

МЕТОДИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ВЫБОРОЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ В АУДИТЕ

Фридрих И.Е.

Научный руководитель – доцент Николаева Н.В.

Сибирский федеральный университет

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудита № 16 «Аудиторская выборка» под аудиторской выборкой понимается применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчётности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка даёт 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.

Каждый процесс проведения выборочного метода в аудите состоит из следующих этапов: 1)определение метода отбора; 2)нахождение объёма и получения выборки; 3)выполнение аудиторских процедур по отношению к отобранным элементам выборки; 4)анализ полученных результатов и распространение их на генеральную совокупность.

Для определения объема выборки могут быть применены следующие методы:

1) определение числа элементов выборки, имеющих сальдо; 2)определение числа элементов выборки, основанных на оборотах по счетам бухгалтерского учета; 3)определение числа элементов выборки по оценке влияния определенных факторов; 4)определение числа элементов выборки по оценке риска выборки, ожидаемой и допустимой ошибки.

Остановимся более подробно на первом методе.

Проанализируем методику определения числа элементов выборки, имеющих сальдо, применяемую ООО «аудиторская организация».

Элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы следует заранее отобрать в отдельную группу и проверить сплошным порядком. После отбора ключевых элементов и элементов наибольшей стоимости определяется число элементов из оставшейся совокупности, подлежащих выборочной проверке.

Число элементов, подлежащих отбору для выборки, определяется по формуле:

$$ЭВ = (ОС - ЭН - ЭК) \times КП : (УС \times 0,75),$$

где: ЭВ – число элементов выборки; ОС – общий объем проверяемой совокупности в стоимостном выражении; ЭН – элементы наибольшей стоимости; ЭК – «ключевые» элементы; КП – коэффициент проверки; УС – уровень существенности.

Коэффициент проверки зависит от уровня аудиторских рисков – неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Комбинациям рисков соответствует определенное значение КП.

Таблица 1 - Значения коэффициента проверки

Наименование риска	Оценка риска: В – высокий, С – средний, Н – низкий								
Неотъемлемый риск	В	В	С	С	Н	Н	В	С	Н
Риск средств контроля	В	С	В	С	В	С	Н	Н	Н
Коэффициент проверки	2,3	1,9	1,9	1,2	1,5	1,0	1,5	1,0	0,7

Рассмотрим пример.

Суммарная стоимость всех элементов некоторой совокупности, проверяемой в ходе аудита, составляет $OC = 64\,582$ тыс. руб.; элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы составляют $4\,676$ тыс. руб.; $UC=5000$ тыс.руб.; оценка рисков: неотъемлемый – средний, риск средств контроля- низкий. $KП=1,0$ (см. табл. 1).

Число элементов выборки определим, подставив соответствующие значения в формулу: $ЭВ = (64\,582 - 4\,676) \times 1,0 : (5000 \times 0,75) = 15,97$

В дополнение к элементам наибольшей стоимости и ключевым элементам следует отобрать 16 элементов представительной выборки.

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

Аналогично, каждая из степеней риска оценивается по следующей шкале: высокий, средний, низкий. Таким образом, можно получить 27 комбинаций рисков, каждой из которых соответствует определённое значение КП.

Таблица 2 - Определение значения коэффициента проверки

Наименование риска	Оценка риска: В – высокий, С – средний, Н – низкий								
	В	В	В	В	В	В	В	В	В
Неотъемлемый риск	В	В	В	В	В	В	В	В	В
Риск средств контроля	В	В	В	С	С	С	Н	Н	Н
Пересекающийся риск	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н
Коэффициент проверки	2,31	1,90	1,39	1,90	1,61	1,05	0,92	0,66	0,66
Неотъемлемый риск	С	С	С	С	С	С	С	С	С
Риск средств контроля	В	В	В	С	С	С	Н	Н	Н
Пересекающийся риск	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н
Коэффициент проверки	1,90	1,61	1,05	1,39	1,20	0,66	0,66	0,66	0,66
Неотъемлемый риск	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н
Риск средств контроля	В	В	В	С	С	С	Н	Н	Н
Пересекающийся риск	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н
Коэффициент проверки	1,61	1,20	0,71	1,05	0,71	0,66	0,66	0,66	0,66

Для приведённого выше примера определим объём выборки, но уже с учётом пересекающегося риска. Допустим, пересекающийся риск – средний. Тогда для данной совокупности значений факторов (С;Н;С) получаем $KП=0,66$ (см. табл. 2).

$$ЭВ = (64\,582 - 4\,676) \times 0,66 : (5000 \times 0,75) = 10,54$$

Результаты проведённых расчётов позволяют сделать вывод о том, что целесообразнее использовать методику, связанную с использованием значения пересекающегося риска, так как объём выборки уменьшается. Аналогичная тенденция прослеживается при использовании практически всех комбинаций неотъемлемого риска, риска средств контроля и пересекающегося риска при сопоставлении рассмотренных методик в связи с изменением коэффициента проверки.

Кроме того, «пересекающиеся процедуры» позволяют совокупность первичных документов изучать не саму по себе, а во взаимосвязи с документами, относящимися к другому разделу бухгалтерского учёта. Таким образом, аудиторский риск может снижаться, если достоверность бухгалтерских данных из одной области учёта подтверждается проверенными данными из другой области учёта. И, наоборот, недостатки одной из подсистем бухгалтерского учёта могут оказать существенное и

негативное влияние на его подсистемы, а также на достоверность финансовой отчётности в целом. Данное положение следует из принципа двойной записи, т.к. любая операция отражается в учёте как по дебету одного счёта, так и по кредиту другого. Поэтому ошибка, связанная с неправильным отражением какой-либо операции, всегда затронет, как минимум, 2 сальдо счёта.

Значение пересекающегося риска целесообразно также использовать в том случае, если проверке подлежат счета бухгалтерского учёта, не имеющие сальдо на дату составления финансовой отчётности.

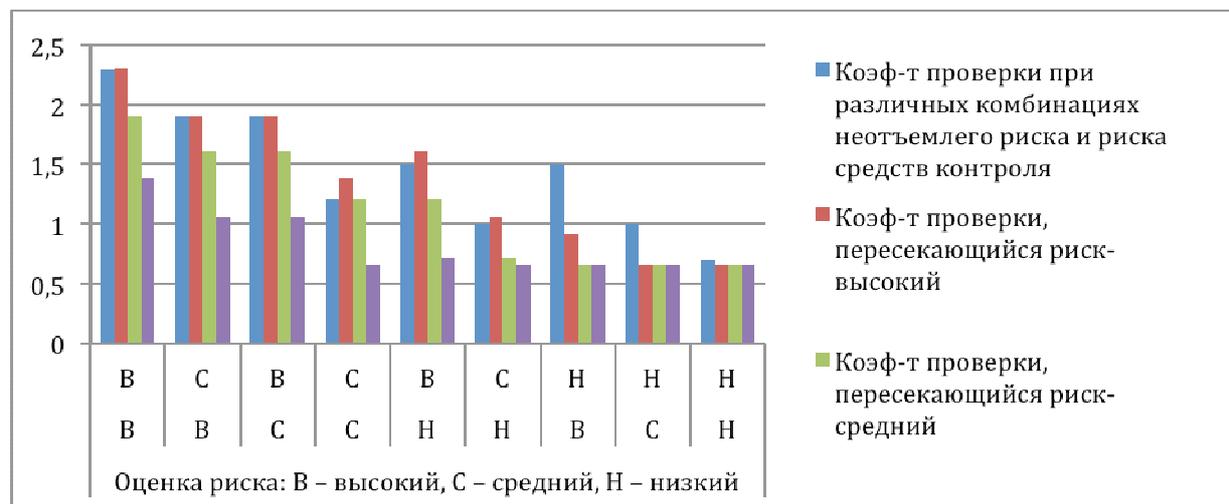


Рисунок 1 - Влияние пересекающегося риска на изменение коэффициента проверки

При методике, используемой ООО « аудиторская организация » таблица, предполагающая определение значения объёма выборки в зависимости от уровней составных частей аудиторского риска выглядит следующим образом:

Таблица 3 - Определение объёма выборки

Наименование / оценка риска: В – высокий, С – средний, Н – низкий									
Неотъемлемый риск	В	В	С	С	Н	Н	В	С	Н
Риск средств контроля	В	С	В	С	В	С	Н	Н	Н
Объём выборки	50	40	40	25	30	20	30	20	10

Каждому варианту комбинации рисков соответствует число элементов выборки.

Если аудитор не смог оценить какое-либо значение риска, для целей определения выборки следует считать это значение высоким.

Использование в методике определения объёма выборки значения пересекающегося риска, позволяет в результате различных комбинаций оценок получить гораздо больше вариантов значений аудиторской выборки.

Таблица 4 – Значения объёма выборки

Наименование риска	Оценка риска: В – высокий, С – средний, Н – низкий								
Неотъемлемый риск	В	В	В	В	В	В	С	С	С
Риск средств контроля	В	В	В	С	С	С	В	В	В
Пересекающийся риск	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н
Объём выборки	46	38	28	38	32	21	38	32	21
Неотъемлемый риск	С	С	С	Н	Н	Н	Н	Н	Н
Риск средств контроля	С	С	С	В	В	В	С	С	С
Пересекающийся риск	В	С	Н	В	С	Н	В	С	Н
Объём выборки	28	24	13	32	24	14	21	14	13

Здесь проводится оценка аудитором уровней рисков: неотъемлемого, средств контроля и пересекающихся процедур по той же шкале (см. табл. 2). В результате комбинации различных оценок также получают варианты значений, но уже не условных коэффициентов, а конкретных объемов выборки.

Только значения для вариантов, связанных с низкой степенью риска средств контроля, отсутствуют; в случае необходимости могут быть применены значения, соответствующие среднему уровню указанного риска.