

НОРМАТИВНА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ВИБІРКОВОГО СПОСОБУ В АУДИТІ

Проведено аналіз нормативних документів, що регулюють порядок застосування вибіркового способу в аудиті, показано ступінь урегульованості питань вибіркового аудиту. Визначено питання, які повинні бути розкриті у науковому коментарі щодо застосування міжнародних стандартів у практиці вітчизняного аудиту в частині вибіркового способу перевірки

Постановка проблеми. Кількісна інформація у фінансовій звітності складається з сум, отриманих в результаті господарських операцій, які відбулися до дати складання балансу. І якщо аудитор вирішить збирати докази про всі господарські операції компанії, діяльність якої він перевіряє, то витрати на проведення аудиту значно перевищать вигоди, які матимуть користувачі фінансової звітності від наявності достовірної інформації. Саме тому аудитори звичайно вивчають і збирають докази лише по вибірці документів або господарських операцій.

Не зважаючи на те, що проведення вибіркової перевірки не дає повної впевненості у надійності результатів, в сучасній теорії та практиці аудиту і в Україні, і закордоном застосування саме вибіркового, а не суцільного способу вважається достатнім для підтвердження достовірності фінансової звітності [11, р. 1, 2].

Право аудитора перевіряти не всі господарські операції, а лише їх певну частину гарантується нормативними актами. Так, відповідно до ст. 18 Закону України “Про аудиторську діяльність” аудитори і аудиторські фірми мають право самостійно визначати форми і методи проведення аудиту [2, ст. 18, п. 2]. Закон не вказує, що саме включається до поняття “форми і методи”, проте способи проведення аудиту є однією з методичних складових методу. Враховуючи це, Закону, на нашу думку, затверджує право аудитора використовувати вибіркового способу при проведенні аудиту.

У міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА) також вказується про можливість застосування вибіркового способу в аудиті. Так, у п. 27 МСА 530 зазначається, що “Аудитор може прийняти рішення застосувати вибіркового способу до класу господарських операцій або залишків по рахунку” [9, МСА 530, п. 27, с. 477]. Подібне положення міститься в п. 14 МСА 500 “Аудиторські докази”: при формуванні думки аудитор не перевіряє

всю наявну інформацію, оскільки зазвичай думку можна сформулювати, використовуючи вибіркові підходи та інші засоби відбору об'єктів для вивчення [9, МСА 500, п. 14, с. 434].

Застосування вибіркового способу пов'язане з певним рівнем ризиків, тому у міжнародних стандартах визначаються загальні правила організації вибіркового аудиту. Разом з тим вивчення стандартів аудиту різних країн показує, що цілий ряд питань методики вибіркового аудиту залишається нерозкритим на рівні теорії та невирішеним на рівні практики його проведення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження стану вітчизняної теорії аудиту, дозволяє відзначити той факт, що вчені і дослідники переважно розкривають загальні питання організації аудиту не розкриваючи методики вибіркової аудиторської перевірки (окрім деяких публікацій та дисертаційних досліджень). Також недостатня увага вітчизняними дослідниками приділяється вивченню Міжнародних стандартів аудиту, прийнятих в Україні в якості національних з 2004 р. [6]. З огляду на вищезазначене, можна зробити висновок, що в Україні практично відсутні методичні розробки з питань застосування вибіркового способу в аудиті.

Оцінка нормативного регулювання вибіркового способу в аудиті в інших країнах пострадянського простору показала, що національні положення чи стандарти, як правило, містять окремий документ для розкриття питань вибірових перевірок. Так, у Російській Федерації у жовтні 2004 р. було затверджено Федеральне правило (стандарт) аудиторської діяльності 16 “Аудиторська вибірка” [3, Коментар], що викликало появу ряду публікацій у фахових виданнях, присвячених новому стандарту. Не дивлячись на розвинуту в Росії теорію господарського контролю, ґрунтового аналізу правил вибіркового аудиту авторами не пропонується.

У країнах Заходу, зокрема США, питанням вибіркового аудиту приділяється більша увага. Щороку в офіційному виданні Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів – “The CPA Journal”, – публікуються статті, що надають рекомендації і коментарі до стандартів SAS 39 та МСА 530. Зокрема, значна увага приділяється питанням застосування методів відбору елементів до вибірки [8], складових теорії вибіркового спостереження [10], аналізуються проблеми удосконалення стандартів аудиту [7].

Мета дослідження. Провести аналіз нормативних документів, що регулюють порядок застосування вибіркового способу в аудиті, оцінити ступінь урегульованості питань вибіркового аудиту. Визначити питання, які повинні бути розкриті у науковому коментарі щодо застосування МСА у практиці вітчизняного аудиту в частині вибіркового способу перевірки.

Виклад основного матеріалу. Робота аудитора (аудиторської фірми) ведеться відповідно до нормативних документів, які умовно можна об'єднати у такі групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) зовнішні стандарти аудиту (правила, нормативи, положення);
- в) внутрішньофірмові стандарти аудиту;
- г) наукові коментарі положень нормативних документів.

Стандарти аудиту регулюють роботу аудитора на всіх етапах аудиторської перевірки.

В Україні процес аудиту та особливості застосування вибіркового способу регламентуються міжнародними стандартами аудиту, як і в США, Великобританії, Франції¹. Використання стандартів аудиторами гарантує надання якісних послуг, підготовку надійної інформації та формулювання неупередженої думки, якій можна довіряти.

З метою порівняння положень нормативних документів щодо розкриття питань вибіркового аудиту проаналізуємо наступні нормативні акти:

1) Міжнародний стандарт аудиту 530 “Вибірковий спосіб в аудиті та інші засоби перевірки” (International Auditing Standard 530 “Audit Sampling and Other Means of Testing”) від 15.12.2004 р. (далі – МСА 530) (Україна) [9];

2) Положення про стандарти аудиту № 39 “Вибірковий спосіб в аудиті” (Statement on Auditing Standards No. 39 “Audit Sampling”), червень 1981 р. (далі – SAS 39) (США) [12];

3) Правило (стандарт) аудиторської діяльності № 16 “Аудиторська вибірка”, затверджена Постановою Правління РФ від 23.09.2002 № 696 (далі – ПСАД 16) (Російська Федерація) [3];

4) Правило аудиторської діяльності “Аудиторська вибірка”, затв. Постановою Міністерства фінансів Республіки Білорусь від 09.07.2001 р. № 77 [4] (далі – ПАД) з рекомендаціями до нього (Республіка Білорусь) [5].

В ході аналізу нормативних актів основна увага зверталась на розкриття таких питань: мета стандарту, визначення поняття вибірка, ризику вибіркової перевірки, підходи до формування вибірки, визначення розміру вибірки, оцінка результатів вибірки та інші.

Структура кожного стандарту є досить своєрідною і її важко зіставити. МСА 530 має 15 розділів, які загалом містять 57 параграфів, крім цього виокремлено 3 додатки. В межах окремих розділів виділені підрозділи. Стандарт не має чіткої логіки побудови. Так, процедури аудиту розглядаються у розділі 5, пізніше по них надається інформація у розділі 11 (Додаток 3).

¹ <http://www.microfinancegateway.org/>

Американський стандарт SAS 39 містить умовних 12 розділів, які включають 47 параграфів, та один додаток. В межах стандарту виокремлюється дві укрупнені частини по застосуванню вибіркового способу для перевірок по суті та перевірок засобів контролю. Вказані дві частини поділені на три однакові розділи: планування вибірок, відбір вибірки, здійснення та оцінка. Варто також зазначити, що SAS 39 входить до складу збірки нормативних актів – Стандартів роботи в галузі (тобто, аудиторській сфері), і становить 350-ту секцію.

Російське ПСАД 16 містить 12 розділів, 46 пунктів і 3 додатки, які практично не відрізняються від МСА 530 і розкривають питання ризиків при зборі аудиторських доказів, відбору елементів для тестування з метою отримання аудиторських доказів, статистичного та нестатистичного підходів до вибіркової перевірки, побудови вибірки та визначення її обсягу, оцінки характеру та причин помилок, екстраполяції (поширення) помилок та оцінки результатів перевірки.

Правило аудиторської діяльності “Аудиторська вибірка” Республіки Білорусь складається з 4 глав, 29 статей. У Правилі наводиться поняття аудиторської вибірки та методів її отримання, розкриває окремі аспекти побудови аудиторської вибірки, оцінки результатів вибіркової перевірки [4].

Порівняльний аналіз чотирьох стандартів дозволив надати їх характеристику за основними параметрами: структура, мета стандарту, визначення поняття вибірка, ризик вибіркової перевірки, підходи до формування вибірки, визначення розміру вибірки, оцінка результатів вибірки, окремі особливості стандарту, наявність тлумачень і коментарів (див. табл. 1).

Аналіз характеристик нормативних актів дозволив визначити повноту регулювання вибіркового способу в аудиті.

Мета стандарту. Відповідно до положень розглянутих стандартів метою МСА 530 та SAS 39 є надання вказівок щодо застосування вибіркового способу в аудиті (планування вибірки, проведення перевірки і оцінки її результатів). Правила аудиторської діяльності Російської Федерації та Республіки Білорусь розроблені з урахуванням положень МСА. ПСАД 16 носить характер *єдиних вимог* до аудиторської діяльності, ПАД є *обов’язковими правилами* щодо порядку використання аудиторської вибірки аудиторами Республіки Білорусь. Разом з тим ПСАД 16 та ПАД не мають чітко визначених санкцій за невиконання їх положень як обов’язкових документів, на що звертають увагу російські вчені [1].

Поняття вибірки. В МСА 530 окремий параграф присвячений визначенню основних термінів, у тому числі і поняття вибірки. Згідно п. 3 “вибірковий спосіб в аудиті передбачає застосування процедур аудиту до менше ніж 100 % об’єктів в межах класу операцій чи сальдо рахунків, при якому всі одиниці сукупності мають шанс бути вибраними” [9, МСА 530, п. 3]. Згідно SAS 39 “вибірковий спосіб в аудиті – це застосування процедур аудиту до менш ніж 100 % об’єктів в межах сальдо рахунків чи класу операцій з метою оцінки деяких характеристик сальдо чи класу” [12, п. 01].

Російський стандарт ПСАД 16 дає наступне визначення: “аудиторська вибірка (вибіркова перевірка) – це застосування аудиторських процедур менш ніж до всіх елементів статті фінансової звітності чи групи господарських операцій” [3, п. 3]. ПАД пропонує два варіанти поняття 1) аудиторська вибірка – це *спосіб* проведення аудиторської перевірки, при якому аудитор перевіряє документацію бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання не у суцільному порядку, а вибірково, слідуючи при цьому вимогам даного Правила [3, п. 4]; 2) аудиторська вибірка представляє собою *метод* перевірки рахунків чи класів операцій, при якому аудиторські процедури застосовуються до менш ніж 100% наявних у аудитора елементів сукупності, що перевіряється [3, п. 9].

Ключовим змістом поняття вибірки відповідно до наведених документів є застосування аудиторських процедур до менше ніж 100 % сукупності об’єктів.

Серед процедур аудиту, якими може користуватись аудитор, МСА 530 називає інспектування, спостереження, запит і підтвердження, повторне виконання і аналітичні процедури [9, МСА 530, п. 21], а SAS 39 наводить інспектування, спостереження, запити і підтвердження. У російських та білоруських правилах не виділяються процедури, які аудитор може застосовувати в ході вибіркової перевірки.

МСА 530, SAS 39 та ПСАД 16 визначають мету вибіркового вивчення документів як оцінку характеристик усієї сукупності, формування висновку про всю сукупність на основі вивчення лише частини елементів. Білоруський ПАД не пояснює мети вибіркового дослідження документів, що може викликати неадекватне тлумачення суті вибіркової перевірки. Також ПАД пропонує два різних визначення, в яких **вибірка** називається **способом** проведення перевірки та **методом** перевірки, що свідчить про те, що розробниками ПАД не враховувались принципи і категорії загальної теорії господарського контролю.

Ризик вибіркової перевірки. Ризик вибіркової перевірки практично однаково тлумачиться у розглянутих стандартах як ймовірність формування в результаті застосування вибіркового способу висновку, який би відрізнявся від висновку, сформованого при суцільній перевірці, проведеній за таких же умов.

Наявність ризику вибіркової перевірки значно впливає на ефективність аудиту. Враховуючи це, нормативні документи виділяють типи ризиків вибіркової перевірки на основі такого підходу: *ризик першого роду* (ПАД) або *ризик неправильного відхилення* (SAS 39) (ризик того, що аудитор зробить висновок про наявність суттєвих відхилень, коли їх насправді не існує), *ризик другого роду* (ПАД) або *ризик неправильного прийняття* (МСА 530) (ризик того, що аудитор зробить висновок про відсутність суттєвих відхилень, якщо вони насправді існують).

МСА 530 та ПСАД 16 проводять паралелі між ризиком вибіркової перевірки та рівнями довіри. Загальною рисою усіх стандартів є відсутність конкретних механізмів оцінки ризику вибіркової перевірки та визначення розміру такого ризику. SAS 39 при оцінці ризику рекомендує аудиторі використовувати професійне судження [12, п. 12].

Підходи до формування вибірки. МСА 530, SAS 39 і ПСАД 16 виділяють два основні підходи до формування вибірки – статистичний і нестатистичний. Пояснення суті цих підходів у стандартах відсутнє, хоча SAS 39 наголошує на перевагах статистичного підходу і називає фактори, які впливають на застосування цього підходу аудиторіями. МСА 530 і ПСАД 16 називають методи формування вибірки. У п. 8 білоруського ПАД вказується існування статистичного методу побудови вибірки, а в п. 5 наводиться три методи відбору: випадковий, систематичний і комбінований [4, п. 5, 8].

Аналіз змісту нормативних документів показує, що жоден стандарт чітко не визначає суть статистичного і нестатистичного підходів до побудови вибірки і не окреслює склад методів відбору елементів до вибірки. Також відсутні чіткі вказівки щодо випадків застосування того чи іншого методу – це питання, яке визначається професійним судженням аудитора.

Визначення розміру вибірки. У досліджених стандартах чітко не визначається поняття “розмір вибірки” і не пропонується рекомендацій щодо порядку його визначення. Разом з цим стандарти наголошують на взаємозв’язку між розміром вибірки і ризиком вибіркової перевірки.

Білоруський ПАД рекомендує розмір вибірки визначати згідно величини похибки, яку аудитор вважає допустимою [4, п. 19], інші нормативні документи зазначають, що розмір вибірки може визначатися шляхом застосування професійного судження аудитора (враховуючи ряд факторів, в тому числі і допустиму похибку), або відповідно до положень теорії ймовірностей. Фактори, що впливають на розмір вибірки, наводяться у додатках до МСА 530, SAS 39 і ПСАД 16.

Оцінка результатів вибірки. Узагальнення положень розглянутих нормативних документів дозволяє визначити такий порядок дій в ході оцінки результатів вибірки:

- а) визначення фактичних розмірів ризику, похибок, відхилень;
- б) порівняння отриманих показників із запланованими;
- в) підготовка відповідних висновків.

Білоруський ПАД пропонує дещо іншу послідовність дій: аналіз кожної помилки, що потрапила до вибірки; екстраполяція – поширення отриманих результатів на всю сукупність, що перевіряється; оцінка ризиків [4, п. 24]. При цьому оцінка ризиків вже після екстраполяції отриманих результатів на всю сукупність не може вплинути на процес аудиту і його результати.

Усі нормативні документи містять уточнююче положення – якщо результати перевірки, проведеної із застосуванням вибіркового способу, не є задовільними, аудиторі слід застосувати інші процедури перевірки (або змінити умови їх застосування).

Окремі особливості. Не дивлячись на те, що розглянуті нормативні документи регулюють питання вибіркового аудиту, кожен з них містить свої особливі положення. Так, МСА 530 покладений в основу відповідних стандартів більшості країн Європи. SAS 39 містить поняття вибірки подвійного призначення і більше інших стандартів зосереджує увагу на необхідності застосовувати професійне судження аудитора при вибірковій перевірці. Російський ПСАД 16 багато в чому повторює положення МСА 530, проте має обов'язковий характер застосування і враховує у деякій мірі елементи національної теорії господарського контролю (зокрема, перевірку усіх 100% сукупності стандарт називає суцільною перевіркою) [3, п. 11]. Визначальною особливістю білоруського ПАД є **обов'язок** відображати у робочій документації всі стадії проведення аудиторської вибірки та її аналізу [4, п. 29].

Наявність тлумачень, коментарів. У МСА 530 та ПСАД 16 окремих коментарів не подається. Американський SAS 39 має додаткове тлумачення під назвою “AU Section 9350 Audit Sampling: Auditing Interpretations of Section 350” – АУ Секція 9350 Вибірковий спосіб в аудиті: тлумачення секції 350. У вказаному тлумаченні наводяться причини, за яких аудитор вивчає менше 100% сукупності [Interpretations]. У свою чергу білоруське ПАД має окремі “Рекомендации по аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки, одобренные Методологическим советом по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь”. Вказані рекомендації містять ряд положень з МСА, які не увійшли до ПАД, проте відрізняються від МСА за структурою та порядком розкриття окремих питань, зокрема, документування вибіркової перевірки [4, п. 43-46].

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз змісту нормативних документів різних країн щодо регламентації питання вибіркового способу в аудиті можна зробити наступні висновки:

– у більшості країн світу застосування вибіркового способу в аудиті регламентується відповідними стандартами (положеннями, правилами) аудиту, які носять обов'язковий (зокрема, російські ПСАД, білоруські ПАД) або рекомендаційний (зокрема, міжнародні МСА, американські SAS) характер;

– розглянуті стандарти носять більш теоретичний характер і лише у загальних рисах окреслюють питання проведення вибіркової перевірки. Разом з тим, відсутні визначення таких важливих понять, як, наприклад, розмір вибірки, статистичний підхід до формування вибірки тощо;

– стандарти не містять конкретних методик розрахунків (зокрема, ризику вибіркової перевірки, допустимої помилки, розміру вибірки тощо), не вказуються конкретні випадки та умови застосування методів формування вибірки тощо;

– стандарти закріплюють право аудитора використовувати професійне судження у більшості випадків застосування вибіркової перевірки, що зумовлює різні підходи до її проведення кожним аудитором.

Українська практика аудиту свідчить, що застосування тільки положень МСА 530 не забезпечує потреби практикуючих аудиторів. Рекомендації МСА 530 розкривають застосування вибіркового способу при перевірках по суті та перевірках засобів контролю.

Вітчизняна теорія господарського контролю розглядає різні методичні прийоми, які аудитор може застосовувати по відношенню до документів та господарських операцій при їх вибіркового дослідженні.

Значні розходження у теорії, практиці аудиту, його нормативній регламентації, викликають потребу у розробці наукового коментаря щодо застосування МСА у практиці аудиту в цілому та вибіркового способу в аудиті зокрема.

Рекомендації щодо застосування вибіркового способу в аудиті повинні розкривати наступні питання:

а) зміст складових вибіркового способу аудиторської перевірки (визначення, порядок розрахунку);

б) рекомендації щодо випадків та умов застосування вибіркового способу в аудиті;

в) порядок вибору статистичного та нестатистичного підходів до формування вибірки тощо з урахуванням української практики аудиту;

г) методики оцінки ризиків вибіркової перевірки, розрахунку похибок по вибірці;

д) випадки застосування професійного судження аудитора при проведенні вибіркової перевірки.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Гутцайт Е.М.* Комментарии к федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности “Аудиторская выборка” [Электронный ресурс] // Аудитор, № 1 – 2005. – Режим доступа: http://GAAP_ru//Библиотека_Аудит – Заголовок з екрана.
2. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V.
3. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 “Аудиторская выборка”, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696.
4. Правило аудиторской деятельности “Аудиторская выборка”, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 г. № 7.
5. Рекомендации по аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки. [Электронный ресурс] // Одобрены Методологическим советом по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь. Решение № 2 от 14.03.2005 г. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/menu/auditing/methods/ecommendations/recommendations>. – Заголовок з екрана.
6. Рішення АПУ “Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів” від 18.04.2003 № 122/2.
7. *Anerud Kelly.* Developing International Auditing Standards [Электронный ресурс] // International Journal of Auditing, October 2004. – Режим доступа: <http://www.intosaijournal.org/technicaloct04a.html>. – Заголовок з екрана.
8. *Hall Thomas W., Herron Terri L., Pierce Bethane Jo.* How Reliable Is Haphazard Sampling? [Электронный ресурс] // The CPA Journal, January 2006. – Режим доступа: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/106/essentials/p26.htm>. – Заголовок з екрана.
9. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2005 edition. – 976 p.
10. *Hitzig Neal B.* Elements of Sampling: The Population, the Frame, and the Sampling Unit [Электронный ресурс] // The CPA Journal. November 2004. – Режим доступа: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/1104/essentials/p30.htm>. – Заголовок з екрана.
11. *Jaunzeme Justine.* Statistical Audit Sampling // Матеріали наукових статей англійською мовою / Укладачі: ст. викл. М.О. Козлова, ст. викл. Рабошук А.В., І.В. Супрунова. Житомир: ЖДТУ, 2004. – 32 с.
12. Statement on Auditing Standards No. 39 “Audit Sampling”, issued in June, 1981.

Таблиця 1. Порівняльний аналіз нормативних актів, що регулюють використання вибіркового способу в аудиті у різних країнах світу

№ з/п	Критерій порівняння	Міжнародний стандарт аудиту № 530 “Вибірковий спосіб в аудиті та інші засоби перевірки” / International Auditing Standard № 530 “Audit Sampling and Other Means of Testing” [9] (30 країн світу, у т.ч. Україна)	Положення про стандарти аудиту № 39 “Вибірковий спосіб в аудиті” / Statement on Auditing Standards № 39 “Audit Sampling” [12] (США)	Правило (стандарт) аудиторської діяльності № 16 “Аудиторська вибірка” [3] (Російська Федерація)	Правило аудиторської діяльності “Аудиторська вибірка” [4] (Республіка Білорусь)
1	2	3	4	5	6
1.	Структура стандарту	15 розділів, що містять 57 параграфів (пунктів), 3 додатки	47 параграфів (пунктів), 1 додаток	12 розділів, що містять 46 пунктів, 3 додатки	4 глави, що містять 29 пунктів. Додатки відсутні
2.	Мета стандарту	Надати вказівки щодо використання вибіркового способу в аудиті та інших засобів відбору елементів для перевірки при розробці процедур аудиту з метою збору аудиторських доказів	Надати вказівки щодо планування, проведення та оцінки результатів аудиторської вибірки	Встановити єдині вимоги до вибірових перевірок в аудиті, а також до методів відбору елементів, що підлягають перевірці з метою збору аудиторських доказів	Встановити обов’язкові правила використання аудиторської вибірки при проведенні аудиту та оцінці отриманих у такий спосіб результатів
3.	Поняття вибірки	Вибірковий спосіб в аудиті передбачає застосування процедур аудиту до менше ніж 100 % об’єктів в межах класу операцій чи сальдо рахунків, при якому всі одиниці сукупності мають шанс бути вибраними [п. 3]	Вибірковий спосіб в аудиті – це застосування процедур аудиту до менш ніж 100 % об’єктів в межах сальдо рахунків чи класу операцій з метою оцінки деяких характеристик сальдо чи класу [п. 01]	Аудиторська вибірка (вибіркова перевірка) – це застосування аудиторських процедур менш ніж до всіх елементів статті фінансової звітності чи групи господарських операцій [п. 3]	Аудиторська вибірка – це <i>спосіб</i> проведення аудиторської перевірки, при якому аудитор перевіряє документацію бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання не у суцільному порядку, а вибірково, слідуючи при цьому вимогам даного правила [п. 4] Аудиторська вибірка представляє собою <i>метод</i> перевірки рахунків чи класів операцій, при якому аудиторські процедури застосовуються до менш ніж 100% наявних у аудитора елементів сукупності, що перевіряється [п. 9]

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
4.	Ризик вибіркової перевірки	<p>Ризик вибіркової перевірки виникає з можливості, що висновок аудитора, який ґрунтується на вибірці, відрізнятиметься від висновку, до якого б дійшов аудитор, якби вся сукупність перевірялась із застосуванням тієї ж процедури [п. 7].</p> <p>Виділяється два види ризику вибіркової перевірки. Зазначається, що математичним доповненням до даних видів ризику є, так звані, рівні довіри.</p> <p>Наголошується на потребі оцінити ризик суттєвих відхилень, проте відсутні конкретні механізми оцінки ризику вибіркової перевірки</p>	<p>Ризик вибіркової перевірки виникає з можливості, що коли перевірка заходів контролю чи перевірка по суті зводиться до вибірки, то висновок аудитора може відрізнитися від висновку, до якого б він дійшов, якби таким же чином провів перевірку усіх елементів із залишків по рахунку чи класу операцій [п. 10].</p> <p>Виділено два види ризику вибіркової перевірки. Відсутні конкретні механізми оцінки ризику вибіркової перевірки</p>	<p>Ризик, пов'язаний із застосуванням аудиторської вибірки, виникає, коли висновок аудитора, зроблений на основі відібраної сукупності, може відрізнитися від висновку, який би міг бути зроблений, якби до генеральної сукупності в цілому були б застосовані ідентичні процедури аудиту [п. 4]</p> <p>Виділено 2 види ризику вибіркової перевірки. Зазначається, що математичним доповненням до цих видів ризику є, так звані, рівні довіри. Наведено приклади їх взаємозв'язку.</p> <p>Відсутні конкретні механізми оцінки ризику вибіркової перевірки</p>	<p>Ризик вибірки полягає у тому, що думки аудитора з одного і того ж питання, сформовані на основі вибірових даних і на основі вивчення усієї сукупності, можуть відрізнитися [п. 14].</p> <p>Виділено два види ризику, які називають ризиками першого і другого роду (їх суть аналогічна видам ризиків згідно МСА).</p> <p>Відсутні конкретні механізми оцінки ризику вибіркової перевірки</p>

1	2	3	4	5	6
5.	Підходи до формування вибірки	Виділяється два підходи до побудови вибірки: статистичний і нестатистичний [п. 3]. Рішення щодо вибору статистичного або нестатистичного методу є судженням аудитора і повинно забезпечувати отримання достатніх аудиторських доказів у конкретних випадках. Обидва підходи визнаються рівноправними. Наголошується на тому, що розмір вибірки не є діючим критерієм для виділення цих підходів. Методи відбору (з використанням генератора випадкових чисел, систематичний, випадковий, блочний) наведено у Додатку 3	Виділяється два підходи до побудови вибірки в аудиті: статистичний і нестатистичний [п. 3]. Стандарт розглядає їх окремо при перевірці засобів контролю і при перевірці по суті. Обидва підходи є рівноправними, проте зосереджена увага на перевагах статистичного підходу. Методи формування вибірки не наводяться	Вибіркова перевірка може проводитися із застосуванням статистичного чи нестатистичного підходу [п. 17]. Основними методами відбору сукупності визначаються випадковий, систематичний та безсистемний [п. 33]. Наведені методи разом з відбором за блоками розглядаються у Додатку 3 до стандарту. Відсутні конкретні механізми використання підходів і методів відбору	Зазначається існування статистичного методу побудови вибірки [п. 8]. Виділяється три методи відбору: випадковий, систематичний і комбінований [п. 5]
6.	Визначення розміру вибірки	Стандарт акцентує увагу на взаємозв'язку між ризиком вибіркової перевірки та розміром вибірки. Розмір вибірки може бути визначений шляхом застосування теорії ймовірностей або професійного судження аудитора [п. 29, 41]. В Додатку 1 наведені приклади фактів, які впливають на розмір вибірки. Відсутні рекомендації для розрахунку розміру вибірки	Акцентується увага на взаємозв'язку між ризиком вибіркової перевірки та розміром вибірки. Для визначення кількості об'єктів, які слід відібрати в конкретній перевірці по суті, аудитор повинен враховувати допустиму помилку, допустимий ризик та характеристики сукупності. Аудитор при врахування цих факторів застосовує професійне судження. Вплив факторів наведений у Додатку. Відсутні рекомендації для розрахунку розміру вибірки	Зосереджується увага на взаємозв'язку між ризиком вибіркової перевірки та розміром вибірки. Розмір вибірки може бути визначений шляхом застосування теорії ймовірностей або професійного судження аудитора [п. 31]. В Додатку 1 наведені приклади фактів, які впливають на розмір вибірки. Відсутні рекомендації для розрахунку розміру вибірки	Розмір вибірки визначається величиною помилки, яку аудитор вважає допустимою [п. 19]. Інші відомості відсутні

1	2	3	4	5	6
7.	Оцінка результатів вибірки	Аудитор повинен оцінити результати вибірки, щоб визначити, чи підтверджується оцінка відповідних характеристик сукупності, чи її слід переглянути [п. 54]. Цей процес включає оцінку похибок і ризику, порівняння із запланованими показниками, та формулювання відповідних висновків	Аудитор повинен оцінити кількісні та якісні аспекти відхилень та порівняти їх із запланованими показниками. зробити відповідні висновки	Аудитор повинен оцінити результати вибірки, щоб визначити, чи оцінка відповідних характеристик сукупності підтвердилась, чи її слід переглянути [п. 44]. Цей процес включає оцінку похибок і ризику, порівняння із запланованими показниками, формулювання відповідних висновків	По закінченні вибіркової перевірки аудитор повинен: проаналізувати кожну помилку, що потрапила до вибірки; екстраполювати (поширити) отримані результати на всю сукупність, що перевіряється; оцінити ризики [п. 24]
8.	Окремі особливості	Стандарт використовується як національний або лежить в основі відповідних національних стандартів більшості країн світу	На відміну від інших документів розглядає поняття вибірки подвійного призначення	Розглядаючи методи відбору, в стандарті виокремлюються такі методи відбору елементів для перевірки: суцільний, відбір окремих елементів та формування аудиторської вибірки	Всі стадії проведення аудиторської вибірки та аналіз її результатів аудитор зобов'язаний відобразити в своїй робочій документації [п. 29]
9.	Наявність тлумачень, коментарів	Відсутні	Наявна АУ Секція 9350 Вибірковий спосіб в аудиті: тлумачення секції 350 ("AU Section 9350 Audit Sampling: Auditing Interpretations of Section 350")	Відсутні	Наявні Рекомендації по аудиторській вибірці та інших процедурах вибіркової перевірки, погоджені Методологічною радою з аудиторської діяльності Мінфіну Республіки Білорусь