



## ПРИЛАГАНЕ НА МОС 530 ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

*доц. д-р Али Вейсел*  
*Дипломиран експерт-счетоводител,*  
*Регистриран одитор*

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p><i>МОС 530 Одиторски извадки</i></p> <p><i>Извадка за тестовете на контролите</i></p> <p><i>Извадка за тестовете на детайлите</i></p>	<p><i>Статията е посветена на практическото прилагане на МОС 530 Одиторски извадки. В нея се изследват извадките за тестовете на контролите и извадките за тестовете на детайлите. Представят се конкретните стъпки за следване при използване на извадковия подход. Към тях са посочени таблици и формули, основаващи се на формалните нестатистически извадки, които са най-лесните за разбиране и прилагане.</i></p>

При изпълнение на одитните процедури могат да се избират за тестване всички обекти, специфични обекти или да се излъчват извадки. Когато одиторът реши да използва извадковия подход, той трябва да се ръководи от Международен одиторски стандарт (МОС) 530 *Одиторски извадки*.<sup>1</sup> Неговото правилно прилагане позволява да се направят заключения за цялата популация. Интерес за изследване представляват възможностите за това чрез използване на възможно най-малко статистически формули.

### **Анализ на определенията в МОС 530 Одиторски извадки**

За разбирането на МОС 530 значение имат определенията, които са посочени в него. Те са особено важни, защото в българския превод на стандарта се срещат редица неточности.

Според параграф 5, буква „а” от стандарта „одитни извадки” (*Audit sampling*) или „извадки” означава прилагането на одитни процедури върху по-малко от 100% от обектите в дадена популация, които са от одиторско значение, при което всички извадкови единици имат шанс да бъдат избрани, за да се

<sup>1</sup> Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС) през юли 2012 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през май 2013 г.

осигури разумна база за одитора за оформяне на заключения за цялата популация.

Тук трябва да се поясни, че само резултатите от представителните извадки позволяват заключенията да се обобщят за цялата популация. Това означава, че под одитна извадка не трябва да се разбира всяко частично изследване. Любопитно е, че понятието *sampling*, което се съдържа в оригиналното наименование на стандарта (*IAS 530 Audit Sampling*), се превежда на български език като репрезентативно изучаване или представителна извадка.<sup>2</sup>

Стандартът разглежда два вида извадки (параграф 5, буква „ж” от МОС 530):

- „**статистическа извадка**” (*Statistical sampling*) – подход към формиране на извадките, който притежава характеристиките случаен избор на обектите в извадката; и използване на теорията на вероятностите за оценка на резултатите, включително за оценка на риска.
- „**нестатистическа извадка**” (*Non-statistical sampling*) – подходът към формиране на извадки, който не притежава характеристиките на статистическата извадка, се счита за нестатистическа.

В превода на стандарта, извършен от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България,<sup>3</sup> вместо „случаен избор” (*Random Selection*) в определението за статистическа извадка, е посочено „произволен избор”. Това обаче може да води до съществени грешки, защото термините не са синоними. Двата подхода са представени по-нататък в изложението, при изследване на избора на обекти за извадката.

Друго определение, което заслужава внимание, е „**риск на извадката**” (*Sampling risk*) – рискът одиторското заключение, базирано на извадка, да бъде различно от заключение, до което би се достигнало, ако цялата популация е била предмет на същата одитна процедура (параграф 2, буква „в” от стандарта).

Рискът на извадката може да доведе до два вида погрешни заключения:

- в случай на тест на контролите, че контролите са по-ефективни отколкото са в действителност (**риск от прекомерно доверие**)<sup>4</sup>, или в случай на тест на детайлите, че съществено отклонение не съществува, когато в действителност такова е налице (**риск от неправилно приемане**); одиторът трябва да бъде чувствителен към този вид грешни заключения, тъй като те оказват влияние върху одиторската ефективност (*effectiveness*) и е по-вероятно да доведат до неподходящо одиторско мнение.
- в случай на тест на контролите, че контролите не са толкова ефективни, отколкото са в действителност (**риск от недостатъчно доверие**), или в

<sup>2</sup> Значението на думата „sampling”: the process of selecting a random sample – <http://www.thefreedictionary.com>.

<sup>3</sup> Цит. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

<sup>4</sup> За същността на видовете рискове вж. Динев, М. Контрол в социалното управление. София, Тракия-М, 1999, с. 174.

случай на тест на детайлите, че съществува съществено отклонение, когато такова не съществува в действителност (**риск от неправилно отхвърляне**). Този вид грешно заключение оказва влияние върху одиторската ефикасност (*efficiency*), тъй като обикновено води до допълнителна работа за установяване, че първоначалните заключения не са били точни.

В българския превод на стандарта и двете понятия, *effectiveness* и *efficiency*, са преведени като ефективност. Това не е правилно и трябва да се има предвид, че рискът от прекомерно доверие и рискът от неправилно приемане са по-важни, защото водят до отклонение от целите, а не само до допълнителна работа.

Особено значение имат и следните термини (параграф 8, букви „и” и „й” от МОС 530):

- **„толерирано отклонение”** (Tolerable misstatement) – парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че паричната сума, определена от одитора, не е била превишена от действителното отклонение в популацията (максималното отклонение в парично изражение в популацията, наличието на което не води до определянето на сумата като недостоверна – А.В.); то може да бъде равно на нивото на същественост на изпълнението или по-ниско;
- **„норма на толерирано отклонение”** (Tolerable rate of deviation) – процент на несъответствие спрямо установените вътрешни контролни процедури, определени от одитора, във връзка с които одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на несъответствие, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на несъответствие в популацията (максимално допустимият относителен дял на отклоненията във вътрешния контрол, при който се приема, че той функционира ефективно – А.В.).

В превода на Института на дипломираните експерт-счетоводители тези понятия са посочени съответно като „допустимо отклонение” и „допустим процент на несъответствие”. Те не са точни, защото под допустимо отклонение и допустим процент може да се разбира и максималната грешка, която се прилага при оценката на резултатите.

Другите определения, представени в МОС 530, са:

- **„Популация”** (*Population*) – пълният комплект от данни, от който е избрана извадката и за който одиторът желае да направи заключения (параграф 2, буква „б” от МОС 530); в българската литература по статистика това се нарича генерална съвкупност.
- **„Извадкова единица”** (*Sampling unit*) – отделните позиции, съставляващи популацията, като физически обекти (например описани чекове по депозитни сметки, кредитни записвания по банкови извлечения, фактури по продажби или индивидуални салда по вземания от клиенти) или парични единици (параграф 2, буква „е” от МОС 530);

- **Риск, несвързан с извадката** (*Non-sampling risk*) – рискът одиторът да достигне до погрешно заключение по причина, която не е свързана с риск на извадката (параграф 2, буква „г” от МОС 530); този риск е свързан с използването на неподходящи одитни процедури или неправилното тълкуване на одитни доказателства, както и неспособността да се разпознае отклонение.
- **„Аномалия”** (*Anomaly*) – отклонение или несъответствие, което очевидно не е представително за отклоненията или несъответствията в популацията (параграф 2, буква „д” от МОС 530);
- **„Стратификация”** (*Stratification*) – процес на разпределяне на популацията на части, всяка от които представлява група от извадкови единици, които имат подобни характеристики (често парична стойност) (параграф 2, буква „з” от МОС 530).<sup>5</sup>

### Приложения на одитните извадки

В параграфи А53 – А55 от МОС 500 *Одиторски доказателства*<sup>6</sup> е посочено какви съображения трябва да има одиторът при избор на обекти за тестване. Трябва да се изследват **всички обекти**, когато:

- популацията включва малък брой обекти с голяма стойност;
- съществува значителен риск и други средства не осигуряват достатъчни и уместни одитни доказателства;
- повтарящият се характер на дадено изчисление или друг процес, изпълняван автоматично от дадена информационна система, прави пълната проверка ефективна от гледна точка на разходите.

Одитните процедури се насочват върху **специфични обекти** при следните ситуации:

- обектите са съществени поради техния размер (надвишаващи определена сума) или характер (позиции, които са съмнителни, необичайни, особено податливи на риск);
- обектите са за получаване на информация, като например за характера на предприятието или сделките и операциите.

Във всички останали случаи се прилагат **одитни извадки**. Те например могат да се използват за тестване на:

- покупките и продажбите;
- салдата на вземанията и задълженията;
- входящите и изходящи парични потоци (в брой и по банка);

<sup>5</sup> За стратификацията вж. Вейсел, А. Стратификация при прилагане на одитните извадки, статия, списание ИДЕС, София, бр. 5/ 2014 г., с. 5 – 17.

<sup>6</sup> Цит. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

- договорите;
- одобренията на операции; и други.

В параграфи 6 и А4 от МОС 530 е посочено, че одиторът трябва да избере дали да прилага статистически или нестатистически извадки, за които по-горе са посочени определения. В научната литература по одит нестатистическите извадки се разграничават на формални (използващи структурирани, т.е. точно определени подходи) и неформални (основаващи се напълно на качествени оценки).

Одиторските стандарти не налагат използването на определен вид извадки. Но анализът на техните изисквания показва, че се имат предвид основно статистическите и формалните нестатистически извадки.<sup>7</sup> На практика се прилагат най-вече вторите, защото са по-лесни за разбиране и изпълнение. Затова те заслужават по-голям интерес за изследване.

Според МОС 530 извадките могат да се прилагат за:

- тестовете на контролите – при тях се проверяват физически обекти (например касови ордери и фактури) за съответствие с вътрешния контрол; и
- тестове на детайлите – при тях се проверява достоверността на счетоводно отчетените парични единици (например сумите на записванията по касови ордери и фактури).

Тяхното практическо прилагане се изследва по-нататък в изложението чрез **пример за тестване на покупките.**

### **Прилагане на извадка за тестовете на контролите**

Тестове на контролите относно покупките могат да се използват при наличие на следните условия:

- одиторът е придобил разбиране за вътрешния контрол, който е съответстващ за одита (параграф 12 от МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*);<sup>8</sup>
- одиторът има очакване, че контролите работят ефективно (т.е. възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, защото е **оценил риска на контрола като среден или нисък**); или сами по себе си процедурите по същество за изследвания обект не осигуряват достатъчни и уместни одитни

<sup>7</sup> За теорията на извадките вж. Вейсел, А. Теоретични и приложни аспекти на одитните извадки, студия, Годишник на ВУЗФ – том VII, Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов”, София, 2011, с. 237-291; и Вейсел, А. Нестатистически извадки в одита, студия, Годишник на ИДЕС, София, 2013, с. 307 – 338.

<sup>8</sup> Цит. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

доказателства на ниво твърдение за вярност (параграф 8 от МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*).<sup>9</sup>

След анализ на разгледаните по-горе съображения е възможно одиторът да прецени, че трябва да прилага одитна извадка, за да установи дали контролите относно покупките работят ефективно. Това може да стане чрез следните стъпки:

**1. Определяне на популацията** (изисквания на параграфи 6 и А5 от МОС 530)

При формирането на одитната извадка одиторът трябва да изпълнява процедури, за да получи доказателства, че популацията е пълна. В противен случай не е възможно да се формира заключение за цялата генерална съвкупност.

Популацията в случая може да се документира чрез хронологичен списък на всички покупки за изследвания период.

**2. Определяне на критериите за преценяване дали има отклонение** (изисквания на параграфи 6 и А6 от МОС 530)

МОС 530 изисква одиторът ясно да разбира какво представлява отклонение. Например липсата на номер, дата и подпис на лицето, одобрило плащането, може да представлява отклонение, а непосочването на име и фамилия да не е отклонение.

**3. Определяне на обема на извадката** (изискване на параграф 7 от МОС 530)

Одиторът трябва да определи обема (размера) на извадката, който е достатъчен за намаляването на риска на извадката до приемливо ниско ниво. В случая се анализират:

- нормата на очаквано отклонение, което се определя въз основа на придобитото разбиране за вътрешния контрол;
- рискът от прекомерно доверие;
- нормата на толерираното отклонение.

Извадка за тестовете на контролите се прилага най-често, когато не се очакват отклонения или се очаква малък дял. Рискът от прекомерно доверие се приема в размер на 5% или 10%.

В Ръководството за малки и средни практики на Международната федерация на счетоводителите се разглежда 5% риск от прекомерно доверие.<sup>10</sup> Това означава, че ако определен тест се извършва 100 пъти (въз основа на представителна извадка), той ще бъде точен 95 пъти, а 5 пъти ще се получат неверни резултати.

---

<sup>9</sup> Пак там.

<sup>10</sup> Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011, p. 241.

Нормата на толерирано отклонение, както беше посочено по-горе, е максимално допустимият относителен дял на отклоненията във вътрешния контрол, при който се приема, че той функционира ефективно. Одиторът може да толерира умерена норма на отклонение (среден риск на контрола) или ниска норма на отклонение (нисък риск на контрола).

За определянето на обема на извадката за тестовете на контролите е подходящо да се използва следната таблица (при 5% риск от прекомерно доверие):

**Таблица № 1. Определяне на обема на извадка за тестовете на контролите**

Норма на очаквано отклонение	Норма на толерирано отклонение (оценка на риска на контрола)	Обем на извадката (в единици)
Не се очакват отклонения	Умерена норма на толерирано отклонение (среден риск на контрола)	10
Не се очакват отклонения	Ниска норма на толерирано отклонение (нисък риск на контрола)	30
До 1%	Умерена норма на толерирано отклонение (среден риск на контрола)	30
До 1%	Ниска норма на толерирано отклонение (нисък риск на контрола)	60

#### **4. Избор на единиците на извадката** (изисквания на параграф 8 и Приложение 4 от МОС 530)

Одиторът трябва да избира обекти за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана. За целта се прилагат основно случайният избор (*Random Selection*) и произволният избор (*Haphazard Selection*). В българския превод на МОС 530 на някои места *haphazard selection* се посочва като „рисков избор”, а на други – като „случаен избор”. По-правилно е да се определи като произволен избор и да се разграничи от случайния, при който се използват генератори на случайни числа, например таблици със случайни числа.

При статистическите извадки трябва да се използва случайният избор. При нестатистическите могат да се прилагат и двата подхода.

За да се постигне представителност при произволния избор, одиторът трябва да:

- избира единиците, без да следва определена техника; и

- избягва внимателно всякаква предубеденост.

**5. Прилагане на одитни процедури върху извадковите единици** (изисквания на параграфи 9 – 13 от МОС 530)

Одиторът трябва да изпълнява одитни процедури по отношение на всяка извадкова единица. Ако това не е възможно към избрания обект, се изпълнява процедурата по отношение на заместващ обект. Например ако при тестване на одобряване на плащане е бил избран анулиран ордер (по надлежния начин, за да не представлява отклонение), се прави проверка на подходящо избран заместващ ордер. Липсата на документ, който е попаднал в извадката, представлява отклонение.

В изключително редки обстоятелства, когато одиторът счита, че отклонение, установено в дадена извадка, представлява аномалия, той трябва да получи висока степен на увереност, че то не е представително за популацията.

**6. Оценка на резултатите от извадката** (изисквания на параграфи 14 – 15 и A20 от МОС 530):

Одиторът трябва да оценява резултатите от извадката и дали използването на одитна извадка е осигурило разумна база за заключения относно тестваната популация.

Според параграф A20 от МОС 530 за тестовите на контролите не е необходимо изричното предвиждане на отклоненията, тъй като процентът на отклонения на извадката представлява и предвиден процент на отклонение за популацията. Но по-високата норма на отклонения може да доведе до увеличаване на оценения риск от съществени отклонения.

Оценяването на резултатите при извадката за тестовите на контролите може да се извърши чрез следната таблица (при 5% риск от прекомерно доверие):<sup>11</sup>

**Таблица № 2. Оценяване на резултатите от извадка за тестовите на контролите**

Обем на извадката	Установени отклонения	Установен риск на контрола
10	0	Среден
10	1 или повече	Висок
30	0	Нисък
30	1	Среден
30	2 или повече	Висок
60	0	Нисък
60	1	Нисък
60	2	Среден
60	3 или повече	Висок

<sup>11</sup> Ibid.



От тази таблица се вижда, че ако при определяне на обема на извадката са били избрани произволно 30 документа за покупки и не са установени отклонения, одиторът може да заключи, че рискът на контрола, отнасящ се за покупките, е нисък. В този случай той може да допуска по-висок риск на разкритията. При този обем и установяване на една грешка той може да оцени риска на контрола като среден и също да увеличи допустимия риск на разкритията. Ако грешките са две или повече, одиторът трябва да заключи, че не може да разчита на вътрешните контроли.

Представената извадка, която е при риск от прекомерно доверие в размер на 5%, е достатъчна за прилагането на МОС 530. Въпреки това трябва да се отбележи, че са възможни множество варианти. Например ако се работи с 10% риск от прекомерно доверие, се определя обем на извадката от 25 единици.<sup>12</sup> Ако в този случай се установи едно отклонение, се прави изводът, че рискът на контрола е висок и не се разчита на вътрешните контроли.

### **Прилагане на извадка за тестовите на детайлите**

Според параграф 18 от МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, независимо от оценените рискове от съществени отклонения, одиторът планира и изпълнява процедури по същество (тестове на детайлите и аналитични процедури по същество) за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания.

При детайлните тестове, подобно на тестовите на контролите, може да се прилага одитна извадка чрез следване на посочените по-долу стъпки:

#### ***1. Определяне на популацията***

На този етап одиторът трябва да се увери, че популацията е пълна. В случая може да се използва хронологичният списък на всички покупки за изследвания период, изготвен за целите на извадката за тестовите на контролите. Но от нея трябва да се изключат записванията, които са съществени самостоятелно, поради техния размер (например суми, които са по-големи от толерираното отклонение, разделено на три) или характер (например неочаквани имена на доставчици). Още тук трябва да се определи толерираното отклонение. За него по-горе беше посочено, че представлява максималното отклонение в парично изражение в популацията, наличието на която не води до определянето на финансовите отчети като недостоверни. Определянето му е въпрос на професионална преценка на одитора и зависи от нивото на същественост на изпълнението.

#### ***2. Определяне на критериите за преценяване дали има отклонение***

Одиторът трябва да определи какво представлява отклонение. Например неправилното разнасяне по сметките на доставчиците при плащане не се отразява върху общия размер на покупките и не е отклонение. Но тези неточности могат да имат важно отражение върху други области на одита, като например оценката на риска от измама.

---

<sup>12</sup> Guy, D., D. Garmichael and R. Wittington. Audit Sampling. John Wiley&Sons, INC. 2002, p. 233.

### 3. Определяне на обема на извадката

За тази и следващите стъпки има значение, че изискванията в МОС 530 по отношение на извадките за тестовете на детайлите се основават на монетарната извадка (Monetary-Unit Sampling).<sup>13</sup> При нея всяка парична единица се третира като елемент на популацията. Например ако фактурата е на стойност 1 500 лв., тя се разглежда като представена от 1 500 единици по 1 лв. Тази извадка се прилага, когато не се очакват отклонения.

Определянето на обема на извадката при извадката за тестовете на детайлите става чрез следната формула:

$$(1) \quad \text{Обем на извадката} = \frac{\text{Стойност на популацията}}{\text{Толерирано отклонение}} \times \text{Рисков фактор}$$

Рисковият фактор се определя чрез следната таблица:<sup>14</sup>

**Таблица № 3. Определяне на рисковия фактор при извадка за тестовете на детайлите**

Допустим риск на разкритията	Рисков фактор
Нисък	3,0
Среден	1,6
Висок	1,1

Допустимият риск на разкритията съвпада с риска от неправилно приемане и се определя въз основа на оценените вътрешноприсъщ риск и риска на контрола. Те се оценяват при придобиването на разбиране за предприятието, като рискът на контрола се потвърждава с тестовете на контрола. За целта може да се използва следната таблица:

**Таблица № 4. Определяне на допустимия риск на разкритията**

Оценка на риска на контрола	Оценка на вътрешноприсъщия риск		
	Нисък	Среден	Висок
Нисък	Висок	Висок	Среден
Среден	Висок	Среден	Нисък
Висок	Среден	Нисък	Нисък

<sup>13</sup> За основанията вж. Вейсел, А. Теоретични и приложни аспекти на одитните извадки, студия, Годишник на ВУЗФ – том VII, Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов”, София, 2011, с. 237-291.

<sup>14</sup> Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011, p. 228. Рисков фактор 3,0 съответства на 5% риск от неправилно приемане; рисков фактор 1,6 – на 20% риск от неправилно приемане; рисков фактор 1,1 – на 35% риск от неправилно приемане. В цит. Ръководство на Международната федерация на счетоводителите са посочени повече стойности на рисковия фактор.

Представените изисквания може да се илюстрират чрез следния примерен работен документ на одитора:

**Таблица № 5. Примерен работен документ за извадката за тестовете на детайлите**

Въпрос	Отговор
Цел на теста	Да се установи точността на покупките – дали сумите по операциите са отразени по подходящ начин
Популация, която се проверява	Покупки за периода
Стойностен размер на популацията	250 000 лв., след приспадане на 30 000 лв. съществени записвания (които подлежат на пълна проверка)
Вътрешноприсъщ риск	Среден
Риск на контрола (след извършени тестове на контрола)	Среден
Допустим риск на разкритията/ Рисков фактор	Среден/1,6
Толерирано отклонение (ниво на същественост на изпълнението)	3 000 лв.
Очаквани отклонения	0 лв.*

\* Тази стойност винаги трябва да е нула. В противен случай не се прилага извадковият подход в този вид.

При представените в таблицата данни се получава следният обем на извадката:

$$\text{Обем на извадката} = \frac{250\,000}{3\,000} \times 1,6 \approx 134$$

#### **4. Избор на единиците на извадката**

За избора на единиците на извадката при тестовете на детайлите се използва стойностно-претеглен избор (*Value-Weighted Selection*) – извадковите единици се определят от отделните парични единици, които съставят популацията, съвместно със систематичния избор (*Systematic Selection*), при който броят на единиците на извадката от популацията се разделя на размера на извадката, за да се определи интервал на извадката.

При тази извадка първо се натрупват последователно сумите на съответните документи, за да се образува кумулативен ред. След това се избират единиците на извадката.

За разгледания пример се получава, че интервалът на извадката е 1 866 лв. (250 000/134). Първата единица се избира чрез произволен подбор между 1 и

1 866, например 215. Така за следващите единици се получава  $215 + 1\,866 = 2\,081$ ;  $2\,081 + 1\,866 = 3\,947$  и т.н. Въз основа на избора на тези парични единици се избират и физическите единици – в случая документите за покупки, които съдържат паричните единици (вж. следващата таблица).

**Таблица № 6. Примерна таблица за избор на единиците на извадката за тестовете на детайлите**

Покупки	Сума	Кумулативна сума	Интервал на извадката	Включва ли се в извадката?
Покупка 1	2 166,60	2 166,60	215	Да
Покупка 2	1 435,00	3 601,60	2081	Да
Покупка 3	185,15	3 786,75	3947	Не
Покупка 4	800,00	4 586,75	3947	Да
Покупка 5	635,00	5 221,75	5813	Не
Покупка 6	2 520,00	7 741,75	5813	Да
....	....	....	....	....

### **5. Прилагане на одитни процедури върху извадковите единици**

Одиторът трябва да изпълнява одитни процедури по отношение на всяка извадкова единица, по ред, който беше описан по-горе, при изследване на извадката за тестовете на контролите.

### **6. Оценка на резултатите от извадката**

На този етап се оценяват резултатите от извадката и дали използването на одитна извадка е осигурило разумна база за заключенията относно тестваната популация.

Одиторът трябва да проектира отклоненията, установени в извадката, спрямо популацията (параграф 14 от МОС 530). Когато някое отклонение се определи като аномалия, то може да бъде изключено в предвиждането.

Предвиденото отклонение плюс аномалното отклонение, ако има такова, представлява най-добрата приблизителна оценка на одитора за отклонението в популацията (параграф А20 от МОС 530). Когато това превиши толерираното отклонение, се прави изводът, че класът сделки или салда по сметки съдържат съществени отклонения. В този случай извадката не осигурява разумна база за заключенията относно популацията, предмет на тестването, а е необходимо да се извършват допълнителни тестове на детайлите.

Проектирането на отклоненията става чрез следната формула:

$$(2) \text{ Очаквано отклонение} = \frac{\text{Сума на отн. дял на отклоненията} \times \text{Стойност на популацията}}{\text{Обем на извадката}}$$

За изчисляването на относителния дял на отклоненията може да се използва следната таблица (при примерни установени отклонения):

**Таблица № 7. Примерна таблица за изчисляване на относителния дял на отклоненията при извадката за тестовете на детайлите**

Коректни суми	Одитирани суми	Отклонения	Относителен дял на отклоненията
1	2	3 (к.1 – к.2)	4 (к.3/к.1)
400,00	250,00	150,00	0,375
185,15	165,15	20,00	0,108
1 600,00	1 650,00	(50,00)	(0,031)
Сума на относителния дял на отклоненията			0,452

$$\text{Очаквано отклонение} = \frac{0,452 \times 250\,000}{134} = 844.$$

Изчисленото очаквано отклонение за популацията е по-малко от толерираното отклонение (3 000 лв.). Това означава, че според резултатите от извадката няма съществени отклонения в стойността на покупките.

Следването на представените стъпки при прилагането на извадките за тестовете на контролите и извадките за тестовете на детайлите осигурява спазването на изискванията на МОС 530 *Одиторски извадки*. Посочените таблици и формули за определянето на обема на извадката и оценяването на резултатите се основават на формалните нестатистически извадки. Въз основа на тях могат да се направят обосновани изводи, които се отнасят за цялата популация.

#### **Библиографска справка:**

1. Вейсел, А. *Нестатистически извадки в одита, студия, Годишник на ИДЕС, София, 2013, с. 307 – 338.*
2. Вейсел, А. *Стратификация при прилагане на одитните извадки, статия, списание ИДЕС, София, бр. 5/2014 г., с. 5 – 17.*
3. Вейсел, А. *Теоретични и приложни аспекти на одитните извадки, студия, Годишник на ВУЗФ – том VII, Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов”, София, 2011, с. 237 – 291.*
4. Динев, М. *Контрол в социалното управление. София, Тракия-М, 1999.*
5. *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност,*

публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС) през юли 2012 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през май 2013 г.

6. *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011.*
7. *Guy, D., D. Garmichael and R. Wittington. Audit Sampling. John Wiley&Sons, INC. 2002, p. 233.*
8. <http://www.thefreedictionary.com>.

## APPLICATION OF ISA 530 AUDIT SAMPLING

*Assoc. Prof. Ali Veysel, PhD,  
Certified Public Accountant, Registered Auditor*

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
<p><i>ISA Audit Sampling</i></p> <p><i>Sample for Tests of Controls</i></p> <p><i>Sample for Tests of Details</i></p>	<p><i>The article is dedicated to the practical application of ISA 530 Audit Sampling. It includes samples for tests of controls and samples for tests of details. Concrete steps to follow in using a sampling approach are presented. Tables and formulas based on formal non-statistical samples, which are the easiest to understand and implement, are used.</i></p>