# 

# Основные данные о работе

|  |  |
| --- | --- |
| Версия шаблона | 1.1 |
| Филиал |  |
| Вид работы | Курсовая работа |
| Название дисциплины | Аудит |
| Тема | Аудиторская выборка |
| Фамилия студента |  |
| Имя студента |  |
| Отчество студента |  |
| № контракта |  |

# Содержание

**Основные данные о работе 1**

**Введение 3**

**Основная часть 6**

**1Методы определения объема выборки и их характеристики 6**

**1.1 Метод определения объема выборки по оценке влияния определенных факторов 6**

**1.2 Метод определения объема выборки по оценке риска выборки, ожидаемой 7**

**и допустимой степени отклонений 7**

**1.3 Метод определения числа элементов выборки, имеющих сальдо 8**

**1.4 Метод определения числа элементов выборки, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета 10**

**1.5 Характеристика методов отбора элементов выборки 10**

**2 Основные принципы выборочных проверок в аудите, стратификация и анализ результатов исследования 14**

**2.1 Основные принципы выборочных проверок 14**

**2.2 Стратификация. Правило «90-10» 19**

**2.3 Анализ результатов выборочного исследования 21**

**2.4 Риск аудиторской выборки 22**

**Заключение 24**

**Глоссарий 27**

**Список использованных источников 29**

**Приложения 31**

# Введение

Аудиторская деятельность – явление достаточно новое для России, которое является, однако, необходимым элементом рыночной экономики. В России аудиторская деятельность и профессия аудитора в их совре­менном виде появились сравнительно недавно в связи с экономическими преобразованиями в стране в настоящее время.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской дея­тельности» аудиторская деятельность(аудит) — это предприниматель­ская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуаль­ных предпринимателей. Кроме того, аудиторские организации и инди­видуальные аудиторы могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Известный американский специалист в области теории и практики аудита проф. Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит — это деятель­ность, направленная на уменьшение предпринимательского риска. И далее заключает, что аудит способствует уменьшению до приемле­мого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Можно примерно подсчитать (спрогнозировать) этот риск и определить вероятность благоприятных событий. В то же время пред­принимательский риск компании (фирмы, организации) прямого вли­яния на аудиторов не оказывает.

Аудиторская выборкапредставляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п.

Выборочная проверка – это вид не сплошного наблюдения. Задача выборочной проверки состоит в измерении нарушений внутреннего контроля в стоимостном выражении. Эту проверку часто называют количественной. Примерами могут служить подтверждение сальдо счетов бухгалтерского учета, записей в первичных документах, получение подтверждения, анализ показателей хозяйственной деятельности.

*Актуальность данной темы.* Метод выборочной проверки основан на принципах теории вероятностей. Следует отметить, что аналитические процедуры напрямую связаны с оценками риска неэффективности системы внутреннего контроля и определенными значениями аудиторского риска и риска не обнаружения. При выборке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь этой цели.

В целях разработки и совершенствования организационных и методологических вопросов, касающихся теории и практики аудита, полезным является как отечественный, так и зарубежный опыт. Многие основополагающие принципы контроля и закономерности развития его основных форм были отмечены и сформулированы как российскими, так и иностранными теоретиками и практиками независимо друг от друга.

*Степень разработанности работы.* Для написания данной работы использовались следующие учебные пособия: Калинин В.В., Аудиторская деятельность: организационные основы, стандарты, особенности отраслевого аудита, Подольский В.И. Аудит, Робертсон Дж. Аудит, Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит, Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов. Каждый автор старался, как можно шире рассмотреть данную тему. Но в настоящее время появляются новые понятия, которые требуют их дальнейшей разработки.

*Объект и предмет исследования*. Предметом данной курсовой работы является аудиторская выборка. Объектом является, аудиторская деятельность, основной целью, которой является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов, и соответствия совершаемых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в России. Аудиторы должны применять такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на ее проведение, не снижая качества.

Конечная цель аудита – анализ финансового состояния организации, ее финансовой устойчивости и кредитоспособности. Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей.

*Цель и задачи.* Целью данной курсовой работы является анализ аудиторской выборки.

Для достижения цели поставлены и решены следующие задачи:

* рассмотрены методы определения объема выборки и их характеристики;
* изучены основные принципы выборочных проверок;
* проанализированы результаты выборочного исследования.

*Гипотеза.* Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела, в то время как судебно-бухгалтерская экс­пертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (пра­вовую сторону данного вида экспертизы).

*Методы исследования.* При работе над данной курсовой работой были использованы научные труды отечественных и зарубежных ученых, материалы периодических изданий, учебные пособия, информация СМИ.

*Практическая значимость* Планирование аудиторской проверки является начальным этапом про­ведения аудита. Состоит оно в разработке аудиторской организацией плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а так­ же в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации. Программа является развитием об­щего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских про­цедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

# Основная часть

## 1Методы определения объема выборки и их характеристики

В мировой практике применяются различные подходы к определению совокупности данных*,* которая в дальнейшем подвергается выборочной проверке:

* оценка влияния таких факторов, как фактор уверенности, общая стоимость генеральной совокупности;
* допустимая и ожидаемая сумма ошибок;
* оценка риска выборки, ожидаемой и допустимой степени отклонений;
* определение числа элементов выборки, имеющих сальдо;
* нахождение числа элементов выборки, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета.

### Рассмотрим каждый подход подробнее.

### **1.1 Метод определения объема выборки по оценке влияния определенных факторов**

В рамках применения данного подхода возможны варианты: методика расчета объема выборки для генеральных совокупностей, в которых ожидается незначительное количество или совсем не ожидается ошибок, отличается от той, когда такие ошибки с большой степенью вероятности могут существовать.

В первом случае объем выборки (ОВ) находят умножением фактора надежности (ФН) на общую сумму всей генеральной совокупности (ГС) и делением на допустимую сумму ошибок (ДСО), или

ОВ = ГС  ФН  ДСО (1)

Объем генеральной совокупности оценивается по балансовой стоимости на дату составления финансовой отчетности. Значения фактора надежности в зависимости от уровня надежности приведены в Приложении А[[1]](#footnote-1).

Во втором случае (когда ожидается наличие ошибок) в дополнение к вышеизложенным факторам аудитор должен оценить ожидаемую сумму искажения (ОСО) и применить следующую формулу:

ОВ = ГС  ФН ÷ ДСО − ОСО × ( 1 + ОСО ÷ ( ДСО − ОСО ) ) (2)

### **1.2 Метод определения объема выборки по оценке риска выборки, ожидаемой** **и допустимой степени отклонений**

Данный подход был разработан американским исследователем Р. Монтгомери (1872-1953). Суть метода заключается в следующем: чтобы рассчитать объем выборки, аудитору необходимо оценить некоторые критерии:

* уровень надежности (100% минус риск выборки);
* ожидаемая ошибка (% генеральной совокупности);
* допустимая ошибка (% генеральной совокупности).[[2]](#footnote-2)

Далее, объем выборки определяется с применением таблицы, составленной для соответствующего уровня надежности. Расчет объема выборки для уровня надежности 95% осуществляется исходя из данных таблицы[[3]](#footnote-3).

К примеру, аудитор оценивает уровень допустимой ошибки в размере 7% общей суммы генеральной совокупности, а ожидаемой ошибки - 2%. При этом аудитор устанавливает уровень надежности, равный 95%, т.е. должен быть на 95% уверен, что реальная ошибка, содержащаяся в генеральной совокупности, не превысит установленную им допустимую ошибку. Объем выборки будет определен на пересечении соответствующей графы и строки таблицы и составит 90 элементов.

Можно заметить, что объем генеральной совокупности в данном подходе не является фактором, влияющим на объем выборки. Однако при необходимости можно скорректировать полученное значение объема выборки на объем генеральной совокупности по формуле

ОВ2 = ОВ1 ÷ ( 1 + ОВ1 ÷ ГС ) (3)

где ОВ1 и ОВ2 - объем выборки соответственно до и после учета влияния фактора объема генеральной совокупности;

Г С - объем генеральной совокупности.

Исходя из формулы (3) можно отметить, что данный фактор позволяет пересмотреть объем выборки, если отбирается более 10% элементов генеральной совокупности.

### **1.3 Метод определения числа элементов выборки, имеющих сальдо**

Данный метод применяется для определения объема выборки из элементов генеральной совокупности, составляющих сальдо бухгалтерского счета в проверяемой финансовой отчетности. Считается, что элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы были уже отобраны в отдельную группу и подлежат сплошной проверке.

Согласно данной методике, число элементов, подлежащих отбору для выборки, исчисляется по формуле

OB = ( ГС − ЭН – ЭК ) × КП ÷ ( УС × 0,75 ) (4)

где ОВ - объем выборки;

ГС - объем генеральной совокупности в стоимостном выражении;

ЭН - сумма элементов наибольшей стоимости;

ЭК - сумма ключевых элементов;

КП - коэффициент проверки;

УС - уровень существенности.

Коэффициент проверки зависит от уровня аудиторского риска. Ранее нами неоднократно отмечалось, что аудиторский риск состоит из трех составных частей:

* неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск;
* риск системы контроля;
* риск не обнаружения.

Последнюю составляющую аудиторского риска нельзя использовать при исчислении объема аудиторской выборки, так как этот риск не оказывает влияния, а напротив, зависит от того, сколько элементов будет отобрано для проведения проверки.

Кроме риска средств контроля и неотъемлемого (внутрихозяйственного) риска, в расчетах рекомендуется использовать показатель степени риска, связанного с наличием пересекающихся процедур. Так, отдельную совокупность первичных документов изучают не саму по себе, а во взаимосвязи с документами, относящимися к другому разделу бухгалтерского учета. Таким образом, аудиторский риск может снижаться, если достоверность бухгалтерских данных из одной области учета подтверждается проверенными бухгалтерскими данными из другой области учета. И, наоборот, недостатки одной из подсистем бухгалтерского учета могут оказать существенное негативное влияние на иные его подсистемы, а также на достоверность финансовой отчетности в целом.

Каждая из степеней риска оценивается по следующей шкале: высокий, средний, низкий. Если аудитор не смог достоверно оценить какое-либо значение риска, то для целей определения объема выборки необходимо принять это значение высоким. Таким образом, можно получить 27 комбинаций рисков, каждой из которых соответствует определенное значение коэффициента проверки[[4]](#footnote-4).

К формуле (4) необходимо дать следующие пояснения:

* если в полученном объеме выборки оказывается менее 10 элементов, то такая ситуация считается нецелесообразной с математической точки зрения. Тогда формула (4) принимает вид ОВ = КП 10, т.е. объем выборки рассчитывается как произведение коэффициента проверки на число 10;
* в противоположном случае, если количество элементов выборки превысит значение 40 - 50, то следует ограничиться 35 элементами, тогда формула (4) запишется как ОВ = КП 35, т.е. объем выборки будет равен произведению коэффициента проверки на 35.[[5]](#footnote-5)

### **1.4 Метод определения числа элементов выборки, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета**

В случае если проверке подлежат счета бухгалтерского учета, не имеющие сальдо на дату составления финансовой отчетности, применяется отличный от рассмотренного в пункте 1.3 порядок.

Здесь проводится оценка аудитором уровней рисков: неотъемлемого (внутрихозяйственного), средств контроля и пересекающихся процедур по той же шкале. В результате комбинации различных оценок также получают варианты значений, но уже не условных коэффициентов, а конкретных объемов выборки[[6]](#footnote-6).

### **1.5 Характеристика методов отбора элементов выборки**

Все методы отбора элементов выборки из генеральной совокупности можно разделить на две группы: вероятностные и не вероятностные. Согласно первым, существует равная вероятность того, что каждая единица генеральной совокупности может оказаться в выборке. Используя не вероятностные методы, аудитор сам решает, какой элемент выбрать.

Поскольку не вероятностные методы не дают возможности оценивать результаты выборки статистическими способами, то их применение требует особой осторожности.

Далее, среди вероятностных методов различают:

* случайный отбор;
* систематический отбор (метод количественной или стоимостной выборки по интервалам);
* комбинированный отбор (комбинация различных методов случайного и систематического отбора).[[7]](#footnote-7)

Случайный отборобеспечивает равную вероятность быть отобранным для каждого элемента генеральной совокупности. Встречаются следующие разновидности метода бесповторного случайного отбора:

* повторный случайный отбор, при котором один и тот же элемент генеральной совокупности может попасть в выборку более одного раза;
* бесповторный (наиболее часто используют в ходе аудита).

Случайный отбор основан на использовании в расчетах случайных чисел. Последние могут быть получены:

* при помощи таблиц случайных чисел;
* с использованием специальных компьютерных программ.

Таблица случайных чиселпредставляет собой список случайных чисел в табличной форме для удобства их выбора[[8]](#footnote-8). Рекомендуется случайное число в данной таблице находить случайным же образом (например, задумать два числа: первое от 1 до 10, второе от 1 до 40, На пересечении соответствующих графы и строки с такими координатами и находится искомое случайное число). При этом индивидуально могут быть разработаны разные системы нахождения координат случайным образом (например, с использованием даты чьего-либо дня рождения, времени и т.д.).

Случайные числа можно получить также при помощи генераторов случайных чисел, разработанных на базе компьютерных программ. Так, функция генерации случайных чисел предусмотрена в программе Microsoft Excel. Для нахождения случайного числа при работе с программой необходимо в соответствующей ячейке с помощью клавиатуры набрать следующие символы: «=слчисо».

Необходимое условие применения данного метода - совокупность элементов, подлежащих проверке, должна быть пронумерована. Если обозначить случайное число - СЧ, начальное и конечное значения интервала генеральной совокупности - ЗН и ЗК, то номер документа, который необходимо выбрать (Н), запишем как

Н = ( ЗК – ЗН ) – СЧ + ЗН (5)[[9]](#footnote-9)

Метод количественной выборки по интервалам.Предполагается выполнение следующих процедур:

* нахождение интервала выборки (ИВ);
* определение стартовой (начальной) точки выборки (СТВ);
* вычисление номеров элементов, подлежащих включению в выборочную совокупность, путем последовательного (кратного) прибавления к стартовой точке значения интервала выборки.

При этом интервал выборки находится по формуле

ИВ = ( ЗК – ЗН ) ÷ ЭВ (6)

где ЭВ - количество элементов выборки.

Стартовая точка выборки (СТВ) исчисляется следующим образом:

СТВ = ИВ × СЧ + ЗН (7)

Методы случайного отбора и количественной выборки по интервалам применяются, как правило, в случае, если генеральная совокупность однородна, а стоимостные значения ее элементов отличаются друг от друга незначительно (т.е. данные методы предпочтительнее использовать при выборочной проверке элементов внутри отдельных страт).

Метод стоимостной выборки по интервалам.В отличие от рассмотренных выше, он используется в случае, если элементы генеральной совокупности имеют стоимостные значения со значительной вариацией.

Необходимым условием применения данного метода является наличие стоимостного значения у элементов генеральной совокупности. Алгоритм указанного метода также состоит в расчете показателей интервала, стартовой точки и элементов выборки. Однако он отличается от предыдущего тем, что вместо порядкового номера документов в вычислениях участвуют их стоимостные эквиваленты (отсюда и название метода).

Согласно рассматриваемому методу, интервал выборки находят по формуле

ИВ = ОС ÷ ЭВ (8)

где ОС - общий объем генеральной совокупности в денежном выражении.

Стартовую точку выборки (ее первый порядковый элемент) определяют следующим образом:

СТВ = ИВ × СЧ (9)

Значение каждого последующего элемента равно предыдущему значению, увеличенному на значение интервала выборки. При этом выбираются элементы, в диапазон стоимости которых, рассчитанной нарастающим итогом, входит полученное значение в стоимостном выражении.

Среди не вероятностных методов выборки выделяют:

* блочный отбор - отбор последовательности нескольких элементов. Как только выбирается начальный элемент, остальные элементы выборки выделяются автоматически;
* беспорядочный отбор - исследование генеральной совокупности и выделение элементов выборки безотносительно к ее объему, источнику или другим характеристикам;
* оценочные методы - определение элементов выборки на основе профессиональных суждений самих аудиторов; при этом их выбор падает на элементы, с вероятностью содержащие ошибку ПО (узкие места), разного рода нетипичные операции, базирующиеся на личном опыте, проведенных аудиторских процедурах и выводах относительно системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента.

Несмотря на простоту применения, не вероятностные методы не лишены существенного недостатка - высокой степени вероятности получения непредставительной выборки, в результате чего значительно возрастает аудиторский риск выборки.[[10]](#footnote-10)

## 2 Основные принципы выборочных проверок в аудите, стратификация и анализ результатов исследования

### **2.1 Основные принципы выборочных проверок**

Согласно Международным стандартам аудита № 530 - под *аудиторской выборкой* понимается, применение аудиторских процедур менее чем к 100% совокупности проверяемых элементов.

Каждый процесс проведения выборочного метода в аудите состоит из следующих этапов:

* определение метода отбора;
* нахождение объема и получение выборки;
* выполнение аудиторских процедур по отношению к отобранным элементам

выборки;

* анализ полученных результатов и распространение их на генеральную

совокупность.

В международном стандарте отмечается, что при определении метода отбора элементов выборки аудитор должен оценить поставленные перед аудиторской проверкой цели, генеральную совокупность и размер (объем) выборки.

Первое, с чего аудитору необходимо начинать подготовку к аудиту конкретного участка учета, - это определение специфических (конкретных) целей и задач, которые необходимо решить при проведении проверки на данном участке. Как правило, такими задачами является выявление возможных ошибок и нарушений, способных оказать существенное влияние на достоверность финансовой отчетности (так называемых критериев проверки, соблюдение которых должно быть подтверждено или опровергнуто доказательствами в ходе проведения аудита).

Например, при осуществлении тестов контроля процесса заготовления и приобретения материалов , аудитор проверяет обязательное выполнение следующих процедур контроля: предварительный и текущий контроль правильности составления первичных и иных документов - договоров, счетов-фактур, накладных и т.д. - со стороны ответственных должностных лиц проверяемого предприятия; санкционирование - согласование с руководителем каждой хозяйственной операции по расходованию средств предприятия на приобретение указанных ценностей. При проведении процедур по существу аудитор устанавливает степень полноты и своевременности отражения всех хозяйственных операций, связанных с заготовлением материалов, в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Генеральная совокупностьпредставляет собой полную совокупность документов или хозяйственных операций, которые проверяет аудитор посредством выборки и изучения выборочной совокупности для того, чтобы в дальнейшем сформировать заключение.

Правильное определение генеральной совокупности является важной задачей для аудитора, так как мнение аудитора формируется о всей совокупности. К примеру, если аудитор выбрал для проведения проверки документы только за первое полугодие, то и выводы правомерно распространять лишь на совокупность документов за этот период, но никак не за весь финансовый год.

Существенное влияние на определение метода и величины выборки оказывает прием стратификации, речь о котором пойдет ниже.

При определении размера (объема) выборки аудитор должен оценить:

* риск выборки;
* уровень допустимой ошибки;
* уровень ожидаемой ошибки.[[11]](#footnote-11)

Риск выборкиозначает вероятность того, что заключение аудитора, основанное на выборке, будет отличаться от заключения, которое было бы сделано, если бы генеральная совокупность была подвергнута той же аудиторской процедуре.

Риск выборки следует отличать от иной разновидности аудиторского риска, не связанного с применением выборочного метода. Так, на качество проведенной аудиторской проверки, степень выявленных нарушений оказывает влияние уровень компетентности и квалификации аудитора в тех или иных вопросах.

Риск выборки имеет место в случае применения как тестов контроля, так и процедур по существу. При этом как в международном, так и в отечественном[[12]](#footnote-12) стандартах, различают риски первого и второго рода.

Так, при применении тестов контроля различают следующие риски выборки:

* риск *ниже уровня доверия -* риск того, что после выборочно проведенных тестов контроля аудитором будет сделан вывод о ненадежности системы контроля клиента, в то время как в действительности такая система надежна;
* риск *выше уровня доверия -* риск, обратный предыдущему.

При использовании процедур по существу выделяют следующие риски выборки:

* риск *неверного отклонения -* риск того, что результаты проведенного выборочного исследования будут свидетельствовать о том, что отраженные в учете сальдо счета или класс хозяйственных операций содержат существенную ошибку, в то время как в действительности такой ошибки нет;
* риск *неверного принятия (одобрения) -* риск, обратный предыдущему.

Риски первого рода приводят к необходимости выполнения аудитором дополнительных и излишних аудиторских процедур либо дополнительной работы самим клиентом для того, чтобы установить, что первоначальный, сделанный аудитором, вывод о наличии ошибки или ненадежности системы контроля был необоснованным. Тем не менее риски первого рода вызывают меньшие опасения, чем риски второго рода, поскольку в результате наличия последних мнение аудитора о финансовой отчетности может оказаться неправильным, а существенные нарушения и недостатки системы контроля клиента не будут вскрыты.

Очевидно, что риск выборки находится в обратном отношении к объему выборки: чем больше последний, тем меньше риск, связанный с применением выборочного метода, и наоборот.

Допустимая ошибка- это максимальное искажение в денежном выражении в генеральной совокупности данных - сальдо счета или классе хозяйственных операций, наличие которого не ведет к существенному искажению финансовой отчетности. Размер допустимой ошибки определяется на стадии планирования аудита и, применительно к процедурам по существу, связан с субъективной оценкой аудитора уровня существенности. Чем меньше значение допустимой ошибки, тем больше размер выборочной совокупности, подлежащий проверке аудитором, и наоборот[[13]](#footnote-13).

Ожидаемая ошибка - ошибка, которая по прогнозам аудитора будет присутствовать в генеральной совокупности.

В случае если аудитор ожидает наличие ошибок в генеральной совокупности, требуется увеличить объем выборки и, соответственно, количество применяемых аудиторских процедур для того, чтобы сделать вывод о том, что действительное наличие ошибок и искажений в первом случае не превышает уровня допустимой ошибки. Для определения величины ожидаемой ошибки в генеральной совокупности аудитору следует принимать во внимание такие факторы, как уровни риска, полученные в результате предыдущих аудиторских проверок, изменения, произошедшие в хозяйственной деятельности клиента, и др.

По целям и условиям проведения выборочные обследования в аудите можно разделить на две группы - репрезентативные и нерепре­зентативные.

Нерепрезентативный отбор также заключается в отборе некото­рой части единиц наблюдения из всей исследуемой совокупнос­ти. Основанием для отбора могут служить:

* интуиция аудитора в отношении "подозритель­ности" документов или их источников, опыт прошлых прове­рок, дополнительная информация со стороны и т.п.;
* предположение аудитора о том, что отобранные единицы на­блюдения наиболее характерны для проверяемой совокупности;
* ориентированность аудитора на проверку наиболее крупных по стоимости документов.

Целью репрезентативного выборочного исследования является получение (оценивание) харак­теристик генеральной совокупности по выборочным данным.[[14]](#footnote-14)

Выборка должна быть репрезентативной(или представительной), т.е. каждый элемент генеральной совокупности должен иметь возможность (точнее, равную вероятность) попасть в выборку[[15]](#footnote-15).

В научной литературе встречается и иное определение указанного понятия. Так, Представительная выборка - это выборка, обладающая теми же свойствами, что и генеральная совокупность.

Если, например, количество документов в проверяемой совокупности за январь и сентябрь одинаково, то и вероятность для них попасть в выборку должна быть одинакова (это не означает, что количество документов в выборке за январь и сентябрь будет равным; вероятнее всего, эти числа будут близкими). Однако и в настоящее время на практике встречаются случаи, когда аудиторы проверяют, например, накладные на поступление материалов за один месяц, после чего считают, что получили ясное представление о правильности их документального оформления за весь проверяемый период (например, за год). Такие действия противоречат принципу репрезентативности аудиторской выборки.

Репрезентативность выборки обеспечивается одним из следующих способов отбора:

* случайный отбор;
* систематический отбор;
* комбинированный отбор.[[16]](#footnote-16)

В ходе анализа полученных результатов и распространения их на генеральную совокупность аудитору необходимо:

* определить, действительно ли полученные отклонения являются ошибкой;
* рассмотреть качественные аспекты выявленных ошибок (их характер - умышленные или непреднамеренные, систематические или случайные; причину и воздействие на дальнейший ход аудиторской проверки);
* распространить полученные в ходе аудита выборочной совокупности результаты на генеральную совокупность, обращая внимание на качественные аспекты выявленных ошибок (при этом может быть проведена статистическая или нестатистическая оценка результатов);
* заново оценить риск выборки (если значение выявленной ошибки в генеральной совокупности превышает уровень допустимой ошибки, то необходимо переоценить риск выборки, и если определенный уровень риска окажется неприемлемым, то рассмотреть возможность увеличения объема выборки или применения альтернативных аудиторских процедур).

### **2.2 Стратификация. Правило «90-10»**

Под стратификациейпонимается процесс деления генеральной совокупности на под совокупности, каждая из которых состоит из элементов, обладающих сходными характеристиками, т.е. свойством однородности.[[17]](#footnote-17)

Стратификация является действенным приемом повышения эффективности выборочного метода. Она позволяет использовать меньший объем выборки (в рамках каждой подгруппы, или *страты),* не ухудшая качества самой аудиторской проверки. Это связано с тем, что показатель вариации, рассчитанный для элементов внутри отдельной страты, будет иметь небольшое значение.

Зачастую используется критерий суммовой оценки, т.е. выделяют элементы наибольшей стоимости и иные элементы. Как правило, первые из них подлежат сплошной (100%-ной) проверке (поскольку для них справедливо утверждение о том, что небольшая в процентном значении ошибка может иметь большое абсолютное значение и оказать существенное влияние на финансовую отчетность).

В связи с этим можно сформулировать правило «90 -10»,суть которого заключается в следующем.

Нельзя оценить степень достоверности финансовой отчетности проверяемой организации, применив аудиторские процедуры в отношении документов, на основе которых получены сальдо счетов или отражены хозяйственные операции, составляющие в совокупности 10% общей суммы в денежном выражении. Для получения 90%-ной выборки достаточно отобрать лишь 10% общего их количества.

Рассмотрим данное правило на примере проверки документов по существу. Действительно, чаще всего документов со значительными суммами встречается немного. Однако при этом они занимают наибольший удельный вес в структуре всех документов в суммовом выражении. Поэтому для формирования мнения о генеральной совокупности, как правило, нет необходимости проводить детальную проверку документов с незначительными суммами, которых в наличии имеется много, но они составляют небольшой удельный вес в суммовом выражении. И наоборот, как отмечалось выше, большее внимание аудитор должен уделять тем документам и отраженным в них хозяйственным операциям, в которых сумма значительна и возможная ошибка может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

В основу деления генеральной совокупности на страты также может быть положен не только количественный, но и качественный признак, а именно: тип хозяйственной операции, группа активов и т.д. Например, при проведении аудита основных средств предприятия может оказаться целесообразным разделить весь их массив на группы и провести проверку в рамках каждой группы (здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, транспортные средства и др.), поскольку учет каждой группы имеет свои особенности.

Необходимо отметить, что качественный и количественный признаки деления могут встречаться одновременно.

Исходя из опыта работы международных аудиторских фирм рекомендуется выделять из проверяемой генеральной совокупности и подвергать сплошной проверке следующие группы (страты):

* наиболее крупные элементы (элементы с наибольшей стоимостью - сальдо счета или классы хозяйственных операций);
* элементы, в которых по профессиональному суждению аудитора наиболее высока вероятность наличия ошибки или искажения (ключевые элементы).

### **2.3 Анализ результатов выборочного исследования**

Как отмечалось выше, выборка в аудите проводится в целях формирования мнения и выводов о свойствах всей проверяемой генеральной совокупности. Поэтому важным этапом выборочного исследования является проведение анализа выявленных отклонений и экстраполяции их на генеральную совокупность.

Основным правилом является то, что ошибки и искажения, выявленные аудитором по элементам представительной выборки, подлежат распространению на всю проверенную совокупность (путем умножения общей суммы отклонения на отношение объемов генеральной и выборочной совокупностей). Ошибки и искажения, содержащиеся в элементах наибольшей стоимости и ключевых элементах, учитываются в фактически выявленной сумме и экстраполяции на генеральную совокупность не подлежат. Таким образом,

ОПП = ОВ × ( ГС − ЭН – ЭК ) ÷ СЭВ + ОЭН + ОЭК (10)

где ОПП - полная прогнозная величина ошибок;

ОВ - фактическая величина ошибок, выявленная при проверке представительной выборки;

СЭВ - суммарная величина элементов представительной выборки;

ОЭН - ошибки, выявленные в ходе проверки элементов наибольшей стоимости;

ОЭК - ошибки, выявленные в ходе проверки ключевых элементов.

Все показатели в формуле должны быть рассчитаны в денежном выражении.

В общем случае в результате экстраполяции результатов выборочной проверки на всю проверяемую совокупность возможны следующие варианты:

* если общая прогнозная ошибка больше уровня существенности, то у аудитора нет достаточных оснований для подтверждения достоверности проверяемой совокупности;
* если общая прогнозная ошибка меньше уровня существенности, то с учетом иных аудиторских доказательств достоверность проверяемой совокупности может быть подтверждена;
* если указанные величины незначительно отличаются друг от друга, то аудитору рекомендуется предпринять следующие меры:
* увеличить объем выборки либо применить иные аудиторские процедуры;
* провести более детальный анализ причин возникновения ошибок и искажений;
* потребовать от клиента устранения установленных проверкой нарушений до ее окончания;
* потребовать от клиента исправления не только выборочно выявленных, но и всех остальных возможных нарушений, после этого провести повторную проверку иных (ранее не проверенных) элементов генеральной совокупности.[[18]](#footnote-18)

### **2.4 Риск аудиторской выборки**

При планировании аудита аудитор обязан учесть факторы, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской от­четности. На основе того, какое значение уровня существенности принимает аудитор для проверки и каковы особенности остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учета, он обязан решить, ка­кие статьи учета следует изучать особенно внимательно и в каких случаях надо использовать аудиторскую выборку и (или) аналити­ческие процедуры с тем, чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Риск выборки заключается в том, что мнение, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения, составленного на основании всей проверяемой совокупности.[[19]](#footnote-19)

Осуществляя выборку, аудитор сталкивается с двумя типами рисков:

* риск того, что появление материальной ошибки в выбранных единицах расценивается как маловероятное, в то время как гене­ральная совокупность в действительности содержит в себе матери­альную ошибку;
* риск того, что появление материальной ошибки в выбранных единицах расценивается как вероятное, в то время как генераль­ная совокупность в действительности не содержит в себе матери­альной ошибки.

Первый вид риска непосредственно связан с эффективностью проводимого аудита. Если выбранные для анализа статьи образца не будут отражать свойств всей совокупности, то на основе прове­денного анализа материальная ошибка, содержащаяся в выборке, не будет определена, что само по себе увеличит риск появления материальных искажений в финансовой отчетности и приведет к составлению ошибочного аудиторского заключения.

Второй вид риска обусловлен продуктивностью проводимого аудита. Ошибочное принятие материальной ошибки может приве­сти к чрезмерному расширению области анализа, на основе кото­рого в конечном итоге все равно будет сделано верное аудитор­ское заключение, однако на это будет потрачено слишком много времени.

Учитывая эти риски, аудитор должен обратить особенное вни­мание на точность и уместность определения выборки. Объем вы­борки зависит от степени достоверности полученных результатов, которую аудитор планирует получить. Чем выше желаемая степень достоверности, тем больше должен быть объем выборки. Однако при планировании требуемой степени достоверности аудитор дол­жен учитывать некоторую вероятность того, что составляемые на основе результатов проведенных процедур заключения могут быть ошибочными[[20]](#footnote-20).

# Заключение

Выборка является основой тестирования средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу.

Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании собранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля является надлежащей, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по конкретному числовому показателю или при оценке какого-либо показателя.

При получении аудиторских доказательств аудитор должен использовать профессиональное суждение для оценки аудиторского риска и разработки аудиторских процедур, обеспечивающих снижение такого риска до приемлемо низкого уровня.

При разработке аудиторских процедур аудитор должен определить надлежащие методы отбора элементов для тестирования: отобрать все элементы; отобрать специфические элементы; отобрать отдельные элементы. Выбор метода или сочетания методов зависит от обстоятельств проверки, от аудиторского риска и эффективности аудита.

Аудитор может решить провести выборочную проверку в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций.

Выборочная проверка может применяться с использованием статистического или нестатистического подхода.

Решение об использовании подходов к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах. При применении статистической выборки объем отобранной совокупности может определяться на основании подходов теории вероятности и математической статистики либо профессионального суждения аудитора. Объем отобранной совокупности не является действительным критерием для проведения разграничения между статистическим и нестатистическим подходами.

При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен принимать во внимание цели теста и характеристики генеральной совокупности.

Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит стратификацию генеральной совокупности путем разделения ее на дискретные подмножества, которые имеют какие-либо идентифицирующие характеристики.

Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверки совокупности так, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы отбирались случайным образом.

Поскольку целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности.

По результатам аудиторских процедур проверки аудитор должен экстраполировать ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен проанализировать воздействие прогнозируемой ошибки на цели конкретного теста.

Успешное проведение выборочного исследования во многом зависит от правильного выбора случайных элементов совокупности.

Для этого на практике используют датчики случайных чисел, предусмотренные программным обеспечением всех компьютеров. Целесообразно проводить выборочные расчеты в среде электронных таблиц.

Следует отметить, что ни международный, ни российский стандарты аудита, устанавливающие требования по вопросам аудиторской выборки, не содержат конкретных практических примеров. Поэтому каждой аудиторской организации следует разработать собственный внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности, который бы позволил определить основные методы подхода к решению отдельных аспектов формирования аудиторской выборки.

От того, каким образом будет проведена выборка аудиторского образца и насколько точно выбранный образец будет соответствовать целям и задачам, содержащимся в программе аудита, будет зависеть правильность и адекватность применения независимых аудиторских процедур, от которых, в свою очередь, будет зависеть выполнение или невыполнение задач и целей аудита.



# Глоссарий

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Понятие | Определение |
| 1 | Аудиторская выборка | способ проведения аудиторской про­верки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтер­ского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности |
| 2 | Аудиторские доказательства | это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора |
| 3 | Внешние аудиторские доказательства | информация, полученная от третьей стороны в письменном виде |
| 4 | Внутренние аудиторские доказательства | информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде |
| 5 | Генеральная совокупность | полная совокупность документов или хозяйственных операций, которые проверяет аудитор посредством выборки и изучения выборочной совокупности для дальнейшего формирования заключения |
| 6 | Документация бухгалтерского учета | совокупность материальных носителей информации, составляемая экономическим субъектом по установленным требованиям в ходе ведения им бухгалтерского учета |
| 7 | Допустимая ошибка | это максимальное искажение в денежном выражении в генеральной совокупности данных, наличие которых не ведет к существенному искажению финансовой отчетности |
| 8 | Достоверность бухгалтерской отчетности | такая степень точности данных аудиторской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения |
| 9 | Объем выборки | количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности. |
| 10 | Ошибка выборки допустимая | максимальное значение ошибки в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, обнаруженной аудитором в ходе аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в целом данных, подлежащих проверке в ходе выборки. |
| 11 | Ошибка выборки ожидаемая | примерное, субъективно оцениваемое значение ошибки в бухгалтерском учете или отчетности эконо­мического субъекта, которое аудитор до начала проведения аудиторской выборки предполагает обнаружить в ходе ее про­ведения. |
| 12 | Риск аудиторской выборки | субъективно определяемая аудитором вероятность того, что его мнение по результатам проведения аудиторской выборки будет существенно отличаться от того, к которому он пришел бы, полнос­тью изучив всю проверяемую совокупность. |
| 13 | Смешанные аудиторские доказательства | информация, полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной письменно |
| 14 | Экстраполяция результатов выборки | действие аудитора, заключающееся в перенесении надлежащим образом выводов, полученных по результатам про­верки аудиторской выборки, на всю проверяемую совокупность. |

# Список использованных источников

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | Жарылгасова Б.Т., Суглобов А.Е. Международные  стандарты  аудита. Учеб. пособие. – М.: КНОРУС, 2007 |
| 2 | Калинин В.В., Аудиторская деятельность: организационные основы, стандарты, особенности отраслевого аудита/ Под ред. В.В. Калинина. - М.: ООО «ИКФ Омега-Л», 2001 |
| 3 | Кодекс  этики профессиональных  бухгалтеров и  Международные  стандарты аудита, 2001 год. – М.: МЦРСБУ, 2002 |
| 4 | Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского. -М.: Экономистъ, 2005 |
| 5 | Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 г. № 696 (ред. от 19.11.2008) // СЗ РФ, 30.09.2002, № 39. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс» |
| 6 | Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» // СЗ РФ, 11.02.2002, № 6. // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс» |
| 7 | Робертсон Дж. Аудит / Пер. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская Фирма Контакт, 1993 |
| 8 | Справочник по аудиту / Под ред. проф. Э.А. Уткина. - М.: Ассоциация авторов и издателей ≪ТАНДЕМ≫; Изд-во ЭКМОС, 1999 |
| 9 | Стандарты аудиторской деятельности: Сборник нормативных документов. - М.: Ось-89, 2000 |
| 10 | Танков В.А., Основы аудита: Вопросы и ответы. – М.: ИД Юриспруденция, 2005 |
| 11 | Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: утверждены Постановлением Правительства РФ 23 сентября 2002 г. №696 (с последующими измен.  и  доп.) |
| 12 | Федеральный закон РФ от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 3.11.2006) // Собрание законодательства РФ. 25.11.1996,// Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс» |
| 13 | Федеральный закон РФ от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // Российская газета, № 267, 31.12.2008 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс» |
| 14 | Федеральный стандарт № 16 «Аудиторская выборка» (Международные стандарты аудита (МСА) №530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного  тестирования») // Российская бизнес-газета. 19.10.2004. № 40 / Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс» |
| 15 | Федеральный стандарт № 6 «Аудиторская выборка»(утратил силу) // Аудиторские ведомости, 1997, № 6 / Справочно-правовая система «Консультант Плюс» / Компания «Консультант Плюс» |
| 16 | Четыркин Е.М., Васильева Н.Е. Выборочные методы в аудите. – М: Дело, 2003 |
| 17 | Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006 |
| 18 | Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 |
| 19 | Internet |

# Приложения

|  |  |
| --- | --- |
| А |  |
| Б |  |
| В |  |
| Г |  |
| Д |  |

1. Приложение А [↑](#footnote-ref-1)
2. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-2)
3. Приложение Б [↑](#footnote-ref-3)
4. Приложение В [↑](#footnote-ref-4)
5. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-5)
6. Приложение Г [↑](#footnote-ref-6)
7. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. [↑](#footnote-ref-7)
8. Приложение Д [↑](#footnote-ref-8)
9. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-9)
10. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-10)
11. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-11)
12. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г., протокол № 6, п. 3.6, 3.7. [↑](#footnote-ref-12)
13. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. [↑](#footnote-ref-13)
14. Четыркин Е.М., Васильева Н.Е. Выборочные методы в аудите. – М: Дело, 2003. [↑](#footnote-ref-14)
15. Международные стандарты аудита (МСА) №530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочного  тестирования» (Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД) №16 «Аудиторская выборка») [↑](#footnote-ref-15)
16. Подольский В.И. и др. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В.И. Подольского. -М.: Экономистъ, 2005 [↑](#footnote-ref-16)
17. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-17)
18. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2005 [↑](#footnote-ref-18)
19. Танков В.А., Основы аудита: Вопросы и ответы. – М.: ИД Юриспруденция, 2005 [↑](#footnote-ref-19)
20. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. [↑](#footnote-ref-20)