



**Лекции по дисциплине «Аудит»**

***ТЕМА 9. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И  
АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ***

# П Л А Н

1. Рабочие документы аудитора, их состав, содержание, порядок оформления, использования и хранения
2. Аудиторские доказательства, их виды, классификация, источники и методы получения
3. Аудиторские процедуры. Процедуры по существу и аналитические процедуры. Контрольные процедуры. Тест средств контроля
4. Методы фактического контроля, применяемые в аудите
5. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита
6. Аудиторская выборка

## 1. РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ИХ СОСТАВ, СОДЕРЖАНИЕ, ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ, ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И ХРАНЕНИЯ

- ? Нормативное регулирование: **ФПСАД № 2** «Документирование аудита» (утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696).
- ? **Документация** – рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора или получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.
- ? Аудитор должен *составлять рабочие документы* в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.
- ? Аудитор вправе *определять объем документации* по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением.
- ? *Объем документации аудиторской проверки* должен быть таким, чтобы в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

- *Форма и содержание рабочих документов* определяются такими **факторами**, как:
  - характер аудиторского задания;
  - требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
  - характер и сложность деятельности аудируемого лица;
  - характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
  - необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;
  - конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.
- Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения.
- В целях *повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов* рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.).

**? Рабочие документы обычно содержат:**

- информацию, касающуюся организационно – правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово – хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, что выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, применяемых в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверяющихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудитором, экспертам и третьим лицам и полученные от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

- *Рабочие документы являются собственностью аудитора.*
- *Хотя часть документов или выдержки из них могут быть представлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.*
- *Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.*

## 2. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА, ИХ ВИДЫ, КЛАССИФИКАЦИЯ, ИСТОЧНИКИ И МЕТОДЫ ПОЛУЧЕНИЯ

- ? *Нормативное регулирование: ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» (утв. Приказом Минфина РФ от 16.08.2011 г. № 99н).*
- ? Термин «проведение аудиторской проверки» фактически означает процесс сбора и оценки так называемых *аудиторских доказательств*.
- ? *В качестве доказательств в аудите* выступает информация, позволяющая аудитору формировать мнение о достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.
- ? **Цель стандарта** – определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации (или индивидуального аудитора) по поводу и выполнению аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности (аудиторские доказательства).



? *К аудиторским доказательствам относятся:*

- документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;
- информация, полученная из других источников. В частности: информация, полученная в ходе предыдущего аудита; информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудита, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжения 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 в процессе подготовки бухгалтерской отчетности.
- В отдельных случаях *аудиторским доказательством* может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение.
- В соответствии с современным подходом к планированию проверки целью накопления аудиторских доказательств является формирование выводов о соответствии рассматриваемой *финансовой (бухгалтерской) отчетности предпосылкам ее подготовки.*

? **Предпосылки составления бухгалтерской отчетности** – это сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета.

? Предпосылки включают в себя следующие элементы:

1. Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни:

- *возникновение* – отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;
- *полнота* – все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;
- *точность* – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом;
- *отнесение к соответствующему периоду* – хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде;
- *классификация* – хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

2. *Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода:*

- *существование* – отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;
- *права и обязательства* – аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;
- *полнота* – все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;
- *оценка и распределение* – активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно.

3. *Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации:*

- *возникновение, права и обязательства* – отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

- *полнота* – все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее;
- *классификация и понятность* – финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме;
- *точность и оценка* – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.
- *При подтверждении предпосылок* подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудиторы должны *оценивать надлежащий характер и достаточность аудиторских доказательств.*
- Понятия «*достоверность*» и «*надлежащий характер*» аудиторских доказательств взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате *тестирования средств контроля и проведения аудиторских процедур по существу.*

? Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям:

а) *надлежащий характер*, т. е. качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) *достаточность*, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также 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:**

а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;

б) информация, полученная из других источников. В частности:

- 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 аудитора, 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 в процессе подготовки отчетности.
- Основные *аудиторские процедуры оценки рисков* определены ФПСАД № 8 и представляют собой:
  - направление запросов в адрес руководства и других сотрудников аудируемого лица;
  - проведение аналитических процедур;
  - наблюдение и инспектирование.
- ✓ Таким образом, аудитор обязывается использовать для получения аудиторских доказательств следующие применимые в рамках конкретного задания процедуры:
  - направление запросов, проведение аналитических процедур, наблюдение и инспектирование в целях оценки рисков существенного искажения;

- тесты средств контроля и процедуры проверки по существу как дальнейшие аудиторские процедуры.
- После того как *аудиторские доказательства получены*, аудитору необходимо убедиться, что представленная в них *информация уместна и надежна*.
- В *таблице 1* приводятся сформулированные в Стандарте подходы, на которые следует ориентироваться аудитору при оценке уместности информации, полученной в виде аудиторских доказательств.
- Также в ФСАД 7/2011 рассматриваются ориентиры в отношении оценки надежности аудиторских доказательств.
- Стандарт указывает, что на надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, влияют следующие факторы:
  - источник, из которого получена информация;
  - характер информации;
  - обстоятельства, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения.

Подходы к оценке уместности информации  
(на основании п. 20 ФСАД 7/2011)

Аспект рассмотрения информации	Принцип оценки уместности аудиторских доказательств
В зависимости от цели процедуры...	... уместная информация связана с целью аудиторской процедуры и с предпосылкой составления бухгалтерской отчетности, в отношении которой выполняется процедура
В зависимости от предпосылки отчетности...	... получаемая информация может обеспечить получение аудиторских доказательств, уместных в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок
При проведении тестов контроля....	... необходимо определить параметры работы рассматриваемого средства контроля, а также – что такое понятие «отклонение» для этого средства контроля, которое указывает на то, что функционирование средства контроля отличается от ожидаемого
При разработке процедур проверки по существу...	... должны определяться параметры, уместные для цели аудиторской процедуры, которые указывали бы на искажение проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности



- ? В стандарте указывается что при прочих равных условиях *более надежны аудиторские доказательства, полученные:*
- из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу источника;
  - внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;
  - непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средств контроля);
  - в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, а также доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов.
  - *Новым элементом ФСАД 7/2011 является рассмотрение вопроса о надежности информации, подготовленной аудируемым лицом (как самостоятельно, так и с привлечением экспертов), для использования ее в качестве аудиторского доказательства.*
  - **Во-первых**, рассматриваются процедуры, которые должен провести аудитор для подтверждения надежности информации, полученной на основе заключения эксперта руководства.

? Эти процедуры заключаются:

- в проведении аудитором оценки компетентности, навыков и объективности эксперта;
- получении понимания того, в чем заключалась работа эксперта;
- получении доказательств того, что работа эксперта носила надлежащий характер и поэтому ее результаты могут использоваться в качестве аудиторского доказательства в отношении соответствующей предпосылки бухгалтерской отчетности.
- *В Приложении к стандарту* приведены конкретные примеры вопросов, которые аудитору стоит подробно рассмотреть при изучении работы эксперта руководства.
- **Во-вторых**, в ФСАД 7/2011 регламентированы процедуры, которые следует провести аудитору при оценке информации, подготовленной самим аудируемым лицом.
- Если аудитор использует такую информацию в качестве доказательств, то стандарт требует, чтобы он оценил, является ли она надежной.
- При этом в стандарте поясняется, что такое *надежная информация* – это *информация, которая является точной, полной и достаточно подробной для целей аудита.*

? Стандарт указывает, в рамках каких процедур аудитор может оценить надежность информации, подготовленной самим аудируемым лицом (Рис. 1):



Рис. 1. Процедуры получения аудиторских доказательств надежности информации, подготовленной самим аудируемым лицом

- ? В стандарте даны рекомендации по работе аудитора с информацией, содержащейся в электронном виде: если некоторые данные бухгалтерского учета или иная информация клиента доступны только в электронном виде или только в определенное время или же в случаях, когда отдельные виды информации в электронной форме могут быть недоступны по истечении определенного времени, аудитор должен достичь договоренности с клиентом о хранении им данной информации, необходимой для проведения аудиторских процедур, или же аудитор должен выполнять аудиторские процедуры в то время, когда такая информация доступна.
- ? В стандарте рассмотрены и методы отбора элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств.
- ? 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.
- ? Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от источника, из которого получена информация: характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения.

- ? При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:
- а) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах и др.);
  - б) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;
  - в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);
  - г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме;
  - д) аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.

- ? Когда информация, используемая в качестве аудиторского доказательства, подготовлена с участием эксперта, приглашаемого аудируемым лицом, аудитор должен, насколько это необходимо для целей аудита:
- а) оценить компетентность, навыки и объективность эксперта аудируемого лица;
  - б) понять, в чем заключалась работа эксперта, нанятого аудируемым лицом;
  - в) убедиться, что работа эксперта носила надлежащий характер, чтобы быть использованной в качестве аудиторского доказательства в отношении соответствующей предпосылки бухгалтерской (финансовой) отчетности.
- В случае, если при выполнении аудиторских процедур используется информация, подготовленная аудируемым лицом, аудитор должен оценить, является ли эта информация надежной, т.е. точной, полной и достаточно подробной для целей аудита.
  - В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать как аудиторское доказательство, он должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнение.

### **Методы и способы получения аудиторских доказательств.**

- В ходе разработки тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен *установить методы отбора элементов* для тестирования, которое являлось бы эффективным для целей аудита.
- В соответствии с ФСАД 7/2011 аудитор может использовать для отбора элементов для тестирования следующие *методы: отбор всех элементов (сплошная проверка): отбор специфических (определенных) элементов; построение аудиторской выборки.*
- Выбор одного метода или сочетания нескольких методов отбора элементов для тестирования зависит от конкретных обстоятельств (рисков существенного искажения в отношении предпосылки составления проверяемой бухгалтерской отчетности, др.), практической реализуемости и эффективности метода.
- В практике работы аудиторских фирм применяются следующие способы получения аудиторских доказательств: *сплошная, выборочная, аналитическая и комбинированная проверки.*

### 3. АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

- ? *Нормативное регулирование: ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства».*
- ? *ФСАД 7/2011 определяет содержание основных аудиторских процедур, которые по отдельности или в сочетании могут применяться аудитором для получения аудиторских доказательств, - это запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры.*
- ? *Аудиторская процедура – запрос.*
  - *Аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение.*
  - *При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:*
    - а) запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;*
    - б) запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;*
    - в) ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства.*



- ? Вместе с тем ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором.
- ? В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;
- г) при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной.
  - o Для подтверждения намерения и планов руководства аудируемого лица аудитору необходимо также четкое представление о выполнении в прошлом намерений и планов руководства аудируемого лица, об аргументах относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор;
- д) ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица, или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;
- е) предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не даст достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

? *Аудиторская процедура – инспектирование.*

- ✓ Аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов.
- ✓ *Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.*
- ✓ *При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:*
  - а) *отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива; но в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации);*
  - б) *инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудиторским лицом учетной политики (например, в части признания выручки);*

- в) *инспектирование материальных активов* может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудиторского лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов;
- г) *инспектирование отдельных единиц активов* осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.
- ▣ При ***наблюдении*** аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами.
  - ▣ При ***наблюдении аудитор*** должен принять во внимание, что, обеспечивая аудиторские доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.
  - ▣ При ***подтверждении*** аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе.

? *Внешние подтверждения* применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

- а) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;
- б) в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;
- в) отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

▣ В процессе *пересчета* аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях.

▣ *Пересчет* может выполняться вручную или автоматически.

▣ В процессе *повторного проведения* аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

▣ При *выполнении аналитических процедур* аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера.

- ? *Аналитические процедуры* предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.
- ? Аудиторские процедуры при необходимости могут сочетаться.
- ? При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.
- ? При этом надо принять во внимание, что:
  - а) уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, логически связана с целью аудиторской процедуры и влияет на нее, а в соответствующих случаях такая связь существует и с предпосылкой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.
  - ✓ На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования;
  - б) одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение аудиторских доказательств, уместных в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок;

- в) разработка тестов средств контроля с целью получения уместных аудиторских доказательств включает определение параметров работы средств контроля (характеристик или атрибутов), которые могли бы характеризовать их работу, а также параметров, отклонения средств контроля, которые бы указывали на функционирование средств контроля, отличающееся от ожидаемого.
- ✓ Наличие или отсутствие таких параметров может проверяться аудитором впоследствии;
- г) разработка процедур проверки по существу включает определение параметров, уместных для цели аудиторской процедуры, которые могли бы указать на искажение проверяемой предпосылки составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## 4. МЕТОДЫ ФАКТИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В АУДИТЕ

- ? **Пересчет** представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях или выполнение аудитором самостоятельных расчетов.
- ? **Инвентаризация** является одним из *методов получения аудиторских доказательств*.
- ? При этом *инвентаризацию* можно рассматривать как метод получения наиболее ценных и достоверных доказательств реальности и точности статей актива баланса, фактов совершения хозяйственных операций.
- ? *ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»*, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в случае присутствия аудитора при проведении инвентаризации товарно – материальных ценностей.
- ? Если в силу непредвиденных обстоятельств аудитор не может присутствовать при инвентаризации ТМЦ, он самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в другой день, а в случае необходимости составляет оборотную ведомость движения ТМЦ в период между датами проведения выборочного осмотра и пересчета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

- ? **Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций** позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией.
- ? Полученная информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования этих операций.
- ? **Типичными видами аналитических процедур** являются:
- а) сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
  - б) сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
  - в) оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
  - г) сопоставление финансовых показателей деятельности экономического субъекта со средними показателями соответствующей отрасли экономики;
  - д) сопоставление финансовой информации и нефинансовой (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета).



? **Подготовка альтернативного баланса.** Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) аудиторская организация может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг).

## 5. ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА ПО РАССМОТРЕНИЮ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ХОДЕ АУДИТА

- *Нормативное регулирование: ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» (утв. Приказом Минфина РФ от 17 августа 2010 г. № 90н).*
- *Аудитор рассматривает в ходе аудита недобросовестные действия, которые явились причиной существенных искажений бухгалтерской отчетности, а именно: искажений, возникших в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, и искажений, возникших в результате присвоения активов.*
- *Основными факторами риска недобросовестных действий, принимаемыми аудитором во внимание при рассмотрении недобросовестных действий (далее – факторы риска), являются: мотивирующие факторы; давление совершить недобросовестное действие; осознанная возможность предпринять недобросовестное действие и способность завуалировать его, находя ему логическое обоснование.*
- *В обязанности аудитора не входит правовая квалификация того, действительно ли было совершено недобросовестное действие.*

- **Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности** заключается в преднамеренном искажении ее, включающем неотражение числовых данных или нераскрытие информации в бухгалтерской отчетности с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности.
- Это может явиться результатом попвток руководства аудируемого лица манипулировать данными о прибыли аудируемого лица, с тем, чтобы ввести в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности в отношении как самой деятельности аудируемого лица, так и ее рентабельности.
- Такое манипулирование данными о прибыли аудируемого лица может начаться с незначительных действий и безосновательных изменений допущений или суждений руководства аудируемого лица.
- Давление или мотивирующие факторы могут привести к тому, что масштабы указанных действий обусловят *недобросовестное составление бухгалтерской отчетности*.
- Данная ситуация может иметь место в тех случаях, когда на фоне стремления оправдать ожидания рынка или максимально увеличить размеры денежного вознаграждения, зависящего от результатов деятельности, руководство намеренно занимает позицию, которая приводит к недобросовестному составлению бухгалтерской отчетности, существенно искажая ее.

- Действия руководства аудируемого лица по существенному занижению прибыли могут быть продиктованы желанием занизить налогооблагаемую базу, или, напротив, по завышению прибыли – могут быть осуществлены в целях привлечения банковского финансирования.
- *Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности* может являться результатом:
  - а) манипулирования, фальсификации (включая подделку), изменения учетных записей или первичных учетных документов, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность;
  - б) искажения или намеренного пропуска событий, хозяйственных операций или другой информации в бухгалтерской отчетности, или их преднамеренного исключения из данной отчетности;
  - в) намеренного неправильного применения принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации, представления и раскрытия информации.
- ▣ *Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности* может быть связано также с обходом руководством аудируемого лица средств контроля, в частности, следующими способами:
  - а) внесением фиктивных учетных записей в учетные регистры, как правило, ближе к концу отчетного периода, в целях манипулирования результатами хозяйственной деятельности или для достижения каких-то иных целей;

- б) безосновательным изменением допущений и суждений при оценке остатков по счетам бухгалтерского учета;
- в) пропуском или перенесением на более поздние или ранние периоды признания в бухгалтерской отчетности событий и хозяйственных операций, которые имели место в отчетном периоде;
- г) сокрытием или нераскрытием информации о фактах, которые могут оказывать влияние на показатели бухгалтерской отчетности;
- д) участием в сложных хозяйственных операциях, направленных на искаженное представление финансового состояния или финансовых результатов деятельности аудируемого лица;
- е) изменением учетных записей, связанных с существенными или нетипичными хозяйственными операциями, или условий их осуществления.
  - **Присвоение активов аудируемого лица** может быть осуществлено, в частности, путем:
    - а) присвоения денежных средств (например, присвоение денежных поступлений от дебиторов или направление на персональные банковские счета денежных поступлений, перечисленных от контрагентов в адрес закрытых банковских счетов аудируемого лица);

- б) хищения материальных и нематериальных активов (например, хищение запасов для использования в личных целях или для продажи, хищение отходов для их перепродажи, участие в сговоре с конкурентами с раскрытием технологических данных в целях получения денежного вознаграждения);
- в) инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг (например, платежи фиктивным поставщикам, взятки, выплачиваемые поставщиками агентам по закупке, из числа работников аудируемого лица, в обмен на завышение продажных цен, выплаты фиктивным работникам);
- г) использования активов аудируемого лица в личных целях (например, использование активов в виде залога по персональному займу или займу для связанной стороны).
  - Присвоение активов, как правило, сопровождается вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами.

- **Примеры обстоятельств, указывающих на возможность наличия недобросовестных действий аудируемым лицом требований нормативных актов в ходе аудита.**

### **1.Несоответствия в учетных записях, в том числе:**

- а) хозяйственные операции, которые отражены в неполном объеме или с несовпадением сроков, или отражены неправильно в части сумм, учетного периода, классификации или учетной политики аудируемого лица;
- б) документально не подтвержденные или несанкционированные данные счетов бухгалтерского учета или хозяйственные операции;
- в) корректировки, внесенные при составлении бухгалтерской отчетности, которые существенно влияют на финансовые результаты;
- г) доказательства доступа работников к информационным системам и учетным записям, которые не оправдываются производственной необходимостью;
- д) информация, сообщенная аудитору в конфиденциальном порядке, о подозрениях в отношении совершения недобросовестных действий.

## **2. Противоречивые или недостающие доказательства, в том числе:**

- а) недостающая документация;
- б) документация, в которую были внесены изменения;
- в) наличие только ксерокопии или электронных копий документов в то время как должны существовать оригиналы;
- г) существенные необъясненные несоответствия, выявленные при проверке согласованности данных;
- д) необычные изменения в данных бухгалтерского баланса, или изменения в динамике важнейших коэффициентов, или несоответствие взаимосвязей показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности, например, опережающий рост дебиторской задолженности по сравнению с показателями выручки;
- е) непоследовательная, неопределенная или неестественная реакция руководства аудируемого лица или сотрудников на запросы аудитора или аудиторские аналитические процедуры;
- ж) необычные расхождения между текущими учетными записями аудируемого лица и ответами на запросы о подтверждении информации;
- з) большое количество учетных записей по кредитованию счетов учета дебиторской задолженности и иных корректировок, сделанных в отношении счетов учета дебиторской задолженности;



- и) необъясненные или неудовлетворительно объясненные расхождения между данными учетных регистров по учету дебиторской задолженности и соответствующим счетам бухгалтерского учета или между утверждениями покупателей и заказчиков и данными учетных регистров по учету дебиторской задолженности;
- к) недостающие или несуществующие аннулированные чеки в случаях, когда аннулированные чеки обычно хранятся вместе с выпиской с банковского счета;
- л) недостача единиц запасов или объектов материальных активов, которые характеризуются крупными размерами;
- м) недоступные или пропущенные доказательства в электронной форме, что противоречит существующей практике и политике аудируемого лица в части хранения документов;
- н) меньшее или большее количество ответов на запросы о подтверждении информации, по сравнению с ожидавшимися;
- о) неспособность представить доказательства проведенного в текущем году тестирования измененных или внедренных впервые основных информационных систем и др.

### **3. Напряженные или необычные отношения между аудитором и руководством аудируемого лица, в том числе:**

- а) отказ руководства аудируемого лица в предоставлении аудитору доступа к документации, производственным объектам, определенным работникам, покупателям и заказчикам, поставщикам и иным лицам, от которых аудиторы могли бы получить аудиторские доказательства;
- б) необоснованная спешка со стороны руководства аудируемого лица при решении сложных или спорных вопросов;
- в) жалоба руководства аудируемого лица на подход к проведению аудита, запугивание участников аудиторской группы, особенности в связи с критической оценкой аудитором аудиторских доказательств или в ходе принятия решений аудитором в отношении возможных разногласий с руководством аудируемого лица;
- г) длительные задержки при предоставлении запрошенной у аудируемого лица информации;
- д) нежелание облегчить доступ аудитора к остальным электронным файлам для проведения тестирования с помощью компьютеров;
- е) отказ руководства аудируемого лица в предоставлении аудитору доступа к ведущим работникам информационно – технологического отдела, включая специалистов по информационной безопасности, операторов и разработчиков систем, а также к соответствующему оборудованию;

- ж) нежелание руководства аудируемого лица дополнительно раскрывать информацию о бухгалтерской отчетности или уточнять уже раскрытую информацию с тем, чтобы сделать отчетность более полной и понятной;
- з) нежелание руководства аудируемого лица своевременно устранять выявленные недостатки системы внутреннего контроля.

#### **4. Прочие факторы:**

- а) нежелание руководства аудируемого лица дать согласие на закрытую встречу аудитора с представителями собственника аудируемого лица;
- б) принципы учетной политики, которые отличаются от характерных для данного вида деятельности;
- в) частые изменения в оценочных значениях, которые нельзя объяснить изменившимися обстоятельствами;
- г) терпимое отношение руководства аудируемого лица к нарушениям кодекса поведения аудируемого лица и др.

## 6. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

- ? Нормативное регулирование: **ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка»** (утв. Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532).
- ? **ФПСАД № 16 является аналогом МСА 530 «Аудиторская выборка».**
- ? Сравнительная характеристика МСА 530 и ФПСАД № 16 приведена в таблице 1:

Таблица 1

Признак сравнения	МСА 530	ФПСАД № 16
1	2	3
Цель стандарта	Устанавливает нормы и рекомендации по использованию аудиторской выборки и других средств выбора элементов при разработке аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств	Устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке в целях сбора аудиторских доказательств

1	2	3
Число элементов генеральной совокупности	В случае большой генеральной совокупности ее действительный объем оказывает лишь незначительное (если вообще какое бы то ни было) воздействие на объем отобранной совокупности	При большой генеральной совокупности действительный ее объем оказывает лишь незначительное влияние на объем отобранной совокупности
Определение аудиторской выборки	Аудиторская выборка – применение аудиторских процедур менее чем к 100 % статей, включенных в сальдо счета, или операций, составляющих обороты по счетам, таким образом, чтобы на все элементы совокупности распространялась возможность быть отобранными	Аудиторская выборка (выборочная проверка) – применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций

- В разделе «*Введение*» четко определено, что *ФПСАД № 16* «устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке в целях сбора аудиторских доказательств».
- При разработке процедур аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должны **определить надлежащие методы отбора элементов**, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов.
- **Аудиторская выборка (выборочная проверка)** – 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, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.
- ▣ Значительная часть *ФПСАД № 16* посвящена методам отбора элементов генеральной совокупности.
- ▣ Стандарт описывает **три метода**: *сплошная проверка, отбор специфических элементов, формирование аудиторской выборки.*

- ▣ *Методы определения объема выборки могут быть различными (Рис. 1).*
- ▣ *Аудитор может решить, что наиболее целесообразным было бы исследовать всю генеральную совокупность элементов, которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций (или страту в составе данной генеральной совокупности).*
- ▣ *Сплошная проверка, как правило, не применяется при проведении тестов средств внутреннего контроля; но часто применяется в аудиторских процедурах проверки по существу.*
- ▣ *Сплошная проверка может быть целесообразна, если:*
  - *генеральная совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости;*
  - *неотъемлемый риск и риск средств внутреннего контроля 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 с точки зрения соотношения затрат и результатов.*

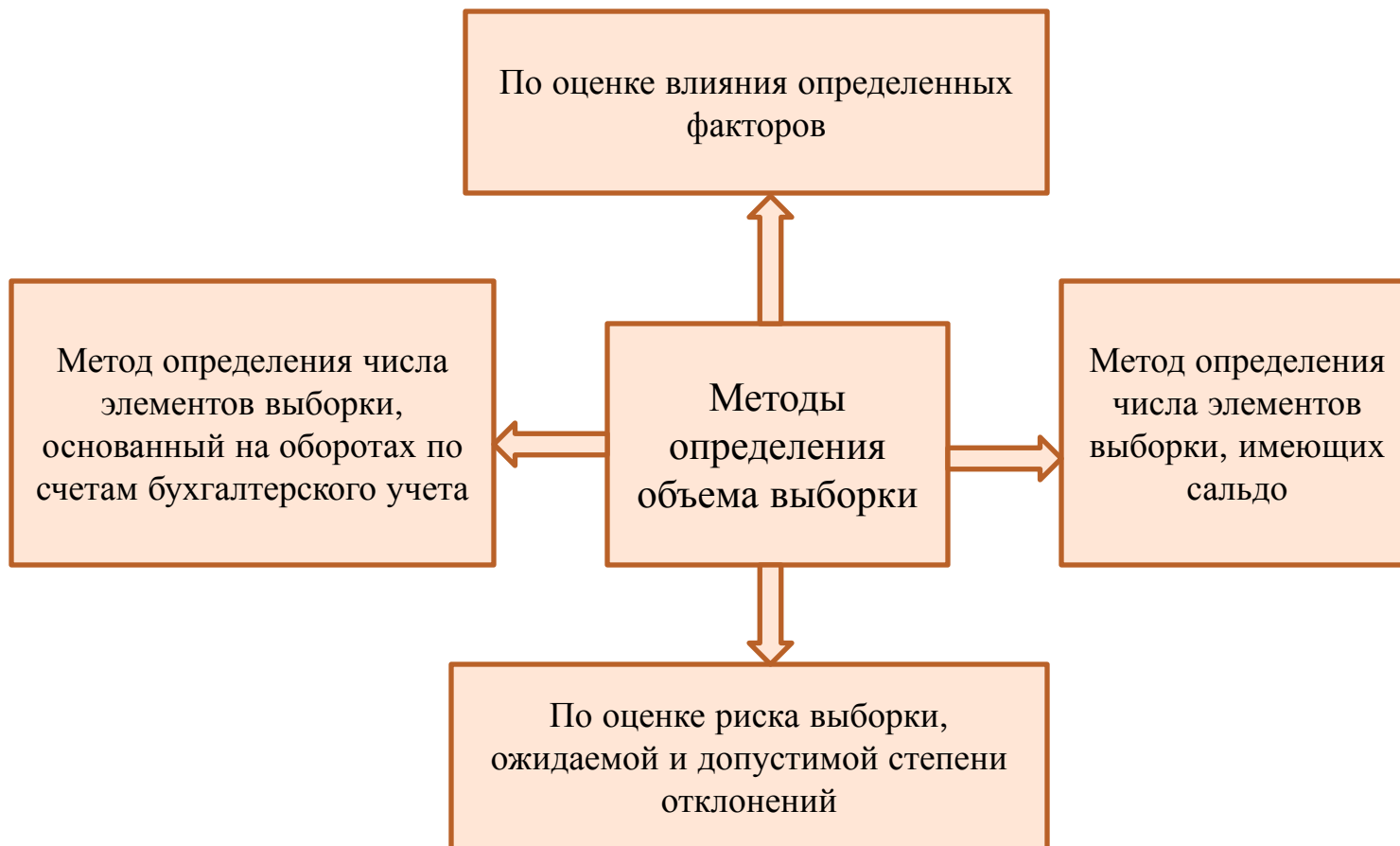


Рис. 1. Методы определения объема выборки



▣ *Отбор специфических элементов может включать:*

а) *элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки.*

✓ *Аудитор может решить отобрать для проверки определенные элементы генеральной совокупности исходя из их высокой стоимости или обладания какой – либо другой характеристикой, например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками;*

б) *элементы, превышающие определенную величину.*

✓ *Аудитор может решить отобрать элементы, стоимость которых превышает определенную величину, чтобы подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однородных операций;*

в) *элементы для получения информации.*

✓ *Аудитор может проверить определенные элементы для получения информации по таким вопросам, как особенности деятельности аудируемого лица, характер хозяйственных операций, отдельные черты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;*

г) *элементы для проверки процедур.*

✓ *Аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных элементов, чтобы определить, выполняется ли аудируемым лицом конкретная процедура.*

- ▣ Аудитор может решить **провести выборочную проверку** в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций.
- ▣ *Выборочная проверка* может быть проведена **с использованием статистического и нестатистического подхода.**
- ▣ Например, при тестировании средств внутреннего контроля анализ характера и причины ошибок будет, как правило, более важным, чем статистический анализ самого наличия или отсутствия (то есть подсчета) ошибок.
- ▣ В такой ситуации наиболее целесообразным может быть **нестатистический подход** к выборочной проверке.
- ▣ **При применении статистической выборки** объем отобранной совокупности может определяться на основании подходов теории вероятности и математической статистики или профессионального суждения аудитора.
- ? *При анализе отбираемой для тестирования совокупности* аудитор принимает во внимание:
  - цели теста;
  - характеристики генеральной совокупности.

- Для аудитора важно обеспечить, чтобы **генеральная совокупность** была:
- а) *надлежащей* с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования).
  - ✓ Например, если цель аудита заключается в проверке завышения суммы кредиторской задолженности, то генеральная совокупность может быть определена как перечень задолженностей кредиторам;
  - б) *полной*. Например, если аудитор собирается отобрать из какой – либо папки первичные документы для выборочной проверки, нельзя прийти к определенным выводам относительно всех документов за соответствующий период, если аудитор не уверен в том, что действительно все документы были подшиты в папку.
  - Эффективность аудита может быть повышена, если аудитор проводит **стратификацию генеральной совокупности** путем разделения ее на *дискретные подмножества*, которые имеют какие – либо идентифицирующие характеристики.

- *Цель стратификации* состоит в снижении вариативности элементов в рамках каждой страты и тем самым в уменьшении объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с использованием выборочного метода.
- **Страты (подмножества)** должны быть тщательно определены таким образом, чтобы *каждый элемент выборки мог быть включен только в одну страту*.
- При выполнении процедуры проверки по существу **обороты по счету бухгалтерского учета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по стоимости**.
- Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми значительными потенциальными ошибками с точки зрения завышения величин.
- При проведении аудиторских *процедур по существу*, в особенности при тестировании на предмет завышения величин, нередко оказывается эффективным определить элементы выборки как отдельные показатели в денежном выражении (например, рубли), которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета или группу однотипных операций.

- ? Выбрав отдельные конкретные показатели в денежном выражении из генеральной совокупности (например, сумму дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные обороты по счету бухгалтерского учета), которые содержат такие показатели в денежном выражении.
- ? Такой *подход к определению элементов выборки* обеспечивает ориентацию работы аудитора на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к *меньшему объему выборки*.
- ? Такой прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов *из компьютеризированной базы данных*.
- ? По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен **экстраполировать (распространить) ошибки**, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности, и должен **проанализировать воздействие прогнозируемой (экстраполированной) ошибки** на цели конкретного теста и на другие области аудита.

- ? Аудитор оценивает общую ошибку в генеральной совокупности, с тем чтобы получить обобщенное представление диапазона ошибок и сравнить его с допустимой ошибкой.
- ? Когда **ошибка признана аномальной, она может быть исключена** при *экстраполяции ошибок*, найденных в отобранной совокупности, на всю генеральную совокупность.
- ? *Последствия любой такой ошибки*, если она не исправлена, все равно должны быть рассмотрены в дополнение к оценке полной величины ошибок, не являющихся аномальными.
- ? Если обороты по счету бухгалтерского учета или группы однотипных операций были **поделены на страты**, то *экстраполяция ошибок проводится отдельно по каждой страте*.
- ? Совокупность *типичных, прогнозируемых и аномальных ошибок по каждой страте* рассматривается с точки зрения их влияния на достоверность остатка по счету бухгалтерского учета или всей группы однотипных операций.
- ? Аудитор должен **оценить результаты проверки элементов** в отобранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или оценка должна быть пересмотрена.

- ? Аудитор должен **отбирать элементы** для подлежащей проверке совокупности исходя из того, чтобы **каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным**.
- ? **Статистическая выборка** требует, чтобы элементы отбирались случайным образом, то есть так, чтобы у каждого элемента была некоторая ненулевая вероятность быть избранным.
- ? **Элементы выборки** могут представлять собой натуральные объекты (такие, как счета – фактуры) или показатели в денежном выражении.
- ? **При нестатистической выборке** аудитор для отбора статей опирается на *профессиональное суждение*.
- ? Так как целью выборки является получение выводов по всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать **репрезентативную совокупность** путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности.
- ? Проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась предвзятость.

- ? Основными методами отбора совокупности являются *случайный, систематический и бессистемный методы*.
- ? Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.
- ? Для системного отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки (например, равный 50), и после определения исходной точки в пределах 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки.
- ? Отобранная совокупность носит более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел.
- ? **При бессистемном отборе** отобранная совокупность формируется, не следуя какой – либо систематизации.
- ? Несмотря на то, что систематизация не используется, аудитор, тем не менее, должен избегать какой – либо предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда избирать или избегать избирать первые или последние бухгалтерские записи на данной странице) и постарается обеспечить, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть избраны.



- ? *Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.*
- ? Существует практика отбора элементов для проверки блоками, то есть выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого – либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу).