професійного судження аудитора. За МСА 530 «Аудиторська вибірка» однаково прийнятним є використання статистичної та нестатистичної вибірки. Якщо використовують метод статистичної вибірки, то вона повинна бути ще й імовірнісною. Крім того, мають бути використані

відповідні статистичні методи оцінювання результатів проведення аудиту [4].

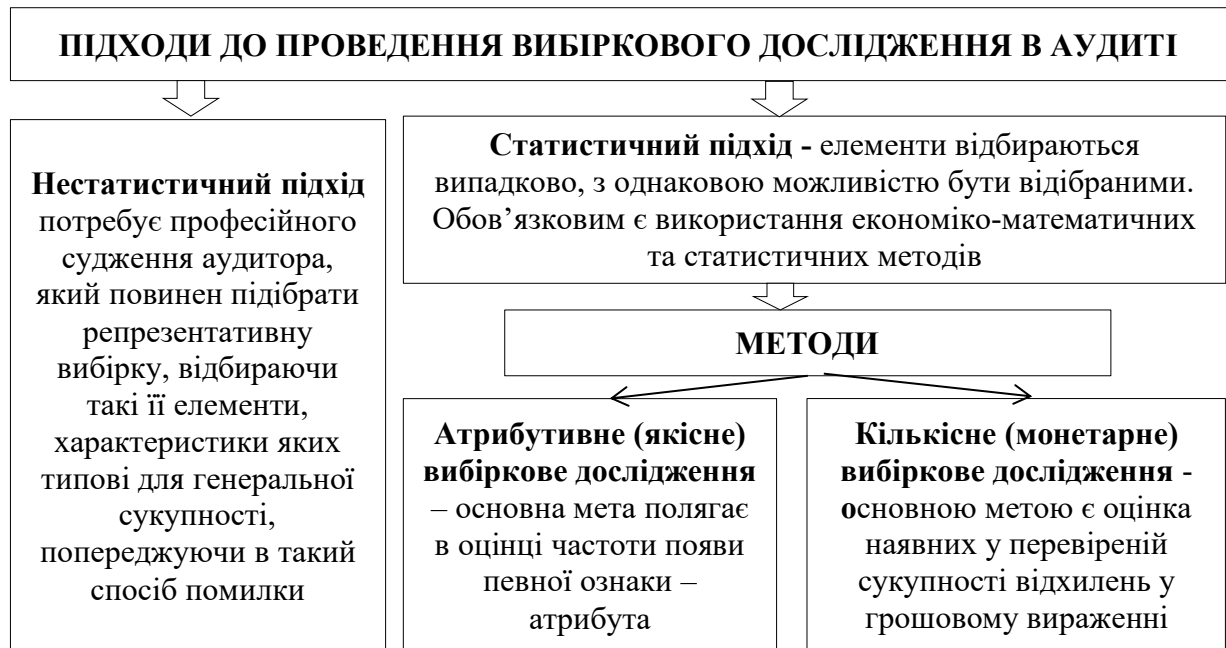


Рис. 1. Підходи та методи вибіркового дослідження в аудиті

Джерело: сформовано автором на основі [1, с. 117; 12, с. 504]

Застосування аудиторської вибірки дає змогу аудиторів отримати й оцінити аудиторські докази стосовно деяких характеристик відібраних елементів для формулювання висновку або допомогти в його формулюванні стосовно генеральної сукупності, з якої здійснена вибірка. Організація аудиторської вибірки за МСА 530 «Аудиторська вибірка» передбачає кроки, наведені на рис. 2.

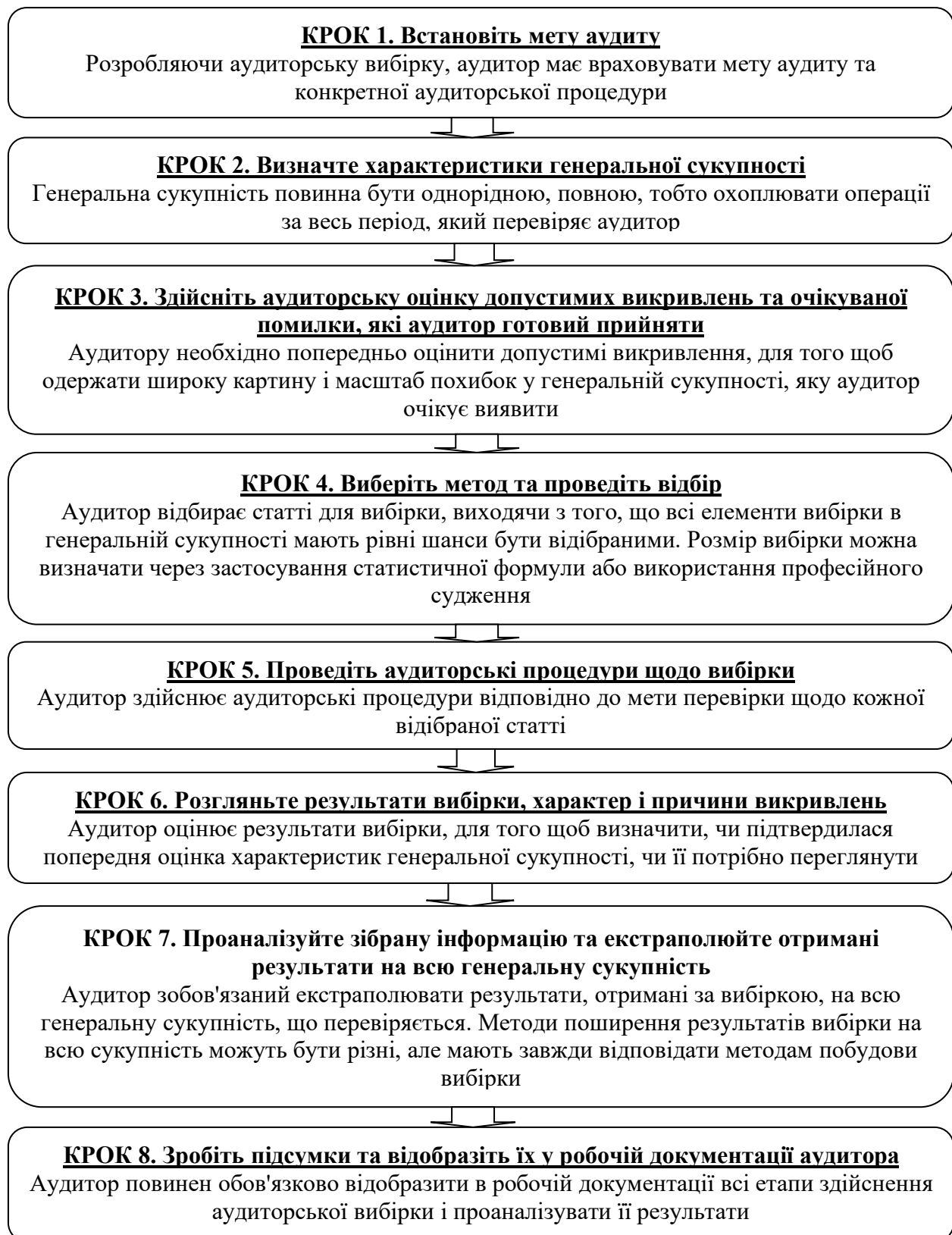


Рис. 2. Організація аудиторської вибірки за МСА 530 «Аудиторська вибірка»

Джерело: [4]

Розробляючи аудиторську вибірку, аудитор враховує конкретну мету, якої він хоче досягнути, та поєднання аудиторських процедур, яке, ймовірно, найкраще сприятиме досягненню цієї мети. Розгляд характеру аудиторських доказів, пошук яких проводиться, і можливих обставин відхилень або викривлень чи інших характеристик, що стосуються цих аудиторських доказів, допоможе аудитору визначити, що собою являє відхилення або викривлення та яку генеральну сукупність використати для вибірки [12, с. 502].

Розглядаючи характеристики генеральної сукупності для тестів заходів контролю, аудитор оцінює очікувану норму відхилення, ґрунтуючись на своєму розумінні відповідних заходів контролю або на перевірці незначної кількості елементів у генеральній сукупності. Ця оцінка робиться для конструювання аудиторської вибірки та визначення обсягу вибірки. Наприклад, якщо очікувана норма відхилення неприйнятно висока, аудитор може прийняти рішення не виконувати тести заходів контролю. Аналогічно цьому для тестів деталей аудитор оцінює очікуване викривлення в генеральній сукупності. Якщо очікуване викривлення є великим, при виконанні тестів деталей може виявитися доречним зробити повну перевірку або використати вибірку великого обсягу [12, с. 503].

Ефективність аудиту можна підвищити, якщо аудитор проведе стратифікацію генеральної сукупності через поділ її на дискретні підсукупності за певними ознаками. Метою стратифікації є зменшення варіативності елементів у рамках кожної страти та зменшенні внаслідок цього обсягу вибірки без збільшення ризику вибірки [12, с. 507].

Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора, однак обсяг вибірки не є критерієм для вибору між статистичним та нестатистичним підходами.

Аудитор повинен визначити величину ризику вибірки, який він готовий прийняти, що впливатиме на необхідний її обсяг. Відповідно, чим

нижчий ризик, тим більшим може бути обсяг вибірки, який можна визначити через використання статистичного підходу або професійного судження аудитора.

У табл. 2 наведено чинники, які аудитор може брати до уваги, визначаючи обсяг вибірки для тестування заходів контролю. Ці чинники, які слід розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікуватиме характер або час тестів заходів контролю чи в будь-який інший спосіб не модифікуватиме підхід до процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

Таблиця 2

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів заходів контролю

№ з/п	Чинник	Вплив на обсяг вибірки	Опис впливу
1	Збільшення рівня, до якого оцінка ризиків аудитором враховує відповідні заходи контролю	Збільшення	Чим вищий рівень впевненості аудитор очікує отримати від операційної ефективності заходів контролю, тим нижчою буде оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні твердження включає сподівання на операційну ефективність заходів контролю, від аудитора вимагається виконати тести заходів контролю. Отже, чим більше аудитор покладається на операційну ефективність заходів контролю, тим більшим має бути обсяг тестування аудитором заходів контролю (і саме цьому обсягу вибірки збільшується)
2	Збільшення допустимої норми відхилення	Зменшення	Чим нижча допустима норма відхилення, тим більшим має бути обсяг вибірки
3	Збільшення очікуваної норми відхилення в генеральній сукупності, що тестується	Збільшення	Чим більша очікувана норма відхилення, тим більшим має бути обсяг вибірки для того, щоб аудитор міг зробити обґрунтовану оцінку фактичної норми відхилення. Чинники, які мають враховуватися аудитором при розгляді очікуваної норми відхилення, включають розуміння аудитором бізнесу суб'єкта господарювання (зокрема, процедури оцінки ризиків, що виконуються для отримання

			розуміння внутрішнього контролю), зміни в складі персоналу або у внутрішньому контролі, результати аудиторських процедур, що виконувались у попередні періоди, та результати інших аудиторських процедур. Високі очікувані норми відхилення заходів контролю, як правило, майже не дають підстав для зменшення оцінених ризиків суттєвого викривлення
4	Збільшення бажаного рівня впевненості аудитора, що допустиму норму відхилення не перевищено фактичною нормою відхилення в генеральній сукупності	Збільшення	Чим більший рівень впевненості, якого потребує аудитор для того, щоб результати вибірки були насправді показовими щодо дійсного поширення відхилень у генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки
5	Збільшення кількості елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив (якщо взагалі має) на обсяг вибірки. Для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка може й не бути такою ефективною, як альтернативні заходи отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів

Джерело: [12, с. 509-510]

У табл. 3 наведено чинники, які аудитор може брати до уваги, визначаючи обсяг вибірки для тестів деталей. Ці чинники, які необхідно розглядати разом, припускають, що аудитор не модифікуватиме підхід до тестів заходів контролю чи в будь-який інший спосіб не модифікуватиме характер або час процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

Таблиця 3

Приклади чинників, які впливають на обсяг вибірки для тестів деталей

№ з/п	Чинник	Вплив на обсяг вибірки	Опис впливу
1	Підвищення аудитором	Збільшення	Чим вища оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки.

	оцінки ризику суттєвого викривлення		На оцінку аудитором ризику суттєвого викривлення впливають невід'ємний ризик і ризик контролю. Наприклад, якщо аудитор не виконує тестів заходів контролю, оцінка ним ризиків не може бути зменшеною за рахунок ефективного функціонування внутрішнього контролю стосовно конкретного твердження. Саме тому для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудиторі потрібен низький рівень ризику невиявлення, і він має більше покладатись на процедури по суті. Чим більше аудиторських доказів отримано в результаті детального тестування (тобто чим нижчий ризик невиявлення), тим більшим має бути обсяг вибірки
2	Збільшення використання інших процедур по суті, спрямованих на таке саме твердження	Зменшення	Чим більше аудитор покладається на інші процедури по суті (тести деталей або аналітичні процедури по суті) для зменшення до прийнятного рівня ризику невиявлення стосовно конкретної генеральної сукупності, тим меншого рівня впевненості аудитор вимагатиме від вибірки і, отже, тим меншим може бути її обсяг
3	Збільшення бажаного аудитором рівня впевненості, що фактичне викривлення не перевищило допустимого викривлення у генеральній сукупності	Збільшення	Чим більший рівень впевненості, необхідний аудиторі, в тому, що результати вибірки є дійсно показовими щодо фактичної суми викривлення в генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки
4	Збільшення допустимого викривлення	Зменшення	Чим менше допустиме викривлення, тим більшим має бути обсяг вибірки
5	Збільшення суми викривлення, яку аудитор очікує знайти в генеральній сукупності	Збільшення	Чим більшу суму викривлення аудитор очікує знайти в генеральній сукупності, тим більшим має бути обсяг вибірки для того, щоб можна було зробити розумну оцінку дійсної суми викривлення в генеральній сукупності. До чинників, які стосуються розгляду аудитором очікуваної суми викривлення, включають межу, до якої оцінка вартості елементів визначається суб'єктивно, результати процедур оцінки ризиків, результати тестів заходів контролю, результати аудиторських процедур, застосованих у попередні періоди, та результати інших процедур по суті
6	Стратифікація генеральної сукупності,	Зменшення	За наявності широких меж (варіативності) монетарного обсягу елементів у генеральній сукупності може виявитися корисним провести

	якщо це прийнятно		стратифікацію генеральної сукупності. Якщо генеральну сукупність можна відповідно стратифікувати, загальний обсяг вибірок по стратах у цілому буде меншим за обсяг вибірки, ніж той, що був би необхідним для досягнення заданого рівня ризику вибірки у разі формування однієї вибірки з усієї генеральної сукупності
7	Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності	Незначний вплив	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має лише незначний вплив на обсяг вибірки, якщо взагалі має. Так, для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка часто не є такою ефективною, як альтернативні методи отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів

Джерело: [12, с. 511-513]

Якщо обставини подібні, то й вплив на обсяг вибірки чинників, наведених у табл. 2 і 3 буде аналогічним незалежно від того, який підхід використовується – статистичний чи нестатистичний.

При статистичній вибірці елементи для вибірки відбираються так, щоб у кожного елемента вибірки був шанс потрапити в неї. При нестатистичній вибірці для відбору елементів вибірки використовується професійне судження. Оскільки метою вибірки є надання аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, для аудитора важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких типові для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки. Існує багато методів відбору елементів вибірки. Основними методами відбору елементів вибірки є випадковий відбір, систематичний відбір та відбір наздогад. Кожен із цих методів розглядається у табл. 4.

Після закінчення вибіркового дослідження аудитор повинен оцінити його результати, зокрема дати відповідь на запитання: чи забезпечило використання вибірки обґрунтовану основу для висновків аудитора про сукупність, яка перевірялася згідно з МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Таблиця 4

Методи відбору елементів вибірки

№ з/п	Метод	Характеристика методу
1	Випадковий відбір	Здійснюється із застосуванням генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел
2	Систематичний відбір	Якщо кількість елементів вибірки в генеральній сукупності ділиться на обсяг вибірки для отримання інтервалу вибірки, наприклад, рівний 50, а після визначення вихідної точки в межах перших 50 кожен п'ятдесятий елемент відбирається у вибірку. Хоча вихідна точка може вибиратись безсистемно, вибірка цілком імовірно матиме більш випадковий характер, якщо вона визначається з використанням комп'ютерного генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел
3	Відбір монетарних елементів	Один із різновидів відбору на основі вартісної величини, при якому обсяг вибірки, відбір та оцінка призводять до висновку в монетарних сумах
4	Відбір наздогад	Якщо аудитор відбирає вибірку без будь-якої структуризації. Хоча при цьому не використовується ніяка методика структуризації, аудитору необхідно уникати будь-якої свідомої упередженості або передбачуваності (наприклад, уникати складних для ідентифікації елементів або завжди відбирати чи уникати відбирати перші або останні записи на сторінці), тим самим намагаючись забезпечити, що всі елементи генеральної сукупності мають шанс бути відібраними. Відбір наздогад неприйнятний при використанні статистичної відбірки
5	Відбір груп	Включає відбір групи (груп) суміжних елементів із генеральної вибірки. Відбір груп зазвичай не використовується при аудиторській вибірці, оскільки більшість генеральних сукупностей структуровано так, що послідовно розміщені елементи можуть мати подібні відносно одна одної характеристики, які при цьому будуть відрізнятися від характеристик інших елементів генеральної сукупності

Джерело: [12, с. 514]

Якщо аудитор доходить висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він може: звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, а також здійснити будь-які необхідні коригування; або модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості [12, с. 506].

Наприклад, у випадку тестування заходів контролю аудитор може збільшити обсяг вибірки, провести тестування альтернативного заходу контролю або внести зміни у відповідні аудиторські процедури по суті.

В результаті проведених досліджень щодо сутності та методики здійснення вибіркової перевірки в аудиті, варто зазначити, що незважаючи на те, що в МСА 530 «Аудиторська вибірка» вказано, що аудитор застосовує професійне судження під час використання нестатистичного підходу до організації аудиторської вибірки, однак застосовуючи статистичні методи вибіркового дослідження, аудитор також використовує власне судження. Відобразимо це у вигляді моделі застосування професійного судження аудитора в процесі вибіркової перевірки (рис. 3).

Професійне судження аудитора – це застосування професійних компетентнісних характеристик під час планування, отримання та оцінки достатніх і прийнятних аудиторських доказів, а також під час обґрунтування незалежної аудиторської думки, що є кінцевою метою аудиту [15].

Отже, з метою застосування аудиторської вибірки аудитору необхідно вміти визначати:

- 1) потребу в застосуванні статистичного або нестатистичного підходу до визначення вибірки;
- 2) ризик, пов'язаний із вибіркою;
- 3) метод стратифікації, тобто поділяти генеральну сукупність на дискретні субсукупності за певними ознаками;
- 4) достатній обсяг вибірки, що вможливить зменшення ризику, пов'язаного з вибіркою, до допустимо низького рівня;
- 5) за допомогою статистичних і нестатистичних підходів визначати конкретні елементи вибірки;
- 6) необхідні аудиторські процедури для перевірки визначених елементів вибірки;

- 7) на основі аналітичних процедур визначити достатність елементів вибірки, проаналізувати характер і причини будь-яких відхилень;
- 8) репрезентативність отриманих результатів виконаних аудиторських процедур, можливість модифікації запланованих процедур та їхній вплив на аудиторську думку.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Проведення вибіркової перевірки є способом організації аудиторського дослідження і планується аудитором на підставі попередньої оцінки аудиторського ризику та рівня суттєвості помилок. Оскільки визначення аудиторського ризику, як і суттєвості помилок є предметом професійного судження аудитора, відтак визначення способу організації аудиту також вирішується аудитором в результаті застосування його судження.

В результаті проведених досліджень автором сформовано модель застосування професійного судження аудитора в процесі вибіркової перевірки. Отже, аудитор застосовує власне професійне судження в процесі організації вибіркової перевірки: під час аналізу чинників щодо вибору між суцільною та вибірковою перевірками; здійснюючи вибір підходу до вибіркової перевірки (статистичний або нестатистичний); обґрунтовуючи вибір методу нестатистичної вибірки (атрибутивна (якісна) або монетарна (кількісна)); на етапі планування (визначення мети, завдань аудиту, сукупність, очікувані помилки та їх суттєвість); під час визначення розміру вибірки; на етапі вибору елементів, які перевірятимуться; під час перевірки відібраних елементів; на етапі оцінки результатів перевірки.

Перспективами подальших наукових розвідок вбачаємо у дослідженні перспектив розвитку незалежного аудиту на основі якісного підходу.

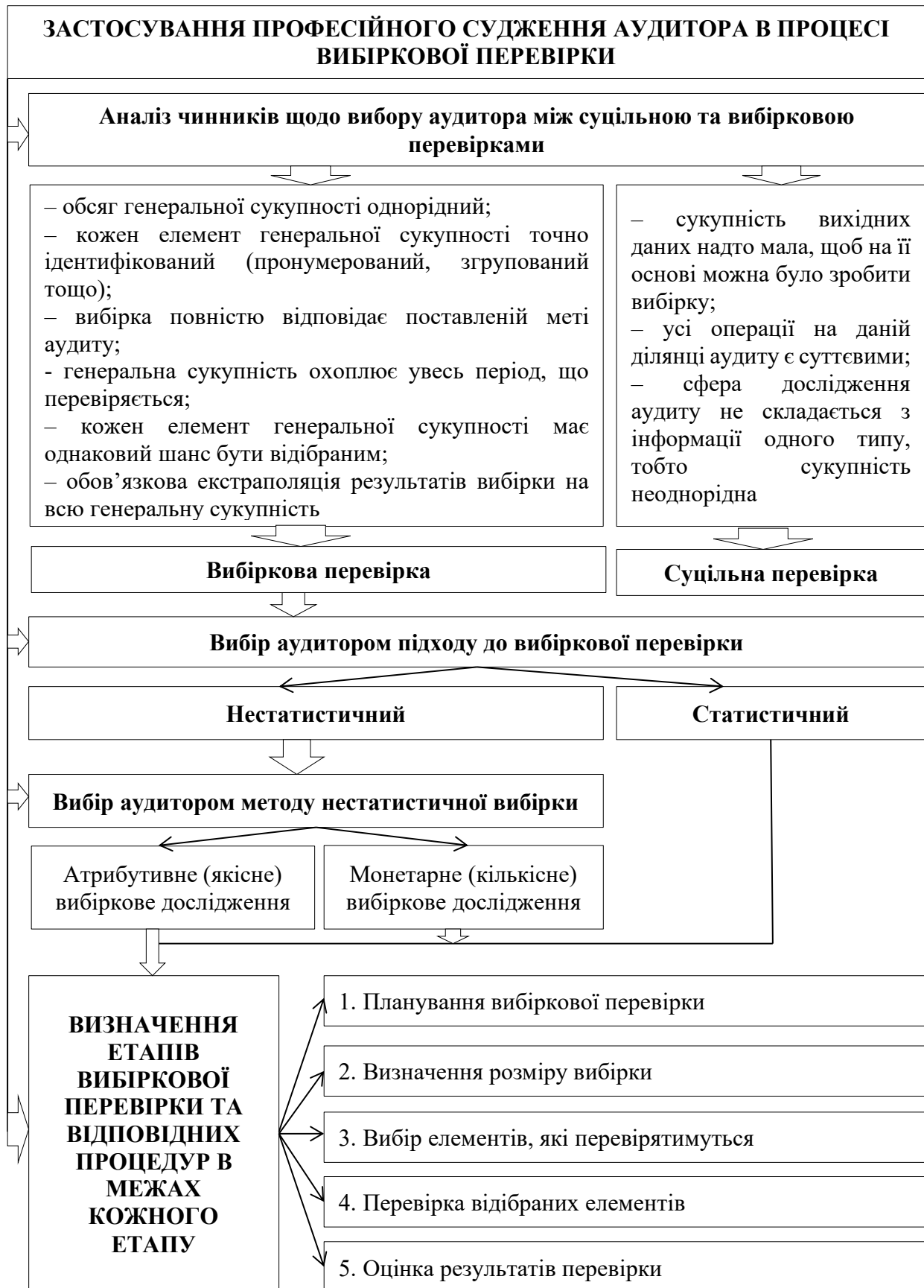


Рис. 3. Модель застосування професійного судження аудитора в процесі вибіркової перевірки

Джерело: сформовано автором на основі [4; 7]

Література

1. Андренко О.А., Мордовцев С.М. Методичний підхід до вибіркового дослідження в аудиті // Бізнес Інформ. 2018. № 4. С. 116-122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_4_18 (дата звернення 17.07.2020).
2. Каменська Т.О. Статистична вибірка в аудиті // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2015. №4. С. 14-20.
3. Каменська Т.О. Використання статистичних методів для цілей аудиту // Статистика України. 2017. № 1. С. 36-39.
4. Кафка С., Кобрин О., Василенко Н. Вибіркові прийоми аудиту: особливості організації та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. 2013. 11. С. 42-46. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_11_6 (дата звернення 17.07.2020).
5. Lakis Vaclovas and Masiulevičius Audrius (2017). Limitations and Application Possibilities of the Monetary Unit Audit Sampling Method: Theoretical Aspect // *Ekonomika (Economics)*. Vol. 96. Issue 1. PP. 131-144. DOI: <https://doi.org/10.15388/ekon.2017.1.10668> (дата звернення 17.07.2020).
6. Munteanu Ciprian (2015). Current concepts on selection techniques in financial auditing // *Annals of Faculty of Economics*. Vol. 1. Issue 1. PP. 1009-1015. URL: <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2015/n1/119.pdf> (дата звернення 17.07.2020).
7. Петрик О.А. Застосування вибіркової перевірки в процесі аудиту // Вісник податкової служби України. № 8. лютий 2003 р. URL: https://www.ts.lica.com.ua/b_text.php?type=3&id=134470&base=1 (дата звернення 17.07.2020).
8. Пилипенко І.І. Аудит. Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України: навч. посіб. Київ: "ІАМЦ АУ "Статус", 2005. 175 с.

9. Рудницький В.С., Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посібник]. 2-е вид., перероб. і доп. Львів: Оріяна-Нова. 2004. 292 с.
10. Сухарева Л.О., Саєнко А.О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Економічні науки. 2013. № 3. С. 147-153. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuete_2013_3_20 (дата звернення 17.07.2020).
11. Eric E. Spires and Courtney Ward (2017). A classroom example of the deleterious effects of auditor predictability // Journal of Accounting Education, 2015. Vol. 33. Issue 1. PP. 36-49. DOI: 10.1016/j.jaccedu.2014.10.002 (дата звернення 17.07.2020).
12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. частина 1. Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2017, 978 с.
13. Фабіянська В.Ю. Аудиторський ризик: сутність, методика оцінки та шляхи зниження // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. № 1. 2020. С. 110-121.
14. Бардаш С.В., Шерстюк О.Л. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". 2017. № 2(2). С. 54-60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_2\(2\)__14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_2(2)__14) (дата звернення 17.07.2020).
15. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 1. С. 68-81.

References

1. Andrenko O.A., Mordovcev S.M. Metodychnyj pidkhid do vybirkovogho doslidzhennja v audyti // *Biznes Inform.* 2018. №4. S. 116-122. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_4_18 (Accessed 17 July 2020).
2. Kamensjka T.O. Statystychna vybirka v audyti // *Naukovyj visnyk Nacionaljnoji akademiji statystyky, obliku ta audytu.* 2015. №4. S. 14-20.
3. Kamensjka T.O. Vykorystannja statystychnykh metodiv dlja cilej audytu. *Statystyka Ukrainy.* 2017. №1. S. 36-39.
4. Kafka S., Kobryn O., Vasylenko N. Vybirkovi pryjomy audytu: osoblyvosti orghanizaciji ta zastosuvannja // *Bukhghaltersjkyj oblik i audyt.* 2013. 11. S. 42-46. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_11_6 (Accessed 17 July 2020).
5. Lakis Vaclovas and Masiulevičius Audrius (2017). Limitations and Application Possibilities of the Monetary Unit Audit Sampling Method: Theoretical Aspect. *Ekonomika (Economics).* Vol. 96. Issue 1. PP. 131-144. DOI: <https://doi.org/10.15388/ekon.2017.1.10668> (Accessed 17 July 2020).
6. Munteanu Ciprian (2015). Current concepts on selection techniques in financial auditing. *Annals of Faculty of Economics.* Vol. 1. Issue 1. PP. 1009-1015. URL: <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2015/n1/119.pdf> (Accessed 17 July 2020).
7. Petryk O.A. Zastosuvannja vybirkovoji perevirky v procesi audytu. *Visnyk podatkovoji sluzhby Ukrainy.* №8. Ijutyj 2003 r. URL: [rokuhttps://www.ts.lica.com.ua/b_text.php?type=3&id=134470&base=1](https://www.ts.lica.com.ua/b_text.php?type=3&id=134470&base=1) (Accessed 17 July 2020).
8. Pylypenko I.I. *Audyt. Zastosuvannja mizhnarodnykh standartiv audytovi v audytorsjkij praktyci Ukrainy : navch. posib.* Kyjiv : "IAMC AU"Status", 2005. 175 s.
9. Rudnycjkij V.S., Ghoncharuk Ja.A. *Audyt: [navch. posibnyk].* 2-e vyd.,

- pererob. i dop. Ljviv: Orijana-Nova. 2004. 292 s.
10. Sukhareva L.O., Sajenko A.O. Vybirkovi doslidzhennja v zaghalnij systemi audytu: metodychnyj aspect // Visnyk Donecjkogho nacionaljnogho universytetu ekonomiky i torghivli im. Mykhajla Tughan-Baranovsjkogho. Ekonomichni nauky. 2013. №3. S. 147-153. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuete_2013_3_20 (Accessed 17 July 2020).
 11. Eric E. Spires and Courtney Ward (2017). A classroom example of the deleterious effects of auditor predictability // Journal of Accounting Education, 2015. Vol. 33. Issue 1. PP. 36-49. DOI: 10.1016/j.jaccedu.2014.10.002 (Accessed 17 July 2020).
 12. Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnikh poslugh: vydannja 2016-2017 rr. chastyna 1. Per. z anghl. K.: Mizhnarodna federacija bukhghalteriv; Audytorsjka palata Ukrajiny, 2017. 978 s.
 13. Fabijansjka V.Ju. Audytorsjkyj ryzyk: sutnistj, metodyka ocinky ta shljakhy znyzhennja // Visnyk Khmeljnycjkogho nacionaljnogho universytetu. Ekonomichni nauky. 2020. №1. S. 110-121.
 14. Bardash S.V., Sherstjuk O.L. Identyfikacija chynnykiv, shho vplyvajutj na rivenj audytorsjkogho ryzyku // Mizhnarodnyj naukovyj zhurnal "Internauka". 2017. №2(2). S. 54-60. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_2\(2\)__14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_2(2)__14) (Accessed 17 July 2020).
 15. Tomchuk O.V., Fabijansjka V.Ju. Zastosuvannja profesijnogho sudzhennja audytora v konteksti rozvytku mizhnarodnykh standartiv audytu // Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualjni pytannja nauky i praktyky. 2018. №1. S. 68-81.