**Аудиторская выборка**

\* Правила выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов выборки определяются Правилом (стандартом) аудиторской деятельности в Российской Федерации «Аудиторская выборка».

Требования этого Правила (стандарта) обязательны для всех аудиторских организаций, осуществляющих аудит, предусматривающий подготовку официального аудиторского заключения, кроме тех его положений, которые, как прямо указано, носят рекомендательный характер.

Требования этого Правила (стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного Правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги

**Сущность и методы.**

Поскольку время аудиторской проверки ограничено, аудитор не в состоянии проверить все операции и документы. Сплошные проверки проводятся, как правило, лишь в наиболее важных сферах, а контроль за основной массой операций осуществляется выборочно, что ускоряет и удешевляет аудит. Основной принцип аудиторской выборки использован уже в планировании аудита: выбор «болевых точек» в ведении учета клиентом.

Как уже говорилось, число отобранных операций и документов для аудиторской проверки зависит от оценки аудитором системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Чем выше эта оценка тем меньше объем выборки, и наоборот.

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.

Выбор аудиторского образца осуществляется с использованием соответствующей техники выборочного метода применительно к определенной совокупности, называемой выборкой. В международных нормативах аудита сказано, что аудитор должен определить выборку, чтобы получить эффективный образец для достижения поставленных задач аудита. Статьи образца должны быть выбраны таким образом, чтобы образец мог быть рассмотрен как представитель совокупности. При этом все статьи совокупности должны иметь равную вероятность быть выбранными. В качестве выборки могут быть рассмотрены остатки по счетам или определенный класс операций. В соответствии с применяемым выборочным методом определяются объем выборки и способ отбора аудиторского образца.

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.

Для правильного определения выборки, которая соответствовала бы задачам аудита, необходимо рассмотреть следующие характеристики совокупности:

какой вид имеют отдельные статьи совокупности - компьютерная программа, ручная запись и т.д. Подобная информация скорее характеризует систему ведения учета, утвержденную на предприятии;

каким образом отдельные статьи выборки распределяются внутри всей совокупности. Любая совокупность содержит в себе статьи как большой, так и маленькой стоимости. При этом зачастую всего лишь несколько статей очень большой стоимости составляют наибольшую часть всей совокупности. Это наиболее характерно для основных средств: как правило, количество зданий и сооружений очень мало (буквально несколько единиц), но их стоимость может покрывать больше половины стоимости всех основных средств. Если техника выбора отдельных единиц не учитывает подобных характеристик, то вся выборка может содержать непропорционально большое число единиц малой стоимости, которые могут не отражать основные характеристики всей совокупности;

выборка не должна содержать нулевые или отрицательные величины (отрицательные величины возникают, как правило, при наличии исправительных проводок и различного рода корректировок) - в противном случае проводятся специальные процедуры, которые значительно отличаются от основных процедур программы аудита;

состоит ли вся совокупность из более мелких подсовокупностей, которые в целях избежания высокого риска необходимо рассмотреть отдельно. Например, при проверке правильности отражения дебиторской задолженности наиболее рациональным было бы рассмотреть отдельно расчеты с дочерними предприятиями и расчеты с прочими дебиторами и кредиторами.

Определение выборки зависит прежде всего от цели проводимого анализа, а также риска, который необходимо учесть применительно к каждой процедуре.

Существует несколько методов определения выборки:

статистический метод;

нестатистический метод;

проверка без применения выборочного метода.

Статистический выборочный метод может применяться для достижения следующих целей:

1) обнаружение искажений или отклонений, проявляющихся в совокупности с определенной частотой и в определенном количестве;

2) оценка масштабов распространения обнаруженных искажений или отклонений.

Для определения образца аудитору требуется не вся находящаяся в его распоряжении информация, а только та ее часть, которая позволит ему получить, а затем и оценить доказательства некоторых характеристик рассматриваемой выборки. С этой целью применение независимых аналитических процедур ограничивается анализом менее чем 100% всей совокупности рассматриваемой выборки. Подобное ограничение объясняется тем, что отдельные статьи образца, которые выбраны для проведения теста, - это репрезентативная (представительная) выборка, т.е. все статьи должны иметь одинаковую вероятность быть выбранными. Этот критерий обусловлен требованием обязывающего аудитора проецировать результаты выборочной проверки на совокупность.

Риск, который в этом случае необходимо учитывать при планировании процедуры проверки, - это риск необнаружения. В этой связи, чтобы уменьшить риск, необходимо выбрать образец таким образом, чтобы быть уверенным в том, что обнаруженные искажения не превышают допустимого уровня. Это означает, что если в результате проведения независимых процедур искажения не были выявлены, то искажения, существующие во всей выборке, не превышают допустимого уровня.

Аудитор определяет объем выборки, применяет независимые аудиторские процедуры к элементам выборки и оценивает результаты выборочной проверки, основываясь на собственных суждениях и осведомленности о делах клиента. Основная задача проверки по качественным признакам - выяснение, сколько раз не сработали процедуры, осуществляемые структурой внутреннего управления. Основываясь на повторяемости этого явления в выборке, аудитор оценивает риск контроля.

Проверка без применения выборочного метода осуществляется в тех случаях, когда используются процедуры, к которым выборочный метод не может быть применим. К таким процедурам относятся:

-аналитические процедуры;

-запросы и наблюдения, используемые при планировании аудита и для проверок управления;

-100-процентная проверка статей баланса или определенного класса операций.

Основная цель использования этого метода анализа - проверка отражения определенного класса операций в системе учета предприятия-клиента. Аудитор прослеживает движение одного или нескольких видов операций, проверяя соответствующие документы и записи.

Проверка подобного типа может быть использована в первую очередь в том случае, когда большая часть суммы баланса сконцентрирована в сравнительно небольшом количестве ключевых элементов, поэтому даже полное искажение оставшихся элементов баланса не окажет существенного влияния на финансовый отчет.

Данный метод не применяется при проверке статей, которые не являются материальными. Результаты проверки такого вида не могут быть спроецированы на баланс в целом. Получаемые результаты лишь подтверждают характеристики статей, подвергающихся проверке.

Аудитор может применить не только эти, но и другие методы, если с их помощью могут быть получены все необходимые ему доказательства. В любом случае аудитор обязан использовать профессиональное суждение при составлении и выборе образца, выполнении аудиторских процедур и оценке результатов.

Выполнив по каждой статье выборки необходимые аналитические процедуры, аудитор должен:

-проанализировать любые ошибки, выявленные в образце;

-привести ошибки, найденные в образце, к совокупности;

-оценить риск выборки.

Выявленные в ходе проверки ошибки делятся на две категории: допустимые ошибки и ожидаемые ошибки.

Допустимая ошибка - это максимальная ошибка в совокупности, которую аудитор может допустить при условии, что она не повлияет на аудиторское заключение о достоверности финансовой информации. Допустимая ошибка рассматривается на стадии планирования и связана с предварительным суждением аудитора о материальности. Чем меньше допустимая ошибка, тем более крупная величина выборки потребуется аудитору.

Если аудитор ожидает ошибку, он обязан изучить более крупную выборку, чтобы определить, какова величина совокупности, достоверно ли она показана по отношению к планируемой допустимой ошибке.

Небольшая величина выборки оправдана в случаях, когда не ожидается ошибки в совокупности. При определении ожидаемой ошибки аудитор должен учесть уровень ошибки, определенный в предшествующие аудиторские проверки, изменения в процедурах клиента и имеющиеся в распоряжении результаты аналитических процедур обзора, а также результаты оценки систем внутреннего контроля.

В результате проведенных независимых аудиторских процедур оценка ошибок может привести аудитора к заключению о том, что результаты выборки не подтверждают планируемый им уровень надежности внутренней системы контроля. В этом случае он может подтвердить, что имеется другой вид контроля, на который он может полагаться после применения соответствующих аудиторских процедур, или изменить сущность, время проведения и объем своих независимых процедур.

Виды выборок. Обычно выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

а) случайный отбор (может проводиться по таблице случайных чисел);

б) систематический отбор (элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа; интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке);

в) комбинированный отбор (комбинация различных методов случайного и систематического отбора).

Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной, выборке только в том случае, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Нерепрезентативная выборка может использоваться, когда аудитор проверяет отдельную группу операций либо класс операций, в которых установлены ошибки.

Аудиторская организация может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов неправомерно, либо если применение аудиторской выборки менее эффективно, чем проведение сплошной проверки.

Независимо от метода построения выборки она должна предоставлять аудитору надежную возможность сбора аудиторских доказательств.

Порядок построения выборки. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

При установлении порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор определяет возможные ошибки, оценивает необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого устанавливает совокупность рассматриваемых данных.

Изучаемая совокупность должна соответствовать целям аудита и состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющим достичь поставленных целей аудита.

При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), в каждой из которых элементы имеют сходные характеристики. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных и облегчить работу аудиторской организации.

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения относительно общей совокупности. Это имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различают риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

При тестировании системы контроля различают следующие риски выборки:

1)риск первого рода - риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна;

2)риск второго рода - риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как система контроля не обладает необходимой надежностью.

При проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различают следующие риски выборки:

-риск первого рода - риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки;

-риск второго рода - риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность не содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует от аудиторской организации или экономического субъекта, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка, проведения дополнительной работы. Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой: чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки.

Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности.

При тестировании средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

При проверке верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок.

Если, по мнению аудитора, в проверяемой совокупности содержится ошибка, ему необходима большая по объему выборка, чтобы проверить, что общая величина таких ошибок в совокупности не превысит размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что совокупность свободна от ошибок.

Оценка результатов выборки. При любой выборке аудиторская организация обязана анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку; экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность; оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудиторская организация должна в первую очередь установить характер ошибок, попавших в выборку.

Формируя выборку, следует указать цели, для достижения которых она проводится, и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность и причину, их вызвавшую, а также установить их влияние на другие участки аудита. Анализируя найденные ошибки, аудиторская организация может прийти к выводу, что они носят общие черты, связанные с типом операций, производственными единицами и подразделениями, для которых найдены ошибки, временем возникновения ошибок и т.п. В этом случае аудиторская организация может разбить проверяемую совокупность на подсовокупности по соответствующим признакам и проверять каждую из них раздельно, что позволит ей достичь более точных результатов.

Аудиторская организация обязана распространить результаты, полученные по выборке, на всю проверяемую совокупность. Методы распространения результатов выборки на всю совокупность могут быть различны, но они должны всегда соответствовать методам построения выборки. Если совокупность была разбита на подсовокупности, то распространение должно быть проведено в отношении каждой из них.

Аудитор обязан убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину, для чего он должен сравнить ошибку совокупности, полученную посредством распространения, с допустимой ошибкой. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудиторская организация должна повторно оценить риски выборки, и если она сочтет их неприемлемыми, то ей следует расширить круг аудиторских процедур или применять альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация обязательно отражает в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.