

ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ «АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА»

Глава 1. Общие положения.

1.1. Настоящие Практические рекомендации определяют порядок формирования аудиторской организацией, аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя (далее – аудитор), применения в ходе аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности выборочного способа и других способов тестирования элементов, подлежащих проверке с целью получения аудиторских доказательств.

1.2. Настоящие Практические рекомендации изложены в целях разъяснения требований национальных правил аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 09.07.2001 № 77 (далее – НПАД), и носят рекомендательный характер.

Настоящие Практические рекомендации не заменяют собой требования соответствующих НПАД.

1.3. Цель аудитора при применении в ходе аудита выборочного способа состоит в том, чтобы обеспечить разумную основу для формирования выводов о всей проверяемой совокупности.

1.4. Для целей настоящих практических рекомендаций применяются следующие термины и их определения:

выборка – совокупность элементов, отобранных из проверяемой совокупности, в отношении которых проводятся аудиторские процедуры;

доверительный интервал – диапазон значений, выбранный аудитором, который с высокой степенью вероятности отражает характеристики проверяемой совокупности;

допустимая норма отклонения – установленная аудитором норма отклонения от предписанных процедур внутреннего контроля, в отношении которой аудитор хотел бы получить надлежащий уровень уверенности в том, что фактическая норма отклонения в проверяемой совокупности не превышает эту установленную аудитором норму;

объем выборки – количество элементов выборки;

ошибка аномальная – единичная ошибка, не являющаяся репрезентативной в отношении проверяемой совокупности, которая не может произойти повторно (за исключением отдельных случаев);

ошибка допустимая – максимальная величина ошибки в проверяемой совокупности, которую аудиторская организация считает приемлемой;

ошибка ожидаемая – количественная оценка наиболее вероятной величины ошибки в проверяемой совокупности, определяемая статистическими и нестатистическими методами исходя из величин ошибок, выявленных в элементах выборки;

проверяемая совокупность – совокупность всех элементов, из которых аудиторская организация формирует выборку и в отношении которой формулирует выводы;

стратификация – деление проверяемой совокупности на подсовкупности (страты), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками;

фактор надежности – вероятность аудитора в том, что доверительный интервал отражает истинную репрезентативность проверяемой совокупности;

экстраполяция ошибки – распространение выводов, полученных по результатам выборочной проверки, на всю проверяемую совокупность.

Глава 2. Классификация аудиторских выборок.

2.1. В аудиторской практике существует следующая классификация аудиторских выборок:

№ признака	Признак классификации	Вид аудиторских выборок
1	По представлению свойств проверяемой совокупности	Репрезентативная
		Нерепрезентативная
2	По методу проведения	Статистическая
		Нестатистическая
3	По методу отбора элементов	Случайная
		Систематическая
		Монетарная
		Бессистемная
		Комбинированная

По первому признаку классификации:

2.1.1. Репрезентативная выборка – это выборка, которая представляет основные особенности проверяемой совокупности. Условием для репрезентативной выборки является равная возможность и равная вероятность каждого элемента проверяемой совокупности войти в выборку, что дает исчерпывающее представление о свойствах проверяемой совокупности.

2.1.2. Непрезентативная выборка – это выборка, отобранные элементы которой не отражают характерных особенностей проверяемой совокупности. При данном виде выборки отбор элементов и анализ результатов данного вида выборки производится на основе субъективных суждений аудитора. Целесообразность данного вида выборки чаще всего возникает в областях повышенного риска существенных искажений и может использоваться для доказательства ненадежности исследуемой совокупности или наличия в ней существенных искажений.

ПРИМЕР. *Предположим, что выручка организации «Клиент» за проверяемый период составила 10 000 000 бел. руб. Аудитор отобрал для проверки следующие специфические элементы на общую сумму в размере 2 600 000 бел. руб., включая:*

- три наиболее существенные операции по отгрузке на общую сумму 2 200 000 бел. руб.;

- две подозрительные операции (отгрузки аффилированному лицу на особых условиях) на общую сумму 400 000 бел. руб.

По результатам проверки отобранных элементов выявлено занижение выручки за проверяемый период на общую сумму 350 000 руб. Аудитор не может распространить (экстраполировать) выявленные нарушения на оставшуюся часть выручки (7 400 000 руб.), так как основа была нерепрезентативной. Если оставшаяся часть является существенной, в отношении нее также необходимо провести определенные процедуры с целью получения аудиторских доказательств.

По второму признаку классификации:

2.1.3. Статистический и нестатистический подходы используются при применении выборочного способа в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета, группы хозяйственных операций или сальдо на начало и на конец периода. Для определения выборки в качестве «статистической» необходимо удовлетворение следующим условиям:

- случайность отбора тестируемой совокупности либо систематичность со случайным выбором начальной точки;

- использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.

Статистическая выборка с первоначальным определением объема выборки предполагает предварительный расчет объема выборки. Характерная черта последовательной статистической выборки заключается в том, что количество проверяемых элементов заранее не определяется. В любом случае аудитор должен задать допустимую ошибку выборки и доверительную

вероятность, надежность, с которой аудитор экстраполирует результаты, полученные в ходе выборочной проверки на всю проверяемую совокупность.

ПРИМЕР. Для проверки существования дебиторской задолженности аудируемого лица «Клиент» на отчетную дату аудитор получил полный перечень дебиторов с указанием остатка суммы задолженности:

№	Наименование дебитора	Сумма задолженности, бел. руб.
1	A	1 525
2	B	4 323
3	C	859
...
649	AZ	2 869
Итого	-	879 521

Предположим, что аудитором заранее определен объем выборки и было принято решение, что необходимо проверить 10 контрагентов. Для этого аудитор с помощью специальной программы (например, генератора случайных чисел) генерирует 10 случайных чисел до 1 до 649 (в соответствии с нашим примером порядковых номеров контрагентов). В результате аудитор формирует выборку на основе чисел, которые будут соответствовать порядковому номеру контрагента в нашей таблице.

2.1.4. Нестатистическая выборка применяется, когда аудитор не должен экстраполировать результаты, полученные при выборочном контроле, на всю проверяемую совокупность. Нестатистическая выборка не имеет инструмента экстраполяции результатов выборки на всю проверяемую совокупность.

При использовании метода нестатистической выборки для отбора элементов выборки используется профессиональное суждение.

По третьему признаку классификации:

2.1.5. Случайный отбор. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (при проведении аудита с использованием компьютерных программ) или статистической таблицы случайных чисел.

2.1.6. Систематический отбор. Систематический отбор предполагает, что элементы отбираются в выборку, начиная со случайно выбранного числа через постоянный интервал. Для определения начальной точки аудитор может применить метод, указанный в пункте 2.1.5.

ПРИМЕР. Вы, аудитор компании «Клиент», проводите процедуры проверки по существу в отношении выручки за период, заканчивающийся 31 декабря 20XX года. Вы определили накладные как основной документ, на основании

которого признается выручка, и получили данные первой и последней накладной, выпущенных в 20XX году и пронумерованных от 10 000 до 15 000 соответственно.

Перед формированием выборки Вы описали в рабочей документации объем проверяемой совокупности, на основе которой будет построена выборка. Используя генератор случайных чисел (например, randomus.ru), Вы получили 42 как первый элемент выборки. Ранее Вы определили объем выборки в размере 50 документов. Таким образом, Вы начнете проверку с накладной №10042 (10000+42) и продолжите проверять каждую сотую накладную после первой $((15000-10042)/50)$, пока объем выборки не достигнет 50.

2.1.7. Монетарная выборка – вид выборки объектов, взвешенных по стоимости, в рамках которого объем выборки, порядок отбора элементов и оценка позволяют сделать вывод в денежном выражении.

ПРИМЕР. Аудиторская организация «Аудитор» приступила к проверке дебиторской задолженности компании «Клиент» путем направления внешних подтверждений дебиторской задолженности третьим лицам. Общая сумма дебиторской задолженности компании «Клиент» составила 700 000 рублей. Из данной суммы будет сформирована выборка, взвешенная по стоимости.

Перед формированием выборки Вы описали в рабочей документации объем проверяемой совокупности, на основе которой будет построена выборка. Необходимо выбрать, какие суммы войдут в выборку, взвешенную по стоимости.

Используя генератор случайных чисел (например, randomus.ru), Вы получили число 99 536 как первый элемент выборки. Ранее Вы определили объем выборки в размере 7 документов. Таким образом, Вы начнете проверку с Компании 5 (число 88 536 находится в диапазоне от 76 000 до 114 000) и продолжите проверять каждую компанию, остаток по которой нарастающим итогом соответствует дополнительным 100 000 (700000/7), пока объем выборки не достигнет 7 элементов (компаний).

Клиент	Остаток, руб.	Итого, руб. (нарастающим итогом)	Результат
Компания 1	28 000	28 000	Не войдет в выборку
Компания 2	33 000	61 000	Не войдет в выборку
Компания 3	(6 000)	55 000	Не войдет в выборку
Компания 4	21 000	76 000	Не войдет в выборку
Компания 5	38 000	114 000	Войдет в выборку
Компания 6	124 000	238 000	Войдет в выборку
Компания 7	8 000	246 000	Не войдет в выборку

Компания 8	73 000	319 000	Войдет в выборку
Компания 9	13 000	332 000	Не войдет в выборку
Компания 10	67 000	399 000	Не войдет в выборку
Компания 11	17 000	416 000	Войдет в выборку
Компания 12	2 000	418 000	Не войдет в выборку
Компания 13	57 000	475 000	Не войдет в выборку
Компания 14	92 000	567 000	Войдет в выборку
Компания 15	5 000	572 000	Не войдет в выборку
Компания 16	12 000	584 000	Не войдет в выборку
Компания 17	9 000	593 000	Не войдет в выборку
Компания 18	16 000	609 000	Войдет в выборку
Компания 19	3 000	612 000	Не войдет в выборку
Компания 20	29 000	641 000	Не войдет в выборку
Компания 21	12 000	653 000	Не войдет в выборку
Компания 22	47 000	700 000	Войдет в выборку
Всего	700 000		

Обратите внимание, что в выборку войдут те суммы по контрагентам, которые автоматически «раслаивают» проверяемую совокупность на страты, то есть при переходе на каждый новый порог в дополнительные 100 тыс. руб. при сумме нарастающим итогом сумма по данному контрагенту попадает в выборку (от 100 000 рублей - Компания 5, от 200 000 рублей - Компания 6, от 300 000 рублей - Компания 8 и так далее).

2.1.8. При бессистемном отборе элементы выборки определяются аудитором на основании профессионального суждения, при этом аудитору необходимо избегать предвзятости или предсказуемости и обеспечить, чтобы все элементы проверяемой совокупности могли быть отобраны в выборку.

2.1.9. Комбинированный отбор представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Глава 3. Порядок принятия решения о применении выборочного способа.

3.1. На этапе планирования тестирования при анализе проверяемой совокупности аудитор принимает решение о необходимости применения выборочного способа или проведения сплошной проверки.

3.2. Аудитор при формировании мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может:

3.2.1. осуществить сплошную проверку, изучив все документы аудируемого лица без исключения;

Примечание. Такой подход целесообразен, если:

проверяемая совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;

неотъемлемый и контрольный риски являются высокими, а другие средства не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

повторяющийся характер расчетов или иных процессов, осуществляемых с помощью компьютерной системы бухгалтерского учета, делает сплошную проверку эффективной, а также по иным причинам.

При этом целесообразно учитывать, что оценка эффективности ведется с точки зрения соотношения затрат и результатов.

3.2.2. отобрать из общего перечня документов аудируемого лица специфические (определенные) элементы, например, базовые (ключевые) элементы, т.е. наиболее значимые с точки зрения специфики деятельности аудируемого лица, или показатели наибольшей стоимости;

Примечание: *Результаты проверки специфических элементов не могут распространяться на всю проверяемую совокупность в связи с тем, что отобранные объекты не являются репрезентативными, в то время как использование аудиторской выборки должно обеспечивать подготовку репрезентативных выводов по отношению ко всей проверяемой совокупности.*

3.2.3. отобрать для проверки отдельные элементы финансовой (бухгалтерской) отчетности, сформировав аудиторскую выборку, результаты проверки которой позволят выразить мнение обо всей проверяемой совокупности.

3.3. Аудитор должен определить изучаемую совокупность таким образом, чтобы она соответствовала целям аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудитор проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющей ему достичь поставленных целей аудита.

3.4. При применении выборочного способа аудитор может прибегнуть к стратификации проверяемой совокупности. Критерии разделения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой отдельной группе он принадлежит. Цель стратификации – снизить вариативность элементов в каждом подмножестве и тем самым уменьшить объем выборки без увеличения риска выборки.

3.5. Стратификация возможна по следующим признакам:

3.5.1. объем;

3.5.2. характер сальдо счетов;

- 3.5.3. географический признак;
 3.5.4. временная последовательность;
 3.5.5. интенсивность запросов на данный вид информации и прочее.

ПРИМЕР. Стратификация совокупностей бухгалтерского учета может быть выполнена следующим образом:

Совокупность	Признак страты	Пояснения
Основные средства, амортизация (акты приемки-передачи, инвентарные карточки, хозяйственные операции поступления – товарные накладные)	По видам	Здания и строения, поскольку они обладают наибольшей стоимостью (небольшая в процентном значении ошибка может иметь большое абсолютное значение), постановка их на баланс сопровождается значительным количеством документации, проверка которой требует специальных навыков проверяющих, значительных затрат времени и т.д. В отдельную группу можно выделить транспортные средства, поскольку существует специальный порядок расчета их амортизации, их убытие в связи со списанием или продажей может сопровождаться злоупотреблениями, не всегда можно убедиться в их физическом наличии и т.д.
	По стоимости	Наиболее значимые по стоимости элементы
	По амортизационным группам (сроку полезного использования)	Основные средства при проверках на правильность отнесения к той или иной амортизационной группе следует разделить по сроку полезного использования
	Собственные, арендованные, в ремонте, на модернизации	Существует отдельный учет и изменение первоначальной стоимости для основных средств, находящихся в аренде, модернизации, реконструкции
Материалы	По местам хранения: по складам, производственным участкам	Способы и условия хранения, контроля, списания зависят от центров ответственности, соответственно и от лиц, ответственных за данные операции. Каждый участок имеет особенности организации операционного учета
	По видам и по способу нормирования	Основные сырье и материалы, топливо, тара, запчасти, спецодежда, вспомогательные материалы имеют разный порядок учета и контроля
	По материально ответственным лицам, применяемым средствам контроля	Разделение внутри участков и материально ответственных лиц, подлежащие контролю за сохранностью (спецодежда, топливо), а также частично контролируемые
	По способу приобретения: от	От способа приобретения зависит выбор документов (накладные или авансовые отчеты)

	подотчетных лиц, поставщиков и т.д.	
	По назначению использования	Если требуется проверить правильность включения в затраты и нормирование материалов, то следует разделить на используемые на основном производстве, во вспомогательных цехах, для производственных или административных нужд
	По степени ликвидности	Ликвидные и неликвидные (залежалые запасы). Неликвидные следует оценить на возможность их дальнейшего использования
Финансовые вложения	Ценные бумаги	По видам, срокам использования, суммам, доходности и т.д.
	Вклады в другие организации	Следует разделить по видам вкладов, организациям, в которые вносятся вклады
	Предоставленные займы	По суммам, процентные, беспроцентные, по срокам предоставления. Для оценки правильности определения дохода и учета следует разделить на процентные и беспроцентные
Дебиторская задолженность	Дебиторы	По видам отгруженных товаров (работ, услуг); покупатели, заказчики подотчетные лица, бюджет внебюджетные фонды и т.д.
	Суммам задолженности	Следует выделить дебиторов с высокой суммой задолженности и проследить правильность ее возникновения
	По степени контроля	Задолженность, которая контролируется с помощью актов сверок и неконтролируемая задолженность
	По месторасположению дебиторов: внутренние и внешние	Высокий риск искажений по внешнеторговым операциям, поэтому задолженность по экспортным контрактам следует выделить в отдельную группу
Денежные средства	Операционные кассы в магазинах, кассы филиалов, подразделений	Способы и условия хранения, контроля, списания зависят от центров ответственности, соответственно и от лиц, ответственных за данные операции

ПРИМЕР. *Всю проверяемую совокупность можно разделить, например, по расчетам с дебиторами, если в отчетном периоде сменился старший бухгалтер, отвечающий за этот участок работы, поменялись порядок учета данных операций или компьютерная программа.*

В рамках каждой группы риски будут разные, поэтому и организация поиска ошибочных элементов в каждой страте и выбор необходимых аудиторских процедур будут разные. Результаты аудита по каждой страте будут распространяться только на эту группу.

3.6. Результаты процедур, применяемых к той или иной выборке элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют отдельную страту. Для вывода в отношении всей проверяемой совокупности аудитору потребуется проанализировать риск и существенность в отношении любых иных страт, которые составляют всю проверяемую выборку.

Примечание: Пример проведения стратификации по правилу Г. Стерджесса приведен в Приложении 2.

Глава 4. Выбор метода формирования аудиторской выборки.

4.1. Аудитор обязан производить отбор элементов для выборки таким образом, чтобы возможность быть отобранным была у каждого элемента выборки в проверяемой совокупности.

4.2. При формировании аудиторской выборки аудитор обязан принять во внимание цель аудиторской процедуры и характеристики проверяемой совокупности, из которой будет формироваться выборка.

4.3. Решение о том, какой метод формирования выборки использовать, принимается на основании профессионального суждения аудитора.

4.4. В ходе формирования аудиторской выборки аудитор выполняет аудиторские процедуры для целей получения доказательства того, что проверяемая совокупность, из которой формируется такая аудиторская выборка, является полной.

Примечание: Анализ характера аудиторских доказательств, которые необходимо получить, и возможных условий для возникновения отклонения или искажения или иных характеристик, связанных с такими аудиторскими доказательствами, поможет аудитору в определении того, что составляет отклонение или искажение и какую проверяемую совокупность использовать для формирования выборки.

ПРИМЕР. Методы отбора для формирования выборки при наличии тех или иных условий могут быть следующие, например:

Вид информации	Принцип формирования	Количество	Метод отбора элементов
	Индивидуально по определенным правилам	Ограниченное	Сплошной метод или

Документы общего назначения			нестатистическая выборка
	Типовые формы договоров, контрактов	Значительное	Статистическая или нестатистическая выборка
Первичные учетные документы и соответствующие им бухгалтерские записи	Оформляются и вводятся вручную или с использованием автоматизированных систем бухгалтерского учета	Значительное или ограниченное (для разных учитываемых хозяйственных операций)	Сплошной метод или статистическая выборка
Регистры учета	Формируются автоматически в автоматизированной системе бухгалтерского учета	Ограниченное	Тест на соответствие актуальному журналу учетных записей
Оценочные показатели и соответствующие им бухгалтерские записи или соответствующие им показатели отчетности	Рассчитываются по определенным методикам. Формируются автоматически (возможна корректировка) или вводятся в автоматизированную систему бухгалтерского учета вручную	Ограниченное	Сплошной метод или нестатистическая выборка
Составляющие остатков по аналитическим счетам	Начальные остатки являются исходной информацией; конечные остатки формируются автоматически	Ограниченное или значительное	Сплошной метод или статистическая выборка
Показатели отчетности и налоговых деклараций	Автоматически с возможностью ручной корректировки	Ограниченное	Сплошной метод или нестатистическая выборка

Глава 5. Этапы применения выборочного способа тестирования в аудите.



Рисунок 1 - Этапы применения выборочного способа тестирования в аудите

5.1. При построении выборки необходимо осуществить следующее:

5.1.1. анализ конкретных целей, которые должны быть достигнуты, и сочетание аудиторских процедур, которое в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей;

5.1.2. анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками;

5.1.3. анализ условий, представляющих собой ошибку, в зависимости от целей теста для обеспечения включения в прогнозируемые оценки ошибок всех условий, которые уместны с точки зрения целей теста;

5.1.4. предварительную оценку уровня ошибки, которую предполагается обнаружить применительно к проверяемой совокупности (при проведении тестов внутреннего контроля и процедур проверок по существу), а также предварительную оценку уровня риска системы контроля (при проведении тестов внутреннего контроля).

Примечание. Порядок формирования аудиторской выборки без применения стратификации указан в Приложении 1.

Глава 6. Риски применения выборочного способа в аудите.

6.1. Риск выборки – риск того, что вывод аудитора, сделанный по выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы эта же аудиторская процедура применялась ко всей проверяемой совокупности.

6.2. В соответствии с НПАД, существуют следующие виды рисков применения выборочного способа в аудите:

6.2.1. риск, не связанный с применением выборочного способа,

6.2.2. риск, связанный с применением выборочного способа.

6.3. В процессе проведения аудита различают два вида риска, связанных с применением выборочного способа:

6.3.1. риск сформировать вывод о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), либо сформировать вывод о том, что проверяемая совокупность содержит существенное искажение информации, тогда как в действительности его не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

6.3.2. риск сформировать вывод о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля), либо сформировать вывод о том, что проверяемая совокупность не содержит существенного искажения информации, в то время как в действительности оно существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Тип риска	Содержание	Последствия
Риск при выполнении тестов средств внутреннего контроля	Аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности	Оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению
	Аудитор придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности	Оказывает влияние на эффективность аудита и может привести к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны
Риск при выполнении аудиторских процедур проверки по существу	Аудитор придет к выводу о том, что проверяемая совокупность не содержит существенного искажения информации, в то время как	Оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению

	в действительности оно существует	
	Аудитор придет к выводу о том, что проверяемая совокупность содержит существенное искажение информации, в то время как в действительности оно не существует	Оказывает влияние на появление риска выдачи неправильного аудиторского заключения (формирования аудиторского мнения)

6.4. Математическим дополнением к указанным рискам являются уровни уверенности в результатах аудита. Например, высокому риску соответствует низкий уровень доверия, среднему риску — средний уровень доверия, низкому риску соответствует высокий уровень доверия.

6.5. Риск сформировать вывод о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности, оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению, в то время как риск сформировать вывод о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности, оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

6.6. Риск, не связанный с использованием аудиторской выборки, является следствием действия факторов, которые приводят аудитора к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки, то есть количеством отбираемых для проверки элементов.

Примечание: В большинстве случаев аудиторские доказательства лишь предоставляют доводы в подтверждение определенного вывода, а не имеют исчерпывающего характера. Кроме того, аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или неправильно трактовать доказательство и оказаться не в состоянии распознать ошибку.

6.7. Как в случае тестов контроля, так и в случае проверок по существу, риск выборочного метода может быть снижен путем увеличения объема выборки, в то время как риск, не связанный с использованием выборочного метода, может быть снижен путем надлежащего планирования работы аудитора, контроля за работой членов группы аудиторов и проверки выполнения процедур.

Глава 7. Определение объема выборки.

7.1. Элементы выборки – индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие проверяемую совокупность, например однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, накладные или первичные учетные документы по реализации, обороты по лицевым счетам дебиторов.

7.2. Пункт 14 НПАД свидетельствует о том, что при определении объема выборки аудитор должен оценить риск выборки, определить допустимую ошибку и рассчитать ожидаемую ошибку выборки.

7.3. Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Неотъемлемый риск означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

7.4. Чем выше оценка аудитором риска при выполнении тестов средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Примечание. Пример факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля, приведен в Приложении 3.

7.5. Чем больше аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты хозяйственных операций и оборотов по счетам бухгалтерского учета либо аналитические процедуры) применительно к конкретному остатку по счету бухгалтерского учета или конкретной группе однотипных операций, тем меньше уверенности аудитор будет требовать от выборочной проверки и, следовательно, тем меньше может быть объем отобранной совокупности.

Примечание. Пример факторов, влияющих на объем выборки для детального тестирования по существу, приведен в Приложении 4.

7.6. Чем больше аудитор должен быть уверен в том, что результаты проверки элементов отобранной совокупности являются реально показательными с точки зрения фактического значения ошибки, допущенной в проверяемой совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

7.7. Чем ниже значение общей ошибки, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

7.8. Чем больше значение ошибки, которую аудитор предполагает выявить в проверяемой совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности, чтобы дать разумную оценку действительному уровню ошибок в проверяемой совокупности.

7.9. Число элементов проверяемой совокупности практически не влияет на объем выборки. При большой проверяемой совокупности действительный объем ее оказывает лишь незначительное влияние на объем отобранной совокупности. При небольшой проверяемой совокупности аудиторская выборка нередко является не столь эффективной, как альтернативные методы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

7.10. При проведении тестов средств контроля и процедур проверки по существу риск выборки может быть снижен аудитором путем увеличения объема выборки, а риск, не связанный с применением выборочного способа, - путем надлежащего планирования аудиторского задания, текущего контроля за работой членов группы аудиторов и качества выполнения аудиторских процедур.

7.11. Методы определения объема выборки могут быть вариативными, однако должны основываться на правилах математической статистики. Среди таких методов могут быть использование специальной внутрифирменной программы, применение отдельных формул математической статистики, методы, предложенные ниже, или другие методы.

7.12. При определении объемов выборки аудитор может использовать таблицу определения выборки с учетом оценки присущей степени надежности, надежности средств внутреннего контроля и надежности, полученной из пересекающихся процедур. При этом значения надежности для целей аудиторской выборки могут быть «низкими», «средними» и «высокими».

Таблица – Определение объема выборки

Уровень надежности в отношении всей совокупности	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	В
Надежность, полученная в результате проверки средств внутреннего контроля	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С
Надежность, полученная по результатам аналитических процедур	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В
Объем выборки	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	13

Примечание – Источник: Научно-методическая конференция "Аудит в соответствии с МСА" в рамках проекта ТАСИС.

7.13. Аудитор должен определить размер выборки, который позволит снизить риск выборки до приемлемо низкого уровня. Если по мнению

аудитора риск выборки высок, то для получения разумной уверенности в том, что проверяемая совокупность не содержит существенных искажений, аудитору нужно сформировать выборку большего размера.

7.14. Прочие факторы, влияющие на объем выборки, могут включать:

Таблица – Факторы, влияющие на объем выборки

Фактор	Влияние на объем выборки
Риск существенного искажения	Риск необнаружения включает как риск выборки, так и риск, не связанный с выборкой, и чтобы риск выборки был низким, нужна выборка большего размера.
Достаточная уверенность	Аудитор должен быть уверен в том, что результаты тестирования выборки репрезентативны для всей совокупности. Чем эта степень выше, тем большим должен быть объем выборки.
Ожидаемая ошибка	Если объем ошибок, который аудитор ожидает найти в проверяемой совокупности большой, то необходимо сформировать выборку большего объема, чтобы оценка фактического объема ошибок была разумной.
Допустимая ошибка (искажение)	Чем меньше объем ошибок или искажений, который аудитор может принять, прежде чем он придет к выводу о том, что имеется существенное искажение, тем большим должен быть объем выборки.

Примечание. Ожидаемая доля искажений не может быть больше или равной допустимой доли искажений. Так при риске переоценки в 5% аудитор может выбрать ожидаемую долю искажений 4%.

Примечание. Сплошная проверка позволяет аудитору определять ожидаемую ошибку в виде суммы всех выявленных им ошибок в совокупности.

7.15. Еще один способ определения выборки основан на специальных статистических таблицах. Чтобы найти объем выборки аудитор должен определить три критерия:

надежность (1 – риск выборки);

ожидаемая степень отклонений (в процентах от всей проверяемой совокупности);

допустимая степень отклонения (также в процентах от проверяемой совокупности).

После этого необходимо воспользоваться специальной таблицей, составленной для соответствующего уровня уверенности. Аудиторы, как правило, оценивают уровень уверенности как 90% или 95%. Если уровень уверенности менее 90%, то, вероятнее всего, нельзя считать такую выборку надежной.

По пересечению значений по вертикали и диагонали аудитор определяет число документов, необходимых для проверки.

Таблица – Определение объема выборки (для уровня уверенности 95%)

для уверенности 95%											
Ожидаемая ошибка искажений элементов внутреннего контроля в процентах	Допустимая ошибка искажений элементов внутреннего контроля в процентах										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0,00	149 ¹	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
1,00	-	257	156	93	78	66	58	51	46	30	22
2,00	-	-	294	181	127	88	77	68	46	30	22
3,00	-	-	-	361	195	129	95	84	61	30	22
4,00	-	-	-	-	421	221	146	100	89	40	30
5,00	-	-	-	-	-	478	240	158	116	40	30
6,00	-	-	-	-	-	-	-	266	179	50	30
7,00	-	-	-	-	-	-	-	-	298	68	37

Таблица – Определение объема выборки (для уровня уверенности 90%)

для уверенности 90%											
Ожидаемая ошибка искажений элементов внутреннего контроля в процентах	Допустимая ошибка искажений элементов внутреннего контроля в процентах										
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	15	20
0,00	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15	11
1,00	398	176	96	77	64	55	48	42	38	25	18
2,00	-	-	198	132	88	75	48	42	38	25	18
3,00	-	-	-	258	132	94	65	58	52	25	18
4,00	-	-	-	-	274	149	98	73	65	34	18
5,00	-	-	-	-	-	318	160	115	78	43	18
6,00	-	-	-	-	-	-	349	182	116	43	25
7,00	-	-	-	-	-	-	-	385	199	52	25
8,00	-	-	-	-	-	-	-	-	424	60	25

7.16. В ходе проверки элементов выборочной совокупности аудитор может выявить ошибки (искажения), которые подразделяются на отклонения от нормального функционирования средств внутреннего контроля (выявляются при выполнении тестов средств внутреннего контроля) и искажения в учете или отчетности (могут быть обнаружены только при

¹ Знаком «х» отмечен объем выборки, который оценивается как неэффективный.

выполнении аудиторских процедур проверки по существу). Ошибки (искажения), выявленные в ходе проверки элементов выборки, могут быть общими, аномальными, допустимыми и ожидаемыми.

Таблица – Типы ошибок, выявляемые в ходе проверки элементов аудиторской выборки

Тип ошибки (искажений)	Содержание
Общая ошибка	Суммарное обнаруженное искажение в учете или отчетности. Общая степень отклонения функционирования Средств внутреннего контроля от нормального значения
Аномальная	Единичная ошибка, которая не может произойти повторно, она не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной проверяемой совокупности
Допустимая	Максимальный размер ошибки, которую аудитор считает приемлемой. В пределах допустимой ошибки аудитор все еще может сделать вывод о достоверности проверяемой отчетности
Ожидаемая	Примерное, субъективно оцениваемое значение ошибки (ошибок), которое аудитор до начала проверки предполагает обнаружить в процессе аудита

ПРИМЕР. *Выявление аномальной ошибки.*

Предположим, что в одном из подразделений аудируемого лица использовалась неправильная формула при вычислении всех значений стоимости материально-производственных запасов. Для признания ошибки аномальной аудитор должен удостовериться, что во всех других подразделениях использовалась правильная формула.

7.17. Кроме выявления аномальных ошибок, аудитор может обнаружить, что у многих из выявленных ошибок есть общие характеристики (например, вид или место совершения операции, участок производства, период). В данных обстоятельствах аудитор чаще всего принимает решение выявить все элементы проверяемой совокупности, которые обладают общей характеристикой, и провести дополнительные аудиторские процедуры к такой группе. Следует помнить и о том, что подобные ошибки могут быть умышленными и указывать на возможность недобросовестных действий.

7.18. Методику подготовки и проведения выборочной проверки аудитор определяет самостоятельно, поэтому перед каждым субъектом аудита стоит задача разработки собственных внутренних правил аудиторской деятельности с включением методики проведения выборочных исследований.

Примечание. *Порядок проведения выборочной проверки не всегда может быть жестко формализован и прописан, поэтому аудитор должен*

руководствоваться не только методиками формирования выборки, но и опытом, интуицией и профессиональным суждением.

Глава 8. Анализ результатов применения выборочного способа.

8.1. В зависимости от применяемого метода отбора элементов аудитор проводит статистическую или нестатистическую оценку результатов. Такая оценка может быть получена в виде конкретного суммового интервала, в пределах которого с определенной вероятностью существует ошибка, либо в виде профессионального суждения аудитора об обнаруженной ошибке.

8.2. В заключение выборочного тестирования аудитор формулирует выводы: подтверждает предварительную оценку проверяемой совокупности либо пересматривает (как по изучаемой области аудита в целом, так и по отдельным стратам, если была применена стратификация).

8.3. По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей проверяемой совокупности. Это делается для того, чтобы получить обобщенное представление размера ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой и уровнем существенности.

8.4. Для распространения выявленных ошибок на всю проверяемую совокупность аудитор учитывает следующее:

8.4.1. Ошибки, которые обнаружены в элементах репрезентативной выборки, распространяются на всю проверяемую совокупность. Если обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций были подразделены на страты, то экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой страте.

8.4.2. Ошибки, обнаруженные в элементах нерепрезентативной выборки, в частности по специфическим элементам, учитываются в фактически найденном размере и распространению не подлежат.

8.4.3. Аномальные ошибки также исключаются при экстраполяции и принимаются в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными.

ПРИМЕР. *Аномальной ошибкой можно считать ошибку, вызванную сбоем в работе электронно-вычислительной техники, который имел место лишь однажды в течение некоторого периода времени.*

В этом случае оценивается последствие указанного сбоя (например, путем изучения конкретных операций, обработанных в течение этого дня) и анализируется влияние причин такого сбоя на аудиторские процедуры и выводы.

ПРИМЕР. Аномальной ошибкой можно также считать ошибку, которая вызвана применением неправильной формулы при вычислении всех значений стоимости материально-производственных запасов в каком-либо конкретном подразделении организации.

Для того чтобы признать ошибку аномальной необходимо удостовериться в том, что во всех других подразделениях использовалась правильная формула.

8.5. Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, не превышает уровень существенности, но приближается к его значению, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что обнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но не исправленными, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внести поправки в бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

8.6. В процессе проведения выборочной проверки и оценки ее результатов аудиторской организацией в рабочей документации отражаются:

- расчет величины ожидаемой ошибки по результатам выборочной проверки;
- расчет величины общей ошибки проверяемой совокупности;
- результат изучения характера и причин выявленных ошибок;
- результат сравнения ожидаемой ошибки с допустимой ошибкой;
- выводы по результатам выборочной проверки;
- другая необходимая информация, относящаяся к процессу проведения выборочной проверки и оценке ее результатов.

Примечание. Шаблон рабочей документации по формированию аудиторской выборки по проверяемой статье или по операциям предложен в Приложении 5.

Алгоритм формирования аудиторской выборки без применения стратификации

Шаг 1

Цель: Подготовить данные для формирования аудиторской выборки

Необходимо получить исходные данные для формирования аудиторской выборки в электронном виде (файл Excel) по проверяемой статье отчетности. Например, получить данные по дебету счета 62.1 из оборотно-сальдовой ведомости. На отдельном листе из полученных данных нужно убрать сальдо на начало года и на конец, удалить пустые строки с контрагентами, по которым не было операций в текущем году. Следующие шаги применяются к оставшемуся списку контрагентов. В качестве примера представим, что их останется 208.

Шаг 2.

Цель: Исключить специфические элементы

На данном шаге требуется проанализировать совокупность на наличие специфических элементов. В нашем случае присутствует сумма 2 580 706,00 рублей, в несколько раз превышающая следующее максимальное значение в совокупности. Чтобы сохранить репрезентативность, необходимо исключить это значение из формирования выборки. Данную сумму необходимо в дальнейшем проверить отдельно.

Шаг 3

Цель: Оценить риски и определить число документов к проверке

На данном шаге требуется оценить риски и определить в соответствии с Вашими внутренними правилами аудиторской деятельности уровень надежности. Пусть внутрихозяйственная надежность статьи учета «средняя», надежность средств внутреннего контроля «низкая», надежность, полученная из пересекающихся процедур, – «средняя». По таблице находим объем выборки, который равен для такого случая 32 элементам.

Уровень надежности в отношении всей совокупности	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	В
Надежность, полученная в результате проверки средств внутреннего контроля	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С
Надежность, полученная по результатам аналитических процедур	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В
Объем выборки	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	13

Шаг 4.

Цель: *Определить интервал аудиторской выборки*

Далее необходимо определить интервал выборки, используя следующий расчет:

$$\text{Интервал} = \frac{\text{Количество элементов провер. совокупности}}{\text{Объем выборки}} = \frac{208}{32} = 6,5$$

Шаг 5.

Цель: *Сформировать аудиторскую выборку (на примере систематического метода)*

На данном шаге необходимо применить генератор случайных чисел для определения первого элемента выборки. Для этого в генератор случайных чисел необходимо внести количество элементов проверяемой совокупности (от 1 до 208). Пусть генератором случайных чисел определено число «4». Из этого следует, что четвертый документ в проверяемой совокупности будет первым элементом, попадающим в выборку. Далее к номеру первого элемента добавляется целое число, равное интервалу выборки, то есть «6» (см. Шаг 4). Значит, каждый шестой документ после четвертого попадет в выборку, пока не будет отобрано 32 элемента (результат Шага 3).

Для выборки нам понадобятся документы со следующими порядковыми номерами в генеральной совокупности:

Номера первых 8 документов	Номера следующих 8 документов	Номера следующих 8 документов	Номера последних 8 документов
№ 4	№ 52	№ 100	№ 148
№ 10	№ 58	№ 106	№ 154
№ 16	№ 64	№ 112	№ 160
№ 22	№ 70	№ 118	№ 166
№ 28	№ 76	№ 124	№ 172
№ 34	№ 82	№ 130	№ 178
№ 40	№ 88	№ 136	№ 184
№ 46	№ 94	№ 142	№ 190

***Примечание:** Начальная точка может быть определена также произвольным образом, но вероятность того, что выборка будет действительно случайной, повышается, если при ее формировании используются компьютерный генератор случайных чисел.*

Алгоритм формирования стратификации (с применением правила Г. Стерджесса)

Шаг 1

Цель: Подготовить данные для формирования аудиторской выборки

Необходимо получить исходные данные для формирования аудиторской выборки в электронном виде (файл Excel) по проверяемой статье отчетности. Например, получить данные по дебету счета 62.1 из оборотно-сальдовой ведомости. На отдельном листе из полученных данных нужно убрать сальдо на начало года и на конец, удалить пустые строки с контрагентами, по которым не было операций в текущем году. Следующие шаги применяются к оставшемуся списку контрагентов. В качестве примера представим, что их останется 208.

Шаг 2.

Цель: Исключить специфические элементы

На данном шаге требуется проанализировать совокупность на наличие специфических элементов. В нашем случае присутствует сумма 2 580 706,00 рублей, в несколько раз превышающая следующее максимальное значение в совокупности. Чтобы не исказить результаты стратификации, необходимо исключить это значение из формирования выборки. Данную сумму необходимо в дальнейшем проверить отдельно.

Шаг 3.

Цель: Определить вид стратификации

Необходимо принять решение, по какому критерию будет формироваться стратификация (местоположение, вид контрагентов, валюта расчетов, налоговая ставка, класс опасности и т.д.). Важно выбрать такой критерий, который указывает на более высокий риск искажения (например, при тестировании резерва по сомнительным долгам в ходе оценки дебиторской задолженности остатки можно стратифицировать по срокам возникновения).

Однако самый часто используемый критерий – денежная стоимость. Например, аудитор выбрал денежную стоимость в качестве критерия для проведения стратификации. Это позволяет аудитору сосредоточиться на

элементах с более высокой стоимостью, поскольку именно в них могут содержаться потенциально максимальные искажения с точки зрения завышения стоимости. Последующие шаги мы будем выполнять исходя из данного вида стратификации.

Шаг 4.

Цель: *Определить интервал выборки (например, по правилу Г. Стерджесса)*

На данном шаге требуется определить интервал формируемой аудиторской выборки с применением формул математической статистики с помощью функций Excel.

№ п/п	Формула Excel	Результат	Пояснение
1	=log10(208)	2,32	(208) – это количество элементов проверяемой совокупности за исключением аномального значения
2	=1+3,322*(2,32)	8,7	(2,32) – это результат предыдущего действия (см. формулу №1 в данной таблице)
3	=ЦЕЛОЕ(8,7)	8	Проводим округление до целого числа. Это и будет количество страт.
4	=(91 960– 400) / 8	11 445	Находим разницу максимального и минимального значения и делим полученную разницу на результат предыдущего действия (целое число).

Шаг 5.

Цель: *Определить границы страт*

Для определения границ каждой страты необходимо предусмотреть количество строк, равное количеству страт (см. Шаг 4, действие № 4). Так, в нашем случае, это число «8». В разделе «Главная» файла Excel необходимо найти раздел «Редактирование». В данном подразделе следует выбрать «Сортировка и фильтр» и нажать «Сортировка от А до Я» с целью определения минимального и максимального числа проверяемой совокупности. Далее необходимо к минимальному значению совокупности прибавить интервал выборки. Так, сформирован первый диапазон.

Каждый следующий диапазон необходимо ограничивать от максимального значения предыдущего интервала до максимального значения предыдущего интервала, увеличенного на размер интервала (см. Шаг 4, действие № 4).

Номер интервала	Диапазон значений
1	400 - 11 845
2	11 845 - 23 290
3	23 290 - 34 735
4	34 735 - 46 180
5	46 180 - 57 625
6	57 625 - 69 070
7	69 070 - 80 515
8	80 151 - 91 960

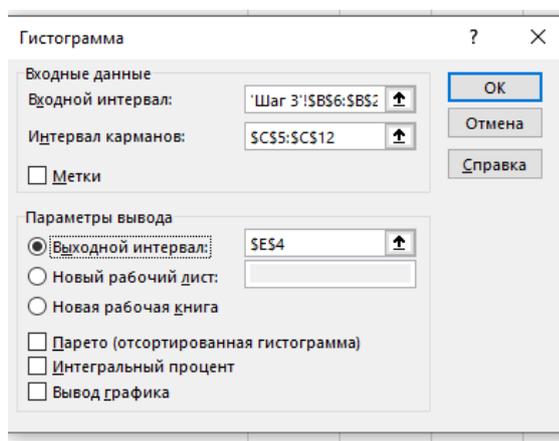
Шаг 6.

Цель: Определить количество данных по каждой страте

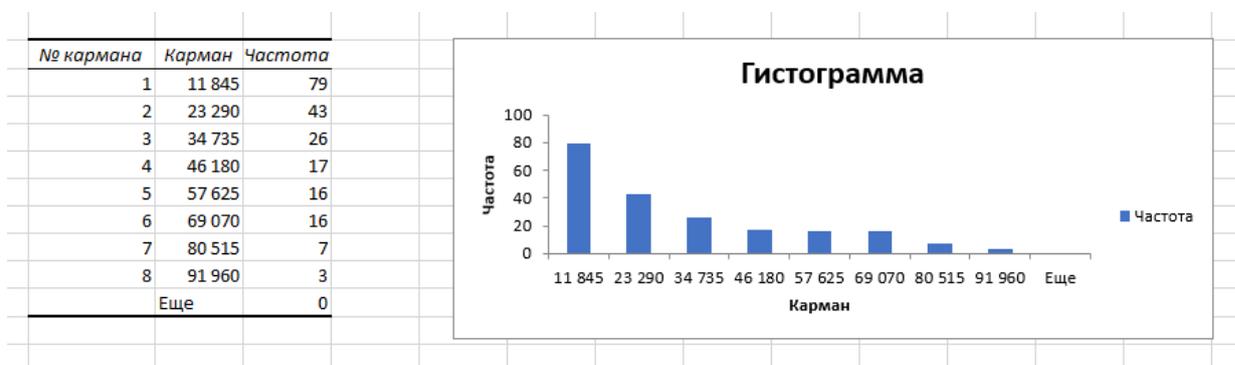
Для того, чтобы определить количество данных, попадающих в каждую страту, необходимо в отдельном столбце указать максимальное значение по каждому диапазону. В нашем примере это будет выглядеть следующим образом:

Номер интервала	Максимальное значение каждого диапазона
1	11 845
2	23 290
3	34 735
4	46 180
5	57 625
6	69 070
7	80 515
8	91 960

Далее в разделе Excel «Данные» ищем подраздел «Анализ» и нажимаем на пакет «Анализ данных». В меню нам необходим инструмент «Гистограмма». В появившемся окне в строке «Входной интервал» выбираем массив исходных данных (только значения элементов проверяемой совокупности). В строке «Интервал карманов» вставляем адреса ячеек с максимальными значениями из таблицы выше. Ставим галочку напротив «Вывод графика». В нашем примере это будет выглядеть следующим образом:



Нажимаем «ОК» - и на экран выводится таблица и гистограмма. В столбце «Частота» мы видим, сколько данных попадает в каждую страту.



Шаг 7.

Цель: Сформировать аудиторскую выборку

На данном шаге аудитору необходимо «разделить» количество элементов выборки по каждой страте, чтобы в конечном счете сформировать аудиторскую выборку.

Аудитор должен подробнее изучить каждую страту, по необходимости, сделать в каждой из них выборку, провести анализ и сделать выводы.

Таким образом, аудитору необходимо принять решение об элементах, которые необходимо протестировать в каждой страте:

- все элементы (сплошная проверка);
- специфические элементы (тестирование определенных элементов);
- отдельные элементы (применение выборочного способа).

Выбор того или иного способа (или комбинации способов) будет зависеть от конкретных обстоятельств аудита, оцененных рисков существенного искажения информации и ожидаемой эффективности применяемых способов.

По получившимся результатам в гистограмме (см. Шаг 6) мы можем предположить, что аудитор проверит сплошным методом 7 и 8 карманы, число элементов которых от 3 до 7.

А также предположим, что по результатам проведенного анализа аудитор выявил, что в страте №3 (23 290 - 34 735) четыре элемента имеют полностью одинаковое значение – 25 355,20 рублей. Вероятно, введенная четыре раза денежная величина может быть ошибочной. Эти 4 значения аудитор принимает решение проверить отдельно.

Также аудитор заметил, что в страте №1 практически все денежные величины не превышали 1 000 рублей, но 6 из них значительно отличались от остальных и составили около 10 000 рублей и больше. Эти 6 значений аудитор также принимает решение проверить отдельно.

По результатам анализа остальных страт ничего выявлено не было.

Примеры факторов, влияющих на объем выборки для тестирования средств контроля

Далее перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для тестирования средств контроля. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, подразумевают, что аудитор не будет менять характер или сроки тестирования средств контроля или каким-либо иным образом менять подход к проведению процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

Фактор	Влияние на объем выборки	Результат
1. Увеличение степени, в какой оцененный аудитором риск учитывает соответствующие средства контроля	Увеличение	Чем больше аудитор намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля, тем более низким будет оцененный аудитором риск существенного искажения и тем больше должен быть объем выборки. В тех случаях, когда оцененный аудитором риск существенного искажения на уровне предпосылок включает ожидания относительно операционной эффективности средств контроля, аудитор обязан выполнить тестирование средств контроля. При прочих равных условиях чем больше при оценке риска аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля, тем больше должен быть объем выполняемого аудитором тестирования средств контроля (следовательно, увеличивается и объем выборки).
2. Увеличение допустимой нормы отклонения	Уменьшение	Чем ниже допустимая норма отклонения, тем больше должен быть объем выборки.
3. Увеличение ожидаемой нормы отклонения в тестируемой проверяемой совокупности	Увеличение	Чем выше ожидаемая норма отклонения, тем больше должен быть объем выборки, чтобы у аудитора была возможность обоснованно оценить фактическую норму отклонения. В число факторов, которые аудитор обязан учесть при рассмотрении ожидаемой нормы отклонения, входят понимание деятельности (в частности, процедуры оценки рисков, выполняемые для получения понимания о системе

		внутреннего контроля), изменения в кадровом составе или системе внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, выполненных в прошлых периодах, и результаты выполнения прочих аудиторских процедур. Как правило, высокие ожидаемые нормы отклонений от средств контроля обеспечивают лишь незначительное снижение оцененного риска существенного искажения (если снижение вообще возможно).
4. Увеличение уровня необходимой аудитору уверенности в том, что фактическая норма отклонения в проверяемой совокупности не превышает допустимую.	Увеличение	Чем выше уровень необходимой аудитору уверенности в том, что результаты выборки подтверждают фактическое наличие отклонения в проверяемой совокупности, тем больше должен быть объем выборки.
5. Увеличение количества элементов выборки в проверяемой совокупности	Пренебрежимо малое влияние	При больших проверяемых совокупностях фактический объем проверяемой совокупности оказывает незначительное влияние (либо вообще не оказывает никакого влияния) на объем выборки. Однако при малых проверяемых совокупностях аудиторская выборка может оказаться не такой эффективной, как альтернативные способы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Примеры факторов, влияющих на объем выборки для детального тестирования по существу

Далее перечислены факторы, которые аудитор может рассмотреть при определении объема выборки для детального тестирования. Эти факторы, которые должны рассматриваться в совокупности, подразумевают, что аудитор не будет менять подход к детальному тестированию или каким-либо иным образом менять характер или сроки выполнения процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски.

Фактор	Влияние на объем выборки	Результат
1. Увеличение оцененного аудитором риска существенного искажения	Увеличение	Чем выше оцененный аудитором риск существенного искажения, тем больше должен быть объем выборки. На оценку аудитором риска существенного искажения влияют неотъемлемый риск и риск средств контроля. Например, если аудитор не проводит тестирование средств контроля, процедура оценки рисков операционной эффективности системы внутреннего контроля не сможет снизить степень оцененного аудитором риска в отношении конкретной предпосылки. Поэтому для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитор необходимо обеспечить низкий риск необнаружения, для чего он будет в большей степени полагаться на процедуры проверки по существу. Чем больше объем аудиторских доказательств, полученных по результатам детального тестирования (то есть чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем выборки.
2. Увеличение объема используемых иных процедур проверки по существу в отношении одной и той же предпосылки	Уменьшение	Чем больше аудитор полагается на иные процедуры проверки по существу (детальное тестирование или аналитические процедуры проверки по существу) в отношении конкретной проверяемой совокупности с целью снизить до приемлемого уровня риск необнаружения, тем меньшую степень уверенности аудитор потребует получить от выборки и тем меньше может быть ее объем.
3. Увеличение уровня необходимой аудиторской уверенности	Увеличение	Чем выше уровень необходимой аудиторской уверенности в том, что результаты выборки подтверждают фактическое искажение в

уверенности в том, что фактическое искажение в проверяемой совокупности не превышает допустимое		проверяемой совокупности, тем больше должен быть объем выборки.
4. Увеличение допустимого искажения	Уменьшение	Чем ниже допустимое искажение, тем больше должен быть объем выборки.
5. Увеличение суммы искажения, которую аудитор ожидает обнаружить в проверяемой совокупности	Увеличение	Чем выше сумма искажения, которую аудитор ожидает обнаружить в проверяемой совокупности, тем больше должен быть объем выборки, чтобы обоснованно оценить фактическую сумму искажения в проверяемой совокупности. В число факторов, которые аудитор обязан учесть при рассмотрении ожидаемой суммы искажения, входят: уровень субъективности при определении стоимости элементов; результаты выполнения процедур оценки рисков; тестирование средств контроля, аудиторских процедур, проведенных в прошлых периодах; результаты выполнения прочих процедур проверки по существу.
6. Стратификация проверяемой совокупности (при необходимости)	Уменьшение	При наличии широкого диапазона (вариативности) денежных значений элементов проверяемой совокупности может оказаться целесообразным провести стратификацию проверяемой совокупности. Если проверяемую совокупность можно стратифицировать надлежащим образом, суммарный объем выборок из нескольких подмножеств, как правило, будет меньше объема выборки, который потребовался бы для получения того или иного уровня риска выборки в том случае, если бы из всей проверяемой совокупности формировалась только одна выборка.
7. Количество элементов выборки в проверяемой совокупности	Пренебрежимо малое влияние	При больших проверяемых совокупностях фактический объем проверяемой совокупности оказывает незначительное влияние (либо вообще не оказывает никакого влияния) на объем выборки. Таким образом, при малых проверяемых совокупностях аудиторская выборка зачастую оказывается не такой эффективной, как альтернативные способы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. (Вместе с тем при использовании монетарной выборки

		увеличение денежной стоимости проверяемой совокупности увеличивает также и объем выборки, за исключением случаев, когда такое увеличение компенсируется пропорциональным увеличением существенности для финансовой отчетности в целом и, если применимо, уровня или уровней существенности для конкретных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации.)
--	--	---

Примерный шаблон рабочего документа аудитора по построению аудиторской выборки

ТАБЛИЦА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЫБОРКИ

КЛИЕНТ: ООО «ДЕЛЬРЕЙТС»

1.	ПРОВЕРЯЕМАЯ СОВОКУПНОСТЬ ПРОВЕРЯЕМЫЙ ПЕРИОД	15 000 позиций (650 000 000 руб.) 2022 год																																																																												
2.	ЦЕЛЬ ПРОВЕРКИ	Получить убеждения в отношении правильности отражения операций на счете 10 (точность, полнота, стоимостная оценка)																																																																												
3.	ОЦЕНКА РИСКОВ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ Риск выборки 5% Допустимая ошибка 10 000 000 руб. (меньше либо равно предварительной оценке существенности) Ожидаемая ошибка 5% Ошибки, которые необходимо исключить как уже проверенные 3 561 225 руб. по дебету счета 10																																																																													
4.	ПОДСЧЕТ ОБЪЕМА ВЫБОРКИ (ПРОВЕРКА ОПЕРАЦИЙ) Замечание: Отметьте столбец, содержащий определенный уровень надежности и обведите объем выборки под столбцом Примечание: Низкая надежность, если не проводятся тесты средств контроля и не проводятся аналитические процедуры.																																																																													
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 15%;">Уровень надежности в отношении всей совокупности</td> <td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td><td>В</td><td>В</td><td>В</td><td>В</td><td>В</td><td>В</td> </tr> <tr> <td>Надежность, полученная в результате проверки средств внутреннего контроля</td> <td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td><td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td><td>Н</td><td>Н</td><td>Н</td><td>С</td><td>С</td><td>С</td> </tr> <tr> <td>Надежность, полученная по результатам аналитических процедур</td> <td>Н</td><td>С</td><td>В</td><td>Н</td><td>С</td><td>В</td><td>Н</td><td>С</td><td>В</td><td>Н</td><td>С</td><td>В</td><td>Н</td><td>С</td><td>В</td><td>Н</td><td>С</td><td>В</td> </tr> <tr> <td>Объем выборки</td> <td>46</td><td>38</td><td>28</td><td>38</td><td>32</td><td>21</td><td>38</td><td>32</td><td>21</td><td>28</td><td>24</td><td>13</td><td>32</td><td>24</td><td>14</td><td>21</td><td>14</td><td>13</td> </tr> </table>	Уровень надежности в отношении всей совокупности	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	В	Надежность, полученная в результате проверки средств внутреннего контроля	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	Надежность, полученная по результатам аналитических процедур	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Объем выборки	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	13	
Уровень надежности в отношении всей совокупности	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	В																																																												
Надежность, полученная в результате проверки средств внутреннего контроля	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С																																																												
Надежность, полученная по результатам аналитических процедур	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В																																																												
Объем выборки	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	13																																																												
5.	СПЕЦИФИЧЕСКИЕ ЭЛЕМЕНТЫ Документы под номерами № 1 445 и № 6 558 (Опишите причину включения данных элементов в специфические документы согласно п. 12 НПАД № 77).																																																																													
6.	ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ Метод (отметьте используемый метод): Случайный отбор () - см. РД _____ для выбранных документов Систематический отбор (+) Бессистемный отбор ()																																																																													

