

УДК 87.35.91

## **АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА И АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА: СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ**

**Смагина Анастасия Юрьевна,**

*Ст. преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
(amastasiasmgn@rambler.ru)*

*Тольяттинский государственный университет, Тольятти, Россия*

*В данной статье рассматривается сущность и порядок проведения аудиторской выборки, а также рассматривается роль и виды аудиторских доказательств при осуществлении аудиторской проверки.*

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская деятельность, аудиторская выборка, аудиторские доказательства.

Аудит финансовой отчетности за последние годы приобретает все большее значение, т.к. его цель - выявление ошибок и легитимности отражения данных в отчетности экономического субъекта. Основным конечным продуктом аудиторской деятельности является подготовленное аудиторское заключение, где выражено мнение независимого специалиста о достоверности отчетности и соответствия ее нормам действующего законодательства. Аудит является эффективным инструментом внутреннего контроля не только для таких экономических субъектов, как страховые компании, кредитные организации и прочие, для которых аудит в силу закона является обязательным, но и для малых и средних предприятий, которые благодаря инициативному аудиту могут осуществлять мероприятия по обеспечению внутреннего контроля и управления.

Порядок проведения аудита регламентирован Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, раскрывающие особенности проведения аудиторских проверок и составления аудиторского заключения [1]. Однако в ближайшее время данные правила аудиторской деятельности уступят место МСА- международным стандартам аудита, некоторые из которых будут применяться на территории РФ ввиду процессов международной глобализации и интеграции [4].

Одним из важных этапов проведения аудиторской проверки является аудиторская выборка и получение аудиторских доказательств. Аудиторские фирмы и аудиторы вправе самостоятельно определять формы и методы проверки. Все методы можно условно разделить на две группы:

- методы организации аудита: сплошная, выборочная, документальная, фактическая, аналитическая, комбинированная проверки.

- методы получения аудиторских доказательств.

На основании результатов предварительного анализа и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в общем плане аудита определяется способ проведения аудита – сплошной или выборочный.

Аудиторская организация может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным способом при определенном условии. К условию относится следующее – если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является правомерным, либо если применение выборочного способа менее эффективно, чем сплошного.

Сплошные проверки проводятся лишь в наиболее значимых разделах проверки, как правило, по отдельным ее направлениям.

При осуществлении выборочной проверки аудиторская организация обязана руководствоваться федеральным правилом аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка».

Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций.

Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов. Они отобраны для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. Выборка может быть нестатистической или произвольной и статистической.

Нестатистический выборочный метод – это анализ по качественным признакам в зонах повышенного аудиторского риска. Как правило, его применяют при невозможности использовать метод статистической выборки.

Статистический выборочный метод может применяться в следующих целях:

1. При обнаружении повторяющихся ошибок, искажений, проявляющихся с определенной частотой и в определенном количестве.

2. При оценке масштабов распространения обнаруженных ошибок.

Существуют следующие виды выборки:

1. возвратная выборка – из процесса отбора не исключаются ранее проверенные элементы.

2. безвозвратная выборка – из процесса отбора исключаются ранее проверенные элементы.

3. механическая выборка – предполагает предварительное ранжирование единиц проверяемой совокупности.

4. серийная выборка – отбор элементов для проверки осуществляется не единицами, а сериями.

5. другие методы.

Обычно выборка должна быть репрезентативной, то есть представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

- 1) случайный отбор – он может проводиться по таблице случайных чисел.
- 2) систематический отбор.
- 3) комбинированный отбор – он представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

При определении объема 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 по тому же самому вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности.

Риск выборки имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различаются риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки правильности оборотов и сальдо по счетам.

При тестировании средств контроля различаются 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 правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различаются следующие риски выборки:

1. 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.

2. 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 проведения дополнительной работы со стороны аудиторской организации или экономического субъекта, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка.

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 определя-

ется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности: чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

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

Вне зависимости от того, каким методом построена выборка, она должна представлять надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которой основывается мнение аудитора.

К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности, письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников - от третьих лиц. Федеральное правило аудиторской деятельности №7 «Аудиторские доказательства» регламентирует единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности. Также оно содержит установленные нормы по отношению к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств. Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям.

1. Надлежащий характер, а именно - качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

2. Достаточность, которая предполагает количественную оценку аудиторских доказательств и зависит от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности - чем выше риск, тем больше требуется доказательств. Также она зависит от качества таких доказательств - чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств. Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

К аудиторским доказательствам относятся документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица и информация, полученная из других источников, а именно:

- Информация, полученная в ходе предыдущего аудита - при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита.

- Информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудита, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом.

- Информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом при подготовке бухгалтерской отчетности.

Аудиторские доказательства должны собираться аудитором главным образом в результате выполнения аудиторских процедур в ходе аудита.

Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами, полученными на основе информации аудируемого лица.

Классификация аудиторских доказательств довольно разнообразна. Первая категория - Внутренние, внешние и смешанные аудиторские доказательства. Внутренние включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде. Внешние включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде, смешанные включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской организации представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные и внутренние доказательства.

Вторая классификация аудиторских доказательств - прямые и обратные. Прямые – непосредственно подтверждают истинность и правильность сделанного предположения, тогда как обратные подтверждают истинность такого предположения путем опровержения противоположного предположения. Третья категория аудиторских доказательств - личные объяснения и вещественные или же устные и письменные. Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно являются более достоверными, чем устные показания.

Источниками получения аудиторских доказательств являются: первичные документы экономического субъекта и третьих лиц, регистры бухгалтерского учета экономического субъекта, результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, бухгалтерская отчетность.

Таким образом, аудиторская выборка и аудиторские доказательства были и остаются одними из важнейших звеньев в процессе проведения аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

*Список литературы*

1. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 № 307-ФЗ (действующая редакция, 2016)
2. Боровицкая М.В. К вопросу организации управленческого учета и внутренней отчетности на предприятии// Молодой ученый. - 2016.- № 1.- С. 321-325.
3. Лапшина О.С. Проблемы правового регулирования банковской деятельности на современном этапе// Вестник Самарской гуманитарной академии. Серия: Право. 2013. - № 2 (14).- С. 57-60.
4. Смагина А. Ю. Проблемы применения международных стандартов аудита в России//Бюллетень науки и практики. Электрон. журн. 2016. №7 (8).С.102-105.

## AUDIT SAMPLING AND AUDIT EVIDENCE: ESSENCE AND CLASSIFICATION

**Smagina Anastasia Yurievna,**

assistant professor of the chair «Accounting, analysis and audit»

(anastasiasmgn@rambler.ru)

*Togliatti State University, Togliatti (Russia)*

*Abstract: This article examines the nature and procedure of audit sampling, as well as the role and types of audit evidence about the implementation of the audit.*

*Keywords: audit, audit activities, audit sampling, audit evidence.*