**Внутрифирменный стандарт (методика)**

«Аудиторская выборка»

**УТВЕРЖДЕН**

Приказом №2-ВС
от «25» мая 2015г.
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Авторы:**
Орлов Александр Владимирович
Гольдберг Евгений Яковлевич

**ООО «ГОЛЬДБЕРГ-СОФТ»**124460, г. Москва, 3-й Западный проезд, дом 8, стр. 1, офис 233

**Тел./факс.:** (495)781-02-22,

(499)740-99-41

**E-mail:** orlov@auditxp.ru

**Сайт:** [www.auditxp.ru](http://www.auditxp.ru)

**Москва
2015 г.**

**Оглавление**

[1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ 3](#_Toc314129273)

[2. ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ 3](#_Toc314129274)

[3. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА 3](#_Toc314129275)

[4. УЧЕТ РИСКА ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ 4](#_Toc314129276)

[5. ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕТОДА ОТБОРА ЭЛЕМЕНТОВ 4](#_Toc314129277)

[6. ПОСТРОЕНИЕ ВЫБОРКИ 5](#_Toc314129278)

[Сплошная проверка 7](#_Toc314129279)

[Проверка с использованием статистической выборки 7](#_Toc314129280)

[Стратификационная выборка 8](#_Toc314129281)

[Монетарная выборка 9](#_Toc314129282)

[7. ОБЪЕМ ВЫБОРКИ 10](#_Toc314129283)

[8. ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР 12](#_Toc314129284)

[9. АНАЛИЗ ПОЛУЧЕННЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ 12](#_Toc314129285)

[ПРИЛОЖЕНИЕ №1 Пример проведения выборочной проверки в программе AuditXP 17](#_Toc314129286)

# ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

* 1. Настоящий стандарт подготовлен для регламентации внутрифирменных требований \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (Аудиторская организация), предъявляемых к выборочным проверкам при проведении аудита, и его требования обязательны для всех работников Аудиторской организации (далее - Аудиторы). Настоящий стандарт разработан в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (С изменениями и дополнениями от 1 июля, 13, 28 декабря 2010 г., 4 мая, 1, 11 июля, 21 ноября 2011 г., 2, 23 июля, 28 декабря 2013 г., 4 марта, 1 декабря 2014 г.) учетом единых требований Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка» (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532) к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств.
	2. Цель стандарта – установление единых правил определения объема выборки, формирования выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов, полученной информации.
	3. Область применения данного стандарта распространяется на все виды аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности или части такой отчетности, составляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

# ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

* 1. Все понятия и определения данного Внутрифирменного стандарта (методики) должны трактоваться аудитором в том же значение, как они определяются в пункте 3 ФПСАД №16, а определения рисков, связанных с использованием аудиторской выборки и не связанный с использованием аудиторской выборки, как в пункте 4 и 5 ФПСАД №16 соответственно.

# АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

* 1. При сборе и анализе доказательств аудитору следует учитывать положения пунктов 6 – 8 ФПСАД №16.
	2. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу с использованием аудиторской выборки, аудитору необходимо оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Для такой оценки аудитору необходимо провести тест средств контроля (РД x102) по каждому из разделов аудита, запланированному к проверке.

# УЧЕТ РИСКА ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

* 1. При получении аудиторских доказательств аудитору необходимо руководствоваться положениями пунктов 9 – 10 ФПСАД №16.
	2. Оценка аудиторского риска (РД Z205) производится аудитором путем перемножения, предварительно рассчитанных, неотъемлемого риска (РД Z202) с риском средств контроля (РД Z203) и риском не обнаружения (РД Z204).

# ОПРЕДЕЛЕНИЕ МЕТОДА ОТБОРА ЭЛЕМЕНТОВ

* 1. При выборе метода или сочетания методов отбора элементов аудитор должен руководствоваться требованиями пунктов 12 – 17 ФПСАД №16, а также своим профессиональным суждением.
	2. Решение о проведении сплошной проверки генеральной совокупности или группы однотипных операций (страты в составе данной генеральной совокупности) принимается, если:
* генеральная совокупность или страта состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;
* аудиторский риск является высоким, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
* генеральную совокупность составляет небольшое число операций большой стоимости, отраженных типовыми бухгалтерскими проводками в стандартной компьютерной программе по бухгалтерскому учету, используемой аудируемым лицом, что делает возможным проведение сплошной проверки в установленный для проведения аудита период времени.
	1. Проведение выборочной проверки аудитором эффективно, если:
* время, затрачиваемое на сплошную проверку, и стоимость сплошной проверки слишком велики;
* ошибки носят случайный, а не методологический характер;
* данные бухгалтерского учета в целом достоверно отражают хозяйственные операции.
	1. Выборки формируются с использованием следующих методов отбора:
* отобрать специфические (определенные) элементы;
* отобрать отдельные элементы.
	1. Отбираемые специфические элементы должны включать:
* элементы наибольшей стоимости (элементы, превышающие определенную величину);
* ключевые элементы (элементы, обладающие какой-либо общей характеристикой).
	1. В качестве элементов наибольшей величины рассматриваются элементы, превышающие уровень точности равный 75% от уровня существенности.
	2. В качестве ключевых элементов могут рассматриваться:
* операции, связанные с наличием/определением оценочных значений или суждений;
* крупные или нетипичные операции в конце периода составления отчетности (перед концом отчетного года или в самом начале года, следующего за отчетным);
* операции, связанные с особым характером отражения в учете или особым режимом правового регулирования;
* операции, связанные с большой степенью вовлеченности менеджмента (со связанными сторонами);
* иные крупные или нетипичные операции.
	1. Ключевые элементы и элементы наибольшей стоимости проверяются сплошным способом. Если же количество отобранных аудитором элементов наибольшей стоимости и (или) ключевых элементов слишком велико (например, более 100 по каждой из категорий), целесообразно провести дальнейшую стратификацию, т.е. выделить элементы такой категории в отдельную подсовокупность и проводить в отношении такой подсовокупности самостоятельную проверку.
	2. После того, как отобраны элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы, проверяемые сплошным способом, аудитор должен рассмотреть оставшуюся часть генеральной совокупности и, в случае ее существенности, провести ее выборочную проверку на основании статистической или нестатистической выборки. Существенность оставшейся совокупности оценивается в соответствии с аудиторским мнением.
	3. Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора. При этом аудитору следует учитывать положения пунктов 18 – 20 ФПСАД №16.

# ПОСТРОЕНИЕ ВЫБОРКИ

* 1. Для построения выборочной совокупности аудитор, с учетом требований пунктов 21 – 23 ФПСАД №16, определяет порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности - проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки (РД x135, x136).
	2. При выборе порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудитор должен определить главные цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели, а также ошибки, возможные при проведении этого процесса. Немаловажный аспект - оценка необходимых доказательств, которые ему требуется собрать, чтобы на их основе установить совокупность рассматриваемых данных.
	3. Определённая аудитором совокупность должна соответствовать целям аудита и состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. При этом аудитору следует учитывать положения пункта 24 ФПСАД №16.
	4. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку, и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки. Такой анализ необходимо проводить, в том числе и с учетом требований пункта 25 ФПСАД №16.
	5. При проведении аудиторских процедур по существу, в особенности при тестировании на предмет завышения величин, нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные показатели в денежном выражении (например, рубли), которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные показатели в денежном выражении из генеральной совокупности (например, сумму дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные обороты по счету бухгалтерского учета), которые содержат такие показатели в денежном выражении.

Такой подход к определению элементов выборки обеспечивает выполнение пунктов 26 – 29 ФПСАД №16 и ориентацию работы аудитора на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к меньшему объему выборки. Данный прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

* 1. Аудитор должен отбирать элементы из подлежащей проверке совокупности исходя из того, чтобы каждый отдельный элемент выборки в этой совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, то есть так, чтобы у каждого элемента была некоторая ненулевая вероятность быть избранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (такие, как счета-фактуры) или показатели в денежном выражении. При нестатистической выборке аудитор для отбора статей опирается на профессиональное суждение.
	2. Поскольку целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор должен стараться сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности. Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

## Сплошная проверка

* 1. Сплошная проверка применяется, как правило, в случае аудиторских процедур проверки по существу.

При сплошной проверке аудитор обязан проверить все элементы генеральной совокупности.

* 1. По результатам проверки выявляется полная фактически выявленная величина ошибки для данной генеральной совокупности.
	2. Если полная фактически выявленная величина ошибки, полученная при сплошной проверке, в несколько раз меньше уровня существенности, аудитору рекомендуется потребовать от представителей аудируемого лица внести исправления по фактически обнаруженным ошибкам (РД x312).
	3. Если полная фактически выявленная величина ошибки, полученная при сплошной проверке, близка по порядку величины к уровню существенности, а также, если сплошные проверки, проведенные в разных областях учета данного аудируемого лица, дают в сумме ошибку, сопоставимую по величине или превосходящую уровень существенности, аудитор должен потребовать от представителей аудируемого лица внести исправления по фактически обнаруженным ошибкам.
	4. В случае, если аудируемое лицо не внесло требуемых аудитором исправлений по фактически обнаруженным ошибкам, превосходящим уровень существенности, аудитору следует рассмотреть вопрос о невозможности выдачи безусловно положительного аудиторского заключения.

## Проверка с использованием статистической выборки

* 1. Существует несколько методов выбора элементов для проверки случайным образом. Аудитору рекомендуется применять один из следующих методов:
* метод случайной выборки;
* метод количественной выборки по интервалам (стратификационная выборка);
* метод денежной выборки по интервалам (монетарная выборка).
	1. Для выбора элемента случайным образом должна применяться компьютерная программа или таблицы случайных чисел.

## Стратификационная выборка

* 1. Стратифицированный отбор является очень полезным при аудите почти всех участков учета, и его использование является предпочтительным. Данный метод предполагает деление генеральной совокупности на несколько взаимоисключающих категорий, или групп. И только после этого в каждой из групп проводят выборку, вероятностную или не вероятностную — в зависимости от методов оценки результатов, которые собираются применить.

Разбивка совокупности на группы преследует цель достижения большей эффективности. Если совокупность поддается разбивке на группы так, что внутри каждой из них оказываются относительно однородные элементы, то для достижения тех же целей аудита можно использовать меньший объем выборки. Чаще всего за основу стратификации берут стоимость элемента, хотя аудитор может ориентироваться и на местоположение, тип операции или дату счета. В большинстве случаев самые значительные по стоимости элементы подвергаются 100 процентной проверке.

Для построения стратификационной выборки необходимо:

1. Разбить проверяемую совокупность на интервалы.

2. Определить для каждого интервала число документов.

3. Определить общую сумму всех документов в каждом интервале.

* 1. Объем выборки должен быть определен для каждого интервала. Следует отметить, что за исключением тех случаев, когда совокупность может быть легко разделена на естественно существующие в ней группы, использование при отборе стратификации без помощи компьютера не оправдывает себя. Особенно это касается тех случаев, когда стратификация основывается на стоимости элемента и аудитор не располагает списком, где элементы совокупности были бы расположены по порядку в соответствии с возрастанием стоимости. Многие программы ведения бухгалтерского учета позволяют получить список операций по определенным критериям: в хронологическом порядке, по датам и т. п. Например, если на предприятии учет ведется с использованием программы “Турбо бухгалтер”, “1С:Бухгалтерия”, аудитору не составит труда получить список документов или проводок по возрастанию денежных сумм.

## Монетарная выборка

* 1. Метод отбора с вероятностями, пропорциональными стоимостным размерам единиц наблюдения, называют монетарным. Этот метод базируется на принципе: чем больше стоимостный показатель, тем больше должна быть вероятность документу попасть в выборку.

Например, если речь идет об отборе счетов, то счет с остатком, скажем, в 20 тыс. руб. должен иметь в 10 раз большую вероятность оказаться в выборке, чем счет с остатком 2 тыс. В некотором смысле этот метод напоминает систематический отбор. Различие заключается в том, что при систематическом отборе документы отбираются по порядковым номерам, попавшим в выборку, а при монетарном тестируют тот документ, на который указывает порядковый номер рубля или доллара, выбранного систематическим отбором из накопленной или кумулятивной суммы.

Пусть проверяются счета, имеющие нумерацию, не связанную с их стоимостными параметрами. Количество счетов - 1000; общая сумма остатков на фиксированную дату - 2,5 млн. руб. Объем выборки - 10%. Соответственно стоимостный интервал равен 25 тыс. руб. Заметим, что стоимостные интервалы охватывают разное количество документов. Номер первого документа отбирается в выборку случайным порядком из первого стоимостного интервала. Пусть это будет десятитысячный кумулятивный рубль. Следующие кумулятивные рубли соответствуют 35, 60, 95 тыс. и т. д. В таблице 1 показан порядок отбора первых двух документов. Так, десятитысячный рубль приходится на документ 3 с остатком 4 тыс. Этот интервал включает рубли с порядковыми номерами от 8 до 12 тыс.; второй документ приходится на 35 тыс.руб. с остатком 20 тыс. руб.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № счета | Сумма документа,тыс. руб. | Кумулятивная сумма,тыс. руб. | Проверяемая сумма,тыс. руб. | Суммы отбора |
| 1 | 5 | 5 |  |  |
| 2 | 3 | 8 |  |  |
| 3 | 4 | 12 | 4 | 10 |
| 4 | 4 | 16 |  |  |
| 5 | 20 | 20 | 20 | 35 |
| … |  |  |  |  |
| Итого | 2500 | 2500\* |  |  |

\* Кумулятивная сумма последнего счета.

Таким образом, для построения монетарной выборки необходимо:

* Задать интервал выборки.
* Выбрать произвольное стартовое значение.
* Внести в таблицу суммы имеющихся документов, и отбирать для проверки те из них, которые окажутся в колонке проверяемых сумм.
	1. Следует отметить, что для проверки необходимо выбрать несколько десятков элементов из нескольких сотен или тысяч существующих элементов, поэтому важную роль при способе отбора методом построения денежной выборки по интервалам играет возможность просуммировать стоимости всех изучаемых элементов, что возможно только при применении специальных компьютерных программ, в том числе и самим клиентом. В то же время, с точки зрения теории вероятностей и статистики, такой способ отбора дает самые надежные результаты, и аудиторы должны стараться применять именно его, если только это возможно с практической точки зрения.
	2. Обычно представительная выборка проводится на базе перечня элементов, из которого убраны элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы, а также элементы, которые были проверены при предыдущих проверках. Если аудитор по техническим причинам работает с общим перечнем и в ходе выбора элементов «попадает» на элемент из числа перечисленных выше, ему следует взять для проверки следующий элемент, не являющийся ключевым, имеющим большую стоимость и т.п.

# ОБЪЕМ ВЫБОРКИ

* 1. При определении объема выборки аудитору следует руководствоваться положениями пунктов 30 и 31 ФПСАД №16.
	2. Расчет аудиторской выборки является с одной стороны, частью этапа планирования, а с другой стороны производится перед началом работ на этапе проведения аудита в каждом его разделе.
	3. Для определения необходимого объема выборки следует использовать формулу Пуассона:

$R = (pn)^{m} × e^{–pn} \* (\frac{1}{m!})$, (1)

где R – риск того, что ошибка не будет обнаружена (риск необнаружения);

n - объем выборки;

m - число ошибок в выборке;

p - величина ожидаемой ошибки.

Анализ формулы Пуассона показывает, что объем выборки n минимален в предположении, что выборка не будет содержать ошибок (предполагаем, что m = 0). Для $m = 0 (pn)^{m}=1$ и $\frac{1}{m!}= 1$. Получаем

$R = e^{–pn}$ (2)

Логарифмируя это равенство и выражая из него n, получаем

$$n = \frac{1}{p} × (-lnR)$$

Величину (-lnR) в литературе называют коэффициентом надежности.

Доверительная вероятность связана с риском выражением 1-R. Представим коэффициенты надежности в виде таблицы.

Таблица 2

|  |
| --- |
| **КОЭФФИЦИЕНТЫ НАДЕЖНОСТИ** |
| Доверительная вероятность | 99% | 95% | 90% | 85% | 80% | 70% | 63% | 50% |
| Коэффициент надежности | 4.6 | 3.0 | 2.3 | 1.9 | 1.6 | 1.2 | 1.0 | 0.7 |

Задавшись значением вероятности (надежности) Р, можно определить объем выборки по формуле

$n = \frac{1}{p} × r$, или $n = \frac{N}{M} ×r$. (3)

где N - объем генеральной совокупности,

 М- величина ожидаемой ошибки

Величина ожидаемой ошибки М перед началом проверки нам неизвестна, но очевидно, что если в формулу (3) мы подставим значение М, меньшее, чем допустимая ошибка (уровень существенности) S, то объем выборки может оказаться чрезмерным. И наоборот, если мы в формулу (3) подставим значение М, большее, чем S, то объем выборки может оказаться недостаточным. Таким образом, оптимальный объем выборки следует определять из зависимости

$n = \frac{N}{S} × r$, (4)

Теперь нам остается определить величину коэффициента надежности – r.

Модель аудиторского риска при проверке бухгалтерской отчетности в общем случае имеет следующую формулу:

$R=Rн×Rск×Rно$, (5)

R - приемлемый аудиторский риск

Rн - неотъемлемый риск;

Rск – риск средств контроля;

Rно – риск необнаружения

Опасность наличия в бухгалтерской отчетности существенных искажений в данной модели представлена двумя сомножителями (неотъемлемый риск и риск средств контроля), а опасность того, что какие-либо из имеющихся существенных искажений не будут выявлены в ходе аудиторской проверки – только одним (риск необнаружения).

Задавшись величиной приемлемого аудиторского риска, можно найти риск необнаружения для выборочной процедуры.

Возьмем логарифм от левой и правой частей формулы (5):

$lnR=lnRн+lnRск+lnRно$ или $lnRно= lnR –lnRск-lnRн$

 Таким образом, мы можем определить коэффициент надежности для формулы (4) выборки:

$r= lnR –lnRск-lnRн$. (6)

Нетрудно заметить, что переходя от рисков к коэффициентам надежности мы приходим к аддитивной модели аудиторского риска:

$p=i+c+r$, в которой

$p=lnR$;

$i= lnRн$;

$c= lnRск$.

* 1. Приемлемый аудиторский риск R задают обычно равным 0.05 - 0.1 (надежность 0.90 -0.95). Для определения неотъемлемого риска Rн и риска средств контроля Rск можно воспользоваться тестами.

Необходимо также обратить внимание на ограничения, имеющиеся в этой модели.

Во-первых, $(lnRск + lnRн) < lnR$, иначе, мы получим не имеющее смысла отрицательное значение коэффициента надежности.

Во-вторых, риск необнаружения, имеющий величину более 50% (коэффициент надежности 0.7) ставит под сомнения возможность использования этой модели.

7.5 Кроме риска средств контроля и неотъемлемого риска, в расчётах можно использовать показатель степени риска, связанного с наличием «пересекающихся процедур». Пересекающийся риск связан с тем, что ошибка, допущенная в бухгалтерских проводках или в расчётах сумм, может повлечь за собой целый ряд искажений по другим счетам бухгалтерского учёта.

«Пересекающиеся процедуры» позволяют совокупность первичных документов изучать не саму по себе, а во взаимосвязи с документами, относящимися к другому разделу бухгалтерского учёта. Таким образом, аудиторский риск может снижаться, если достоверность бухгалтерских данных из одной области учёта подтверждается проверенными данными из другой области учёта. И, наоборот, недостатки одной из подсистем бухгалтерского учёта могут оказать существенное и негативное влияние на его подсистемы, а также на достоверность финансовой отчётности в целом. Данное положение следует из принципа двойной записи, т.к. любая операция отражается в учёте как по дебету одного счёта, так и по кредиту другого. Поэтому ошибка, связанная с неправильным отражением какой-либо операции, всегда затронет, как минимум, 2 сальдо счёта. Значение пересекающегося риска целесообразно также использовать в том случае, если проверке подлежат счета бухгалтерского учёта, не имеющие сальдо на дату составления финансовой отчётности.

При использовании пересекающегося риска $Rпер$формула расчета коэффициента надежности принимает вид:

$r= lnR –lnRск-lnRн$ -$ lnRпер,$ (7)

Рассмотрим пример.

Аудиторский риск - 0.05 (0.95% )

Неотъемлемый риск – 0.33

Риск средств контроля - 0.47

Объем генеральной совокупности – 1 800 000 руб.

Существенность – 12000 руб.

Коэф. надежности:

Ln(0.05) –ln(0.33) – ln(0.47) = 3.00 – 1.11 – 0.76 = 1.13

Выборка = (1800 000\*1.13)/ 12000 = 170

Если мы воспользуемся пересекающимся риском, равным 0.5 то получим:

Коэф. надежности = Ln(0.05) –ln(0.33) – ln(0.47) – ln(0.5) = 0.43

Выборка = (1800 000\*0.43)/ 12000 = 65

Если объем проверяемой совокупности оказывается меньше уровня существенности, то, исходя из формулы, число элементов выборки может быть равно одному – двум, или вообще оказаться меньше единицы. В данном случае следует оценить целесообразность изучения такой малозначительной статьи бухгалтерской отчетности. Если рассмотрение все таки необходимо, то число элементов выборки рассчитывают исходя из того, что выборки меньше 10 элементов нецелесообразны с математической точки зрения.

Если в результате расчетов число элементов выборки превышает несколько сотен, необходимо тщательно проверить правильность выбранного уровня существенности. В этом случае величина объема выборки более 40 – 50 элементов не целесообразно.

 Расчет величины аудиторской выборки должен производиться для каждого объекта аудита и присутствует в каждом из разделов аудита.

# ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР

* 1. Перед проведением аудиторских процедур по существу аудитору следует сформировать выборку по соответствующему разделу аудита. Для чего с учетом требований пунктов 34 – 35 ФПСАД №16 аудитору следует воспользоваться процедурой Построение выборочной совокупности (оборот) (РД x135) и/или Построение выборочной совокупности (сальдо) (РД x136).
	2. Аудитор должен проводить аудиторские процедуры по каждому из отобранных для проверки элементов. При этом следует учитывать, в том числе и требования пункта 36 ФПСАД №16.

# АНАЛИЗ ПОЛУЧЕННЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

* 1. Ошибки, обнаруженные по элементам представительной выборки, в соответствии с пунктом 41 ФПСАД №16, подлежат распространению на всю проверенную совокупность. Ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам, учитываются в фактически найденном размере и распространению не подлежат. Полная предполагаемая величина ошибки по результатам выборочной проверки складывается из предполагаемой величины ошибки по результатам представительной выборки, сложенной с фактически найденной величиной ошибки по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам.
	2. Для распространения ошибок, обнаруженных по элементам представительной выборки, аудитору следует разделить сумму ошибок, обнаруженных в представительной выборке, на суммарную стоимость проверенных элементов представительной выборки и умножить результат на суммарную стоимость всех элементов представительной совокупности. В результате будет получена предполагаемая величина ошибки по результатам представительной выборки. Стоимость всех элементов представительной совокупности равна стоимости всех элементов совокупности, уменьшенных на общую стоимость элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов, проверенных без применения случайной выборки.
	3. Предельное значение ожидаемой ошибки генеральной совокупности d может быть определено, как верхняя граница доверительного интервала. Для практических расчетов следует использовать приближенной формулой (Гмурман В.Е. Теория вероятности и математическая статистика. Учеб. Пособие для вузов.-М. Высшая школа, 1999; Кочинев Ю.Ю. Аудит теория и практика. СПб Питер. 2005)

$d=W+Z \sqrt{\frac{W(1-W)}{n}}$, $W=\frac{m}{n}$, (1)

где

W — относительная частота ошибки выборки;

 n — размер выборки;

 m — число ошибочных документов;

 Z — показатель кратности ошибки выборки;

 Р — принятый уровень надежности.

* 1. Уровень надежности устанавливается аудитором в зависимости от важности документа, и в соответствии с принятым уровнем надежности определяется величина параметра Z. Поскольку параметр Z достаточно сложно рассчитать, в таблице 3 приведем несколько рассчитанных значений этого параметра без описания порядка его определения.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| P(%) | 80 | 85 | 90 | 95 | 99 |
| Z | 1,28 | 1,44 | 1,64 | 1,96 | 2,57 |

Для диапазона P от 0.8 до 0.95 показатель Z можно аппроксимировать следующей формулой:

$Z=P^{2}×(1.95+P×0.1)$

* 1. Для экстраполяции типичных ошибок, обнаруженных по элементам репрезентативной выборки, аудитору следует разделить сумму ошибок, обнаруженных в репрезентативной выборке, на суммарную стоимость проверенных элементов репрезентативной выборки и умножить результат на суммарную стоимость всех элементов совокупности. В результате будет получена предполагаемая величина ошибок по результатам репрезентативной выборки.

$Оэл = \frac{Овыб}{ПрЭл}×(Ос - Нб - Кл)$ (2)

где

Оэл – экстраполируемая величина ошибки;

Овыб – фактическая ошибка, обнаруженная при проверке выбранных элементов (без ошибок элементов наибольшей стоимости и ключевых);

ПрЭл - суммарная стоимость элементов выборки, фактически проверенных аудитором;

Ос - общий объем проверяемой совокупности в денежном выражении;

Нб - суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости;

Кл - суммарное денежное значение ключевых элементов.

* 1. Ошибки, обнаруженные по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам, учитываются в фактически найденном размере и экстраполяции не подлежат.
	2. Полная предполагаемая величина ошибки по результатам выборочной проверки складывается из предполагаемой величины ошибки по результатам репрезентативной выборки, сложенной с фактически найденной величиной ошибки по элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам.

$Опол = Оэл + Онб + Окл + Одр + Опп$ (3)

где

Опол - это полная предполагаемая величина ошибки, определенная по результатам проведения выборочной проверки;

Оэл – экстраполируемая величина ошибки;

Онб и Окл - фактически найденные аудиторами ошибки при проверке элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов;

Одр – нарушения, обнаруженные в результате проверки других разделов, которые следует учитывать при оценке существенности данного раздела;

Опп – сумма нарушений, выявленных при проверке за предыдущие периоды и не исправленные к началу настоящей проверки.

* 1. Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, в несколько раз меньше уровня существенности, аудитор может, с учетом положений пунктов 44 – 46 ФПСАД №16, ограничиться тем, чтобы потребовать от представителей аудируемого лица внести исправления только по фактически обнаруженным ошибкам.
	2. Если полная предполагаемая величина ошибки, полученная по результатам выборки, близка по порядку величины к уровню существенности, а особенно в том случае, если выборочные проверки, проведенные в разных областях учета данного клиента, дают в сумме ошибку, сопоставимую по величине или превосходящую уровень существенности, аудитору рекомендуется предпринять следующие действия:
* потребовать от клиента исправить фактически обнаруженные ошибки;
* проанализировать причины возникновения ошибок и оценить возможный объем ненайденных ошибок;
* модифицировать аудиторские процедуры с целью получения более надежных данных (например, увеличить объем выборки);
* попытаться выполнить какие-либо альтернативные аудиторские процедуры в отношении данного раздела бухгалтерского учета;
* потребовать от клиента исправить не только обнаруженные, но и другие возможные ошибки в данной области учета, после этого выборочно проверить другие элементы этого раздела учета еще раз.
	1. Если аудируемое лицо не исправило фактически выявленные ошибки, то с учетом результатов процедур, предпринятых аудитором в соответствии с описанными выше рекомендациями, аудитору следует рассмотреть возможность о подготовке по результатам аудита аудиторского заключения, отличного от безоговорочно положительного.
	2. Аудитор должен проанализировать результаты выборочной проверки, характер и причину любых выявленных ошибок, а также их возможное воздействие на цели конкретного теста и на другие области аудита.
	3. При анализе обнаруженных ошибок аудитор может определить, что у многих из них есть общие характеристики (например, вид операции, место совершения операции, участок производства, период). В таких обстоятельствах аудитор может принять решение выявить все элементы генеральной совокупности, которые обладают этой общей характеристикой, и провести аудиторские процедуры применительно к такой страте. Кроме того, такие ошибки могут быть умышленными и указывать на возможность совершения недобросовестных действий.
	4. По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки на цели конкретного теста и на другие области аудита. Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, с тем чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.
	5. Для процедуры проверки по существу допустимая ошибка является допустимым искажением и представляет сумму, меньшую или равную предварительной оценке существенности, данной аудитором и используемой для отдельных аудируемых остатков по счетам бухгалтерского учета.
	6. При проверке по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудитору основания полагать, что остаток по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций являются существенно искаженными при отсутствии дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.
	7. На выводы по результатам выборочной проверки влияет риск, связанный с использованием выборочного метода. Если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой ошибке, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск. В то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.
	8. Если анализ результатов проверки отобранной совокупности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:
* Обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой проанализировать выявленные ошибки, рекомендовать руководству аудируемого лица принять меры к обнаружению в данной области учета других ошибок, а также произвести необходимые корректировки;
* видоизменить запланированные аудиторские процедуры;
* рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

ПРИЛОЖЕНИЕ №1
Пример проведения выборочной проверки в программе AuditXP

Расчет объема аудиторской выборки в программе AuditXP «Аудит отчетности» должен производиться для каждого объекта аудита и присутствует в каждом проверяемом разделе аудита.

 Расчет выборки производится в одновременно с расшифровкой проверяемого показателя отчетности в бланке x122. Необходимость этого связано с тем, что рассчитать объем выборки нельзя не определив размер генеральной совокупности. Кроме того, эта процедура позволяет увидеть общее число элементов в генеральной совокупности и принять решение о целесообразности выборочной проверки.

Расчет выборки может производиться автоматически или вручную. При автоматическом расчете достаточно нажатия кнопки «Выборка». Программа производит расчет объема выборки на основе ранее проведенных расчетов неотъемлемого риска (РД Z202), рисков средств контроля (РД Z203) и существенности (РД Z206 и Z207). При ручном вводе можно изменять все редактируемые параметры.

Кроме того, осуществляется корректировка существенности проверяемой статьи баланса с учетом предварительного тестирования систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета (РД x102) относящихся к данному разделу аудита.



Построение выборочной совокупности начинается с определения способа ее формирования:

1. Из бухгалтерской базы (1С, Excel,Турбо9 и т.д.).
2. Ручным способом.

Следующим шагом является заполнение значений параметров: дата, счет, фактическая выборка.

При использовании импортированной в программу бухгалтерской базы (1С, Excel, Турбо 9), выборочная совокупность строится автоматически. Для этого нужно нажать кнопку "Заполнение". После этого формируется перечень элементов наибольшей стоимости и, в зависимости от типа выборки, (сплошная, случайная, стратификационная, монетарная) заполняется перечень элементов выборочной совокупности.

При выполнении данной процедуры необходимо учитывать следующие особенности:

1. Перечень ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости не формируется, если их число превышает 20% от общего числа элементов генеральной совокупности. В данном случае рекомендуется использовать стратификационную выборку.
2. При использовании сплошной выборки ключевые элементы не выбираются.

 При отсутствии бухгалтерской базы используется режим "Ручной ввод". В этом случае возможны два варианта:

1. Выборочная совокупность вводится вручную.
2. Выборочная совокупность не вводится или получена иным способом.

 Для первого варианта в программе предусмотрены две вспомогательные процедуры, помогающие построить выборку: стратификация и монетарная выборка. Бланки этих процедур появляются при их выборе и нажатии кнопки "Заполнение".

 При втором варианте важно отметить, что хотя выборочная совокупность отсутствует, в обязательном порядке вручную должны быть заполнены следующие параметры:

1. Размер генеральной совокупности (число документов или операций).
2. Сумма генеральной совокупности.
3. Сумма ключевых и наибольших элементов.
4. Сумма выборочных элементов.

|  |
| --- |
| Для вставки новых строк в таблицы используется клавиша Ins. |
| **Основные средства** | Индекс: | B136 |
| Клиент: | ООО Ромашка |
| Контракт № | 12 от 15.02.2014 | Исполнитель: | Раскосова О. З.  | Завершена: | 19.02.2014 |
| Аудит отчетности на: | 31.12.2013 | Проверяющий: | Манилова И. Д.  | Проверена: | 19.02.2014 |
| Наименование теста | Построение выборочной совокупности (сальдо) |
|  |
| Метод формирования выборки | Стратификация |
| Построение выборочной совокупности | Из бухгалтерской базы |
|  |
| **Дата** | **Счет** | **Выборка** | **Тип сальдо** |
| 01.01.14 | 01 | 10 | Дебет |
|  |
| **Стоимостной интервал** | 1x | **Число документов** | **Сумма в интервале** | **Выборка** |
| 0 - 1000 |  | - | - |
| 1000 - 10000 |  | - | - |
| 10000 - 153300 | 32 | 955'424 | 10 |
|  |
| Число элементов в генеральной совокупности  | 38 | Сумма проверяемых элементов | 1'866'220 |
| Сумма генеральной совокупности  | 2'569'731 | в т.ч. ключевых и наибольших | 1'614'307 |
| Число ключевых элементов | 6 | выборочных | 251'912 |
|  |
| **Элементы выборочной совокупности** |
| **Дата** | **Счет** | **Сальдо** | **Аналитический признак** |
| 01.01.14 | 01.01 | 10'932 | Динамометр механический ДПУ-2-2 |
| 01.01.14 | 01.01 | 11'622 | Аккумуляторный перфоратор |
| 01.01.14 | 01.01 | 13'900 | Перфоратор ак.DeWalt DC222KA |
| 01.01.14 | 01.01 | 18'508 | Компьютер (К-Системс) |
| 01.01.14 | 01.01 | 20'941 | Измеритель напр.прикосн.и парам.ус-тв защит.отключения |
| 01.01.14 | 01.01 | 22'443 | Корпусная мебель (шкаф-купе) |
| 01.01.14 | 01.01 | 25'407 | Ноутбук RB Partner 419 |
| 01.01.14 | 01.01 | 32'195 | Измеритель сопр.увлаж. и степ.старения эл.изоляции |
| 01.01.14 | 01.01 | 42'600 | Вольтамперфазометр Парма-2 |
| 01.01.14 | 01.01 | 53'364 | Ноутбук Samsung R20 |
| Итого сумма выборки: | **251'912** |
|  |
|  |
| **Ключевые элементы и элементы наибольшей стоимости** |
| **Дата** | **Счет** | **Сальдо** | **Аналитический признак** |
| 01.01.14 | 01.01 | 436'441 | Нежилое помещение (офис) |
| 01.01.14 | 01.01 | 355'000 | Фотоаппарат Lecia М9 (+чехол из велюр.кожи+объектив Summilux 50mm) |
| 01.01.14 | 01.01 | 294'067 | Агрегат для приварки крепежа ACCU-TWIN  |
| 01.01.14 | 01.01 | 195'500 | Изделия худ.ковки (дверь, решетки, стелажи) |
| 01.01.14 | 01.01 | 180'000 | Телефон Constellation T |
| 01.01.14 | 01.01 | 153'300 | Телефон Caviar IPhone 5S 16GB |
| Итого сумма ключевых элементов: | **1'614'307** |
|  |
|  |

Возможную ошибку всей проверяемой совокупности, а также погрешность ее определения программа AuditXP Professional рассчитывает автоматически в каждом разделе аудита. Для этого в бланке Выводы по разделу аудита (РД x318) производится процедура анализа результатов выборочной проверки. В этой процедуре программа обходит все выполненные процедуры по существу и определяет, были ли внесены исправления бухгалтером предприятия по выявленным нарушениям. После этого производится подсчет общей суммы оставшихся ошибок и их величина распространяется на всю генеральную совокупность. Так определяется возможная ошибка всей проверяемой совокупности.

В соответствии с изложенной выше методикой программа автоматически рассчитывает также предельное значение ожидаемой ошибки.



Данные этих расчетов используются при формирования мнения о достоверности проверяемой статьи баланса.