

ПІДХОДИ ДО ПРОВЕДЕННЯ ВИБІРКОВОГО АУДИТУ: СТАТИСТИЧНИЙ І НЕСТАТИСТИЧНИЙ

Проведено аналіз існуючих підходів до застосування несущільних перевірок в ході аудиту, обґрунтовано випадки проведення несущільних аудиторських перевірок, які не відносяться до вибіркового способу, подано порівняльну характеристику статистичного і нестатистичного підходів до відбору об'єктів при аудиторських перевірках

Постановка проблеми. Аудит можна назвати одним з найбільш творчих видів економічної діяльності. Низький ступінь нормативної стандартизації аудиторських процедур, який спостерігається в українському законодавстві, дає аудиторам широке коло можливостей для розробки новаційних методик застосування аудиторських процедур для підприємств різних галузей, форм організації бізнесу, способів фінансування діяльності.

З метою проведення аудиту, формування думки аудитора щодо достовірності облікової інформації та звітності, подальшого складання аудиторського висновку аудитор збирає і вивчає інформацію, яку міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) кваліфікують як аудиторські докази.

Використовуючи різні джерела отримання інформації (первинні документи суб'єкта підприємницької діяльності, облікові реєстри; дані аналізу фінансово-господарської діяльності, усні роз'яснення співробітників і посадових осіб підприємства, підтвердження третіх осіб, результати проведених інвентаризацій майна підприємства, дані фінансової, статистичної і податкової звітності), аудитор має право самостійно обирати підходи до вибору необхідної інформації, визначати способи обробки контрольної інформації, планувати прядок застосування аудиторських процедур.

Вивчити документацію підприємства, що підлягає аудиторській перевірці, у повному обсязі, неможливо з огляду великої кількості інформаційних джерел та обмеженого часу, що виділяється для проведення аудиту. Крім цього застосування великої кількості аудиторських процедур пов'язане із надмірними витратами часу аудиторів та різким його подорожчанням. Врахування принципів економічності та ефективності контролю свідчить про необхідність обмеження затрат часу і праці при проведенні аудиту.

Після встановлення цілей аудиторської перевірки, об'єктів та джерел інформації, аудитор повинен визначити, яку частку документів слід обробити,

щоб отримати достатні підтвердження. Відповідно до МСА 530 аудитор може обрати такі підходи для вивчення об'єктів перевірки [19, МСА 530, § 22, с. 475]:

- вибрати всі об'єкти (100 % перевірка);
- вибрати специфічні об'єкти;
- застосувати вибіркового способ.

Вибір підходу до вивчення об'єктів здійснюється на основі професійного судження аудитора, яке повинно враховувати специфіку застосування кожного підходу у конкретній ситуації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Як показують результати дослідження науково-практичних праць з аудиту, сучасні автори не приділяють достатньої уваги розмежуванню понять “вибірковий аудит” та “несуцільний аудит”. Разом з тим, американські науковці Р. Монтгомері та Дж. Робертсон у своїх працях наводять процедури, що не відносяться до вибіркового методу [3, 12]. У своїй статті Жанет Кольберт “Вибірковий спосіб в аудиті” наголошує на тому, що деякі дії, які застосовуються по відношенню до генеральної сукупності, досить схожі на вибіркового способ, проте між ними існують відмінності [16].

Відносно підходів до формування вибірки (їх іноді називають методами відбору) слід вказати, що статистичні методи відбору можна по праву вважати найбільш актуальним питанням в області теорії вибіркового спостережень. У кожному підручнику чи посібнику з аудиту в тій чи іншій мірі описуються статистичні і нестатистичні методи вибіркового дослідження [5, 8, 13, 14]. З цієї тематики захищаються кандидатські дисертації [4], публікуються наукові статті [6, 15, 18, 20].

Мета дослідження. Провести аналіз існуючих підходів до застосування несущільних перевірок в ході аудиту, обґрунтувати випадки проведення несущільних аудиторських перевірок, які не відносяться до вибіркового способу, надати порівняльну характеристику статистичного і нестатистичного підходів до відбору об'єктів при аудиторських перевірках.

Викладення основного матеріалу. Основною проблемою використання вибіркового способу в аудиті є відсутність чіткого наукового обґрунтування різниці між вибірковою перевіркою та іншими видами несущільних спостережень.

В окремих працях можна побачити позиції авторів відносно суті вибіркового способу та несущільного контролю. Так, Дж. Робертсон, Р. Монтгомері вказують, що хоча в минулому термін “вибірковий спосіб” застосовувався для описання всіх форм детальної аудиторської перевірки, в ході якої вивчається лише частина елементів, визначення вибіркового способу в

SAS 39 виключає деякі інші види перевірок [3, с. 242]. Аналіз праць вітчизняних дослідників показує, що на відміну від своїх американських колег, автори не зосереджують належної уваги на цьому питанні у ході вивчення вибіркового способу.

У своїй статті американська дослідниця Ж. Кольберт описує випадки застосування процедур аудиту (у сфері внутрішнього аудиту), які не передбачають застосування вибіркового способу. Прикладами таких випадків автор називає запити, які не є вибілковими перевітками [16]. Аудитор може використовувати запити для вивчення змін у системі внутрішнього контролю шляхом отримання відповідної інформації щодо процесів і процедур, що відбуваються на підприємстві. Як перевірки по суті запити можуть використовуватися для отримання пояснень від управлінців, наприклад, чому два рахунки не були погашені клієнтами. Хоча обидва завдання включають збір інформації з генеральної сукупності та формулювання висновків, жодне з них не передбачає застосування вибіркового способу, оскільки вони не передбачають поширення результатів вибірки на всю сукупність.

Аудиторами-практиками перевіряється лише певна частина документів, результати вивчення якої поширюються на всю сукупність. Не користуючись при цьому науковими принципами відбору, аналізу інформації, формування висновків, аудитор залишається необізнаним в теорії вибіркового контролю і відчуває загрозу отримання недостовірних оцінок, підготовки неадекватного висновку.

При плануванні перевірки аудитор може вирішити вивчати усі об'єкти або окремі об'єкти, застосовувати вибіркового способу вивчення об'єкта або несучільний контроль, комбінувати вказані підходи. Зазначена можливість самостійного вибору аудитором підходів до організації і проведення перевірки закладена у МСА 530, нормативно-правових актах різних країн.

Так, відповідно до п. 11 російського ПСАД № 16 при розробці аудиторських процедур аудитор повинен визначити методи відбору елементів для тестування. Аудитор при цьому може відібрати всі елементи (суцільна перевірка); відібрати специфічні (визначені) елементи; відібрати окремі елементи (сформувати аудиторську вибірку) [9, п. 11]. Подібні правила визначені в американському SAS 39 [22, п. 05], у білоруських Рекомендаціях по аудиторській вибірці та іншим процедурам вибіркової перевірки [11, пп. 6-9]. Рішення щодо того, який підхід використати, залежить від конкретних обставин [19, МСА 530, § 23, с. 475] і покладається на професійне судження аудитора [22, SAS 39, §06].

Аналіз вказаних підходів до відбору елементів для вивчення показує основні відмінності між ними (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика методів відбору об'єктів для вивчення

№ з/п	Метод відбору	Характеристика
1.	Вивчення 100 % об'єктів	Аудитор може вирішити, що найбільш доцільним буде вивчення усієї генеральної сукупності об'єктів, що складають клас операцій чи залишків по рахунку (чи страти в межах генеральної сукупності). Є доцільним у випадках [19, МСА 530, §25, с. 476]: – сукупність складається з малої кількості об'єктів з високою вартістю; – коли інші засоби не забезпечують достатньої кількості аудиторських доказів; – коли обчислення носять повторюваний характер чи процес здійснюється автоматично, внаслідок чого витрати на 100% вивчення є ефективними
2.	Вивчення специфічних об'єктів	Аудитор може вирішити відібрати окремі об'єкти для вивчення з генеральної сукупності, ґрунтуючись на таких факторах як розуміння аудитором підприємства, оцінений ризик суттєвих відхилень та характеристики сукупності, що перевіряється. Специфічні об'єкти, що відбираються, можуть включати [19, МСА 530, §26, с. 476]: – об'єкти з високою вартістю чи ключові об'єкти; – всі об'єкти, вартість яких перевищує певну суму; – об'єкти, які надають потрібну інформацію; – об'єкти для перевірки заходів контролю. Не слід плутати з вибіркоким способом, оскільки не відбувається екстраполяції результатів вивчення відібраних об'єктів на генеральну сукупність.
3.	Застосування вибіркового способу	Вибірковою вважається лише та несущільна перевірка, в ході якої аудитор має намір поширити висновок, отриманий при виконанні процедур аудиту над частиною об'єктів, на всю генеральну сукупність

Наведені умови та випадки застосування різних підходів до аудиторської перевірки розглядаються у ряді праць західних авторів. Зокрема, Р. Монтгомері розглядає метод перевірки, який за своїм змістом подібний до вибіркового, проте не є вибіркоким, і називає його методом “приймання-відмови” [3, с. 243-244]. В якості іншого прикладу процедур, що не мають відношення до вибіркового способу, можна привести обмежуючі перевірки, за яких аудитор досліджує всі значні угоди і аналітичні процедури на певну дату [3, с. 244]. Інший американський дослідник Дж. Робертсон піднімає проблему ідентифікації вибіркового способу, порівнюючи вибіркоким спосіб не з іншими способами несущільної перевірки, а зі способами проведення перевірок в цілому [12, с. 161-162].

Вказуючи на важливість правильного застосування вибіркового способу в аудиті, Монтгомері Р. звертає особливу увагу на те, що для уточнення умов, за яких вивчення аудитором менш ніж 100% елементів у групі угод чи рахунків не може вважатися вибіркоким перевіркою, Американська Рада зі стандартів аудиту (*англ.* Auditing Standards Board – ASB) в січні 1985 р. випустила Інтерпретацію

Положення SAS 39 (AU, розділ 9350.01-02), пов'язаного з вибірковою перевіркою [3, с. 242]. Окрема нормативна регламентація вибіркового аудиту свідчить про необхідність більш глибокого вивчення передумов його застосування і специфіки формування аудиторського висновку, складеного за результатами такого аудиту.

Аналіз основних випадків, які **не вважаються застосуванням вибіркового способу**, дозволяє сформулювати такий їх перелік:

1) перевірка всіх 100% елементів генеральної сукупності (операцій, документів, проводок);

2) одиночна вибірка, тобто вивчення однієї або декількох однотипних операцій (документів) з метою ознайомлення з діяльністю підприємства та/або його системою внутрішнього контролю (не поширюючи результатів вивчення на інші операції чи документи);

3) поділ генеральної сукупності на дві (чи більше) підсукупності, з подальшим 100%-им вивченням однієї підсукупності та несущільним – іншої (інших). Хоча інші підсукупності можуть вивчатися й вибірково, але результати цієї перевірки не можуть поширюватися на всю генеральну сукупність;

4) застосування процедур аудиту до об'єктів, які документально не оформленні (опитування частини працівників, спостереження за діяльністю підприємства у процесі її проходження).

Виокремлення наведених випадків є важливим у зв'язку з тим, що застосування по відношенню до них вибіркового способу буде занадто затратним з позиції часу і праці аудитора.

Аналіз літературних джерел показує, що *вибіркою*, як правило, називають будь-яку частину елементів, відібраних для вивчення, незалежно від того, чи будуть поширюватися на всю сукупність результати застосування до неї процедур аудиту. Для уникнення непорозумінь та плутанини слід розрізняти вибірку *репрезентативну (представницьку)* і *нерепрезентативну (непредставницьку)*. Під репрезентативною розуміють вибірку, яка відображає основні характеристики генеральної сукупності [13]. Подібний підхід знаходимо у білоруському правилі “Аудиторська вибірка”: аудиторська організація може застосовувати нерепрезентативну вибірку, якщо професійне судження аудитора за результатами проведення вибірки не повинно стосуватися всієї сукупності [10, п. 6].

Російський дослідник Є.В. Анісімова, розглядаючи питання вибіркового дослідження в аудиті, пропонує ділити їх на дві групи (за цілями та умовами проведення) – репрезентативні та нерепрезентативні. Метою репрезентативного вибіркового дослідження автор називає отримання характеристик генеральної сукупності за вибілковими даними. *Нерепрезентативний* відбір також передбачає

Підходи до проведення вибіркового аудиту: статистичний і нестатистичний
 відбір з генеральної сукупності деякої частини одиниць для спостереження. Проте отримані дані аудитор використовує для безпосереднього судження про відповідні процеси чи характеристики *лише в рамках вибірки* [1]. Вказаний підхід може вдало реалізовуватись і у вітчизняній теорії вибіркового аудиту.

Для отримання вищезазначених видів вибірки, аудитору слід користуватись певними методами побудови **вибірки**. Відповідно до МСА 530 Відбір елементів може проводитися з використанням як статистичних, так і нестатистичних методів відбору [19, МСА 530, п. 27, с. 477]. Рішення щодо використання статистичного чи нестатистичного методу залежить від судження аудитора відносно того, який спосіб є найбільш ефективним для отримання достатніх аудиторських доказів у конкретній ситуації [19, МСА 530, п. 28, с. 477].

Усі методи формування вибірки визнаються рівноправними, хоча аудитору варто враховувати, що методи статистичного відбору є значно складнішими та вимагають наявності у достатніх знань у галузі статистики. Загальна схема застосування в аудиті статистичного і нестатистичного підходів показана В. Келом та В. Бойтоном [21, р. 346] (рис. 1). Автори пропонують застосовувати наведену нижче логічну схему у таких випадках: а) вивченню підлягають усі об'єкти; б) передбачається застосування статистичного підходу до вибіркової перевірки; в) планується застосування нестатистичного підходу до вибіркової перевірки.

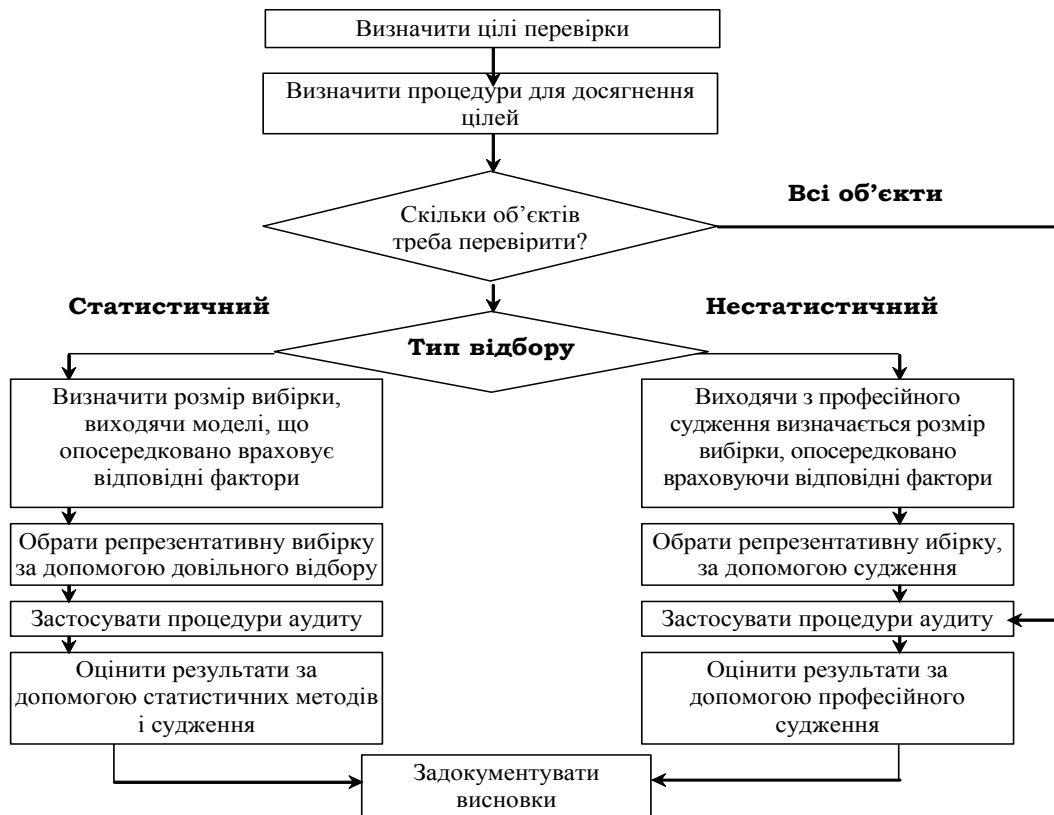


Рис. 1. Підходи до проведення аудиту: статистичний і нестатистичний

Як показує схема, статистичний і нестатистичний підходи передбачають подібні етапи проведення аудиту. Основна відмінність між ними полягає у тому, що при визначенні розміру вибірки, відборі елементів до вибірки та оцінці результатів застосування процедур аудиту у першому випадку використовується як професійне судження аудитора, так і прийоми математичної статистики, а у другому – лише професійне судження аудитора.

Наведена ознака не є єдиною відмінністю між статистичним та нестатистичним підходами до формування вибірки, тому слід оцінити основні характеристики цих підходів (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняльна характеристика статистичного і нестатистичного підходів до формування вибірки

№ з/п	Ознака	Нестатистичний підхід	Статистичний підхід
1	2	3	4
1.	Умови доцільності використання	Найчастіше виникає потреба використати нестатистичний підхід в зонах підвищеного аудиторського ризику: перевірки господарських операцій в тих підрозділах, де низький рівень внутрішнього контролю; перевірки операцій у певні місяці; аудиті нетипових операцій; сукупність, що перевіряється, є неоднорідною [7, с. 31-33]	Доцільно використовувати, коли аудитор хоче сформулювати висновок про всю генеральну сукупність без вивчення усіх її елементів. Підхід корисний, коли аудитор не знає наперед, які конкретно об'єкти у генеральній сукупності містять помилки [20]. Найбільш ефективний за умов наявності якісного програмного забезпечення. Може використовуватись для контролю результатів виконання процедур менш досвідченими працівниками аудиторської фірми
2.	База для відбору	Довільний відбір, відбір навмання (haphazard selection), іноді застосовується випадковий відбір (random selection), проте лише для відбору елементів до вибірки [17, с. 378]	Теорія ймовірності, випадковий відбір (random selection)
3.	Підходи до побудови вибірки	Неімовірнісний – аудитор сам вирішує, яку одиницю обрати [2, с. 359]	Імовірнісний – існує імовірність того, що кожна одиниця потрапить до вибірки [2, с. 359]
4.	Методи відбору	Невпорядкований відбір, блочний або кластерний відбір, оціночні методи (методи, що ґрунтуються на судженні)	Випадковий відбір, систематичний (інтервальний) відбір, стратифікований (кластерний). Альтернативні методи статистичного відбору: вибірка змінних, вибірка виявлення, оцінка різності, оцінка коефіцієнтів, оцінка середньої вартості. Багатоступенева вибірка
5.	Обсяг (розмір) вибірки*	Визначається за допомогою професійного судження аудитора [1]	Визначається шляхом застосування спеціальних формул, отриманих на основі теорії ймовірності та математичної статистики, або професійного судження аудитора [1]

1	2	3	4
6.	Методи оцінки результатів	Якщо вибірка формувалася за допомогою нестатистичного підходу, то її оцінювати її результати статистичними методами не можна [7, с. 30]	Використовуються статистичні методи оцінки
7.	Використання професійного судження	Всі аспекти вибіркової перевірки із застосуванням нестатистичного підходу вимагають вираження професійного судження. Інакше цей підхід називають вибіркою на основі судження (або оціночний підхід – judgemental approach) [17, с. 378]	Застосовується, але не в усіх випадках
8.	Переваги	Порівняно менші затрати часу, а отже і менша вартість [21, с. 345]. Інтуїція та навички досвідченого аудитора нерідко дозволяють отримати більш суттєві результати, ніж механічні “конвейерні” методи аудиту, що ґрунтуються на імовірнісному підході. Дає кращі результати при аудиті зон підвищеного ризику	Вимагає, щоб аудитор висловив своє судження щодо таких аспектів як рівень довіри, очікуваний та допустимий рівень помилок. Ця вимога дозволяє впевнитися в тому, що аудитор застосував методичний підхід до організації вибірки. Розмір вибірки обчислюється за допомогою статистичних принципів, а отже, його можна підтвердити. Визначення ризику вибірки та оцінка її результатів, зокрема, вищого рівня похибки, виражається цифрами і є більш точною [17, с. 387]. Дозволяє оцінити достатність отриманих доказів [20]. Це, в свою чергу, дозволяє керувати рівнем помилки вибірки і визначати точність екстраполяції результатів вибірки [7, с. 38]
9.	Недоліки	Оцінка ризиків в контексті нестатистичного підходу означає, що ризику треба приділити увагу, але без його прямого вивчення чи вимірювання [12, с. 162]. Як наслідок не можна знизити ризик виникнення помилки вибірки	Потребує більшого часу, ніж нестатистичний, є більш дорогим. Його застосування потребує, щоб документи зберігалися таким чином, щоб бути окремо ідентифікованими для цілей відбору. Вважається більш важким для розуміння, хоча аудиторські фірми схильні використовувати спеціалізовані комп'ютерні статистичні пакети програм, які дозволяють визначати розмір вибірки та оцінювати її результати [17, с. 387]

* **Примітка.** У МСА 530 наголошується, що розмір вибірки не є дієвим критерієм для відокремлення статистичного і нестатистичного підходів. Розмір вибірки – це функція таких факторів, які розглядаються в Додатках 1 і 2 до МСА 530 (рівні довіри, рівень очікуваних відхилень, допустима похибка й інші). І коли обставини подібні, вплив факторів, що описані в Додатках 1 і 2, буде подібним, незалежно від того, обраний статистичний чи нестатистичний підхід [19, МСА 530, п. 29, с. 477].

Дані таблиці показують, що аудитор не може відмовитися від використання статистичного або нестатистичного підходів на користь одного з них. Кожен з підходів має свої переваги для використання у конкретних ситуаціях. Кожному підходу властиві й свої недоліки.

Варто наголосити на тому, що при використанні статистичного підходу аудитор слід обирати репрезентативну вибірку (об'єкти з характеристиками, типовими для генеральної сукупності) без певного упередження, оскільки метою застосування вибіркового способу є формування висновку про всю сукупність [19 МСА 530, п. 42, с. 480].

Висновки і перспективи подальших досліджень. Нормативно-правовими актами, зокрема МСА 530, визначаються методи вибору об'єктів для аудиту. Серед таких методів передбачається застосування вибіркового аудиту. За результатами проведеного дослідження праць вітчизняних і зарубіжних авторів встановлено, що існують випадки вивчення вибірки об'єктів із генеральної сукупності, які не можуть вважатись вибіркоким способом. Враховуючи це доцільно виділяти два види вибіркових спостережень:

– репрезентативне (представницьке) вибіркове спостереження – метою якого є отримання характеристик генеральної сукупності за вибірковими даними (тобто передбачає застосування вибіркового способу);

– нерепрезентативне (непредставницьке) – метою якого є вираження судження про відповідні процеси чи характеристики лише в рамках вибірки (не передбачає застосування вибіркового способу).

Аналіз специфіки змісту статистичного і нестатистичного підходів до побудови вибірки показав, що їх головною спільною рисою є те, що обидва підходи вимагають, щоб аудитор виражав своє судження в процесі планування, формування та оцінки вибірки. Аудиторські процедури, що застосовуються по відношенню до елементів вибірки, будуть однаковими незалежно від того, який підхід аудитор використовує. Головною відмінністю між цими двома підходами є те, що статистичний дає можливість оцінювати і контролювати результати, тоді як найкраща нестатистична перевірка не дає змоги оцінити ризик вибірки.

Сучасні тенденції в аудиті свідчать про більш глибоке вивчення документів та операцій в ході перевірок, а також переважне застосування статистичних методів відбору, тоді як методика нестатистичного підходу залишається недостатньо розробленою. Перспективним напрямом у дослідженні вибіркового способу є детальна розробка методики застосування нестатистичного відбору в ході аудиту особливо для “зон ризику”, в яких статистичні методи не дають достовірних результатів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Анисимова Е.В.* О проблемах применения выборочных методов в аудите [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.stavropol-audit.ru/articles/2.doc>. – Заголовок з екрана.
2. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. *Белюскин Е.В.* “Статистические выборочные исследования в аудите: теоретический и методический аспекты”. [Электронный ресурс] Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Новосибирск, 2006. – Режим доступа: http://www.nsaem.ru/Science/Dissertation_council/212.169.03. – Заголовок з екрана.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вузів. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
6. *Дорош Н.* “Аудиторська вибірка для перевірок по суті”// Науковий журнал ТАНГ “Вісник Тернопільської академії народного господарства”. – 2005. – №2. – С. 190-201.
7. *Елисеева И.И., Терехов А.А.* Статистические методы в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
8. *Петрик О.А., Фенченко М.Т.* Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
9. Правило (стандарт) № 16. “Аудиторская выборка” (введено Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532)
10. Правило аудиторской деятельности “Аудиторская выборка” (утверждено Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 г. № 77)
11. Рекомендации по аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки (Республика Беларусь), одобренные Методологическим советом по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь. [Электронный ресурс] // Решение № 2 от 14 марта 2005 г. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/menu/auditing/methods/ecommandations/recommendations>. – Заголовок з екрана.
12. *Робертсо Дж.* Аудит. Перев. с англ. – М.: КPMG, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.
13. *Рудницький В.С.* Аудит. [Электронный ресурс] // Тернопіль: “Економічна думка”. – 1998. – 196 с. – Режим доступа: http://buklib.net/index.php?option=com_jbook&task=view&Itemid=99999999&catid=96&id=1323. – Заголовок з екрана.

14. *Савченко В.Я.* Аудит: Навч. посібник – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
15. Audit Sampling Requires Auditor Judgment [Електронний ресурс] / Agency Examiber, December 1994 – Режим доступу: http://www.resourcemanagement.com.Audit_Sampling.html. – Заголовок з екрана.
16. *Colbert Janet L.* “Audit Sampling” [Електронний ресурс] // Internal Auditor. Feb 2001. – Режим доступу: http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_1_. – Заголовок з екрана.
17. *Gray Ian, Manson Stuart.* The Auditing Process: Principles, Practice and Cases. Third Edition. Lonron: Thomson Learning, 2005. – 819 с.
18. *Hall Thomas W., Herron Terri L., Pierce Bethane Jo.* “How Reliable Is Naphazard Sampling?” [Електронний ресурс] // The CPA Journal, January 2006 – Режим доступу: <http://www.nysscra.org/crajournal/2006/106/essentials/p26.htm>. – Заголовок з екрана.
19. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2005 edition. – 976 p. (IAS 530)
20. *Hitzig Neal B.* “Statistical Sampling Revisited” [Електронний ресурс] // The CPA Journal, May 2004. – Режим доступу: <http://www.nysscra.org/crajournal/2004/504/essentials/p30.htm>. – Заголовок з екрана.
21. *Kell Walter G., Boyton William C.* Modern Auditing. Fifth Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1992. – 895 с.
22. Statement on Auditing Standards No. 39 “Audit Sampling”, issued in June, 1981.