

استاندارد حسابرسی ۵۳۰
نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون
(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

فهرست

<u>بند</u>	
۱ - ۲	کلیات
۳ - ۱۲	تعاریف
۱۳	شواهد حسابرسی
۱۴ - ۱۶	آزمون کنترلها
۱۷	آزمونهای محتوا
۱۸ - ۲۰	ملاحظات مربوط به خطر هنگام کسب شواهد
۲۱	روشهای کسب شواهد
۲۲ - ۲۳	انتخاب اقلام برای آزمون به منظور گردآوری شواهد حسابرسی
۲۴	انتخاب همه اقلام
۲۵-۲۶	انتخاب اقلام خاص
۲۷	نمونه‌گیری در حسابرسی
۲۸-۳۰	مقایسه رویکردهای نمونه‌گیری آماری و غیرآماري
۳۱-۳۴	طراحی نمونه
۳۵	جامعه
۳۶-۳۸	طبقه‌بندی
۳۹	انتخاب اقلام براساس ارزش
۴۰-۴۱	اندازه نمونه
۴۲-۴۳	انتخاب نمونه
۴۴-۴۶	اجرای روشهای حسابرسی

استاندارد حسابرسی ۵۳۰
نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون
(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

فهرست

بند	
۴۷-۵۰	ماهیت و دلیل اشتباهات
۵۱-۵۳	تعمیم اشتباهات
۵۴-۵۶	ارزیابی نتایج نمونه
۵۷	تاریخ اجرا

پیوست ۱: مثالهایی از عوامل مؤثر بر اندازه نمونه در آزمون کنترلها

پیوست ۲: مثالهایی از عوامل مؤثر بر اندازه نمونه در آزمونهای محتوا

پیوست ۳: شیوه‌های انتخاب نمونه

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

کلیات

۱. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنماییهای لازم درباره چگونگی استفاده از روشهای نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون به‌منظور گردآوری شواهد حسابرسی است.
۲. حسابرس هنگام طراحی روشهای حسابرسی باید شیوه‌های مناسبی را جهت انتخاب اقلام برای آزمون به‌گونه‌ای تعیین نماید که بتواند شواهد حسابرسی لازم را به‌منظور دستیابی به هدفهای آزمون حسابرسی گردآوری کند.

تعاریف

۳. **نمونه‌گیری در حسابرسی** (نمونه‌گیری) عبارت است از بکارگیری روشهای حسابرسی درباره کمتر از ۱۰۰ درصد اقلام تشکیل‌دهنده مانده یک حساب یا یک گروه معاملات به‌گونه‌ای که همه واحدهای نمونه‌گیری، شانس انتخاب شدن داشته باشند. این روش، حسابرس را در کسب و ارزیابی شواهد حسابرسی مربوط به برخی ویژگیهای اقلام انتخابی به‌منظور نتیجه‌گیری درباره جامعه مورد آزمون یاری می‌کند. نمونه‌گیری در حسابرسی می‌تواند با استفاده از رویکرد آماری یا غیرآماری انجام شود.
۴. **اشتباه از دیدگاه این بخش** به‌معنای انحراف از کنترلها (در موارد اجرای آزمون کنترلها) یا تحریف (در موارد اجرای آزمونهاى محتوا) است. همچنین، مجموع اشتباه به‌معنای ضریب انحراف یا مجموع موارد تحریف است.
۵. **اشتباه غیرمعمول** عبارت از اشتباهی است که تنها از یک رخداد استثنایی و قابل تشخیص ناشی می‌شود و از این‌رو، معرف اشتباهات موجود در جامعه نیست.
۶. **جامعه عبارت است از مجموعه کاملی از اطلاعات** که نمونه از آن انتخاب می‌شود و حسابرس می‌خواهد در مورد آن نتیجه‌گیری کند. برای مثال، همه اقلام تشکیل‌دهنده مانده یک حساب یا یک گروه معاملات. یک جامعه می‌تواند به طبقات یا جامعه‌های فرعی

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

تقسیم شود که هر طبقه به طور جداگانه مورد رسیدگی قرار گیرد. "جامعه" در این استاندارد به گونه‌ای بکار می‌رود که "طبقه" را نیز دربر گیرد.

۷. خطر نمونه‌گیری از این احتمال ناشی می‌شود که نتیجه‌گیری حسابرس براساس نمونه ممکن است با نتیجه‌گیری وی از اجرای همان روش حسابرسی درباره تمامی اقلام تشکیل دهنده جامعه، متفاوت باشد. دو نوع خطر نمونه‌گیری وجود دارد:

الف - خطر این که در مورد آزمون کنترلها، حسابرس خطر کنترل را کمتر از میزان واقعی تعیین کند یا در مورد آزمونهای محتوا، چنین نتیجه‌گیری کند که اشتباه با اهمیتی وجود ندارد حال آن که واقعا وجود دارد. این نوع خطر بر اثربخشی حسابرسی اثر می‌گذارد و به احتمال زیاد، به اظهارنظر نامناسب حسابرس منجر می‌شود.

ب - خطر این که در مورد آزمون کنترلها، خطر کنترل را بیشتر از میزان واقعی تعیین کند یا در مورد آزمونهای محتوا، چنین نتیجه‌گیری کند که اشتباه با اهمیتی وجود دارد حال آن که در واقع وجود ندارد. این نوع خطر بر کارایی حسابرسی اثر می‌گذارد و معمولاً به کار بیشتر برای اثبات نادرستی نتیجه‌گیری اولیه می‌انجامد.

مکمل ریاضی این خطرها سطح اطمینان نامیده می‌شود.

۸. خطر غیر نمونه‌گیری در مواردی ایجاد می‌شود که حسابرس به دلایل نامرتبط با اندازه نمونه، به نتیجه نادرست برسد. برای مثال، حسابرس ممکن است به دلایل زیر موفق به تشخیص اشتباه نشود:

• متقاعدکننده بودن بیشتر شواهد حسابرسی نه قطعی بودن آنها.

• بکارگیری روشهای نامناسب.

• تفسیر نادرست شواهد.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۹. واحد نمونه‌گیری به هریک از اقلام تشکیل دهنده جامعه گفته می‌شود. برای مثال، هر یک از چکهای صادر شده، فاکتورهای فروش یا مانده‌های حساب بدهکاران یا یک واحد پولی.

۱۰. نمونه‌گیری آماری به هر نوع نمونه‌گیری گفته می‌شود که ویژگیهای زیر را داشته باشد:
الف- انتخاب تصادفی اقلام نمونه.

ب - استفاده از نظریه احتمالات برای ارزیابی نتایج نمونه، شامل اندازه‌گیری خطر نمونه‌گیری.

هر نوع نمونه‌گیری که ویژگیهای الف و ب بالا را نداشته باشد، نمونه‌گیری غیر آماری نامیده می‌شود.

۱۱. طبقه‌بندی یعنی تقسیم جامعه به جامعه‌های کوچکتری که هریک به‌عنوان گروهی از واحدهای نمونه‌گیری با ویژگیهای مشابه (اغلب، ارزش پولی) محسوب می‌شود.

۱۲. اشتباه قابل تحمل عبارت است از حداکثر اشتباه موجود در جامعه که حسابرس حاضر به پذیرش آن است.

شواهد حسابرسی

۱۳. طبق استاندارد ۵۰۰، شواهد حسابرسی با استفاده از ترکیب مناسبی از آزمون کنترلها و آزمونهای محتوا به دست می‌آید. نوع آزمونی که قرار است اجرا شود در تشخیص بکارگیری روشهای حسابرسی مناسب برای گردآوری شواهد حسابرسی دارای اهمیت است.

۱. استاندارد حسابرسی ۵۰۰، "شواهد حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)"

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

آزمون کنترلها

۱۴. طبق استانداردهای ۳۱۵، و ۳۳۰، آزمون کنترلها در صورتی انجام می‌شود که حسابرس قصد داشته باشد خطر کنترل مربوط به یک ادعای مشخص را پایین‌تر از حدبالا برآورد کند.

۱۵. حسابرس براساس شناخت خود از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، ویژگیها یا صفاتی را مشخص می‌کند که اجرای یک کنترل و همچنین، شرایط احتمالی انحراف از رعایت کامل آن را نشان می‌دهد. حسابرس سپس می‌تواند بود یا نبود صفات را آزمون کند.

۱۶. نمونه‌گیری در حسابرسی برای مقاصد آزمون کنترلها عموماً در مواردی مناسب است که شواهدی از اجرای کنترلها باقی می‌ماند (برای مثال، امضای سفارش فروش توسط مدیر اعتبارات به‌عنوان تصویب اعتبار مشتری یا شواهد مجوز ورود داده‌ها به سیستم رایانه‌ای).

آزمونهای محتوا

۱۷. آزمونهای محتوا با مبالغ سروکار دارد و بر دوگونه است: روشهای تحلیلی و آزمون جزئیات معاملات و مانده حسابها. هدف آزمونهای محتوا، کسب شواهد حسابرسی لازم برای کشف تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی است. در موارد اجرای آزمونهای محتوای جزئیات معاملات و مانده حسابها، از نمونه‌گیری و سایر شیوه‌های انتخاب اقلام برای آزمون و گردآوری شواهد حسابرسی به‌منظور اثبات یک یا چند ادعای مرتبط به هر مبلغ منعکس در صورتهای مالی (مانند اثبات وجود مانده حسابهای دریافتنی) یا برآورد مستقل برخی مبالغ (مانند، ارزش موجودیهای ناباب) می‌تواند استفاده شود.

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"

۳. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

ملاحظات مربوط به خطر هنگام کسب شواهد

۱۸. حسابرس هنگام کسب شواهد باید قضاوت حرفه‌ای خود را در برآورد خطر حسابرسی و طراحی روشهای حسابرسی لازم برای اطمینان یافتن از کاهش خطر به یک حد پایین قابل قبول بکار گیرد.

۱۹. خطر حسابرسی عبارت است از خطر این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف بااهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند. خطر حسابرسی شامل خطر ذاتی (آسیب‌پذیری مانده یک حساب در برابر تحریف با اهمیت، با این فرض که هیچ کنترل داخلی برای آن وجود نداشته باشد)، خطر کنترل (خطر این که یک تحریف بااهمیت توسط سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی به‌موقع پیشگیری یا کشف و اصلاح نشود) و خطر عدم کشف (خطر این که آزمونهای محتوا نتواند تحریف با اهمیت را کشف کند) است. این عناصر سه‌گانه خطر حسابرسی باید در فرایند برنامه‌ریزی برای طراحی روشهای حسابرسی به‌منظور کاهش خطر حسابرسی به یک حد پایین قابل قبول مورد توجه قرار گیرد.

۲۰. خطر نمونه‌گیری و خطر غیرنمونه‌گیری می‌تواند بر اجزای خطر حسابرسی اثر گذارد. برای مثال، حسابرس ممکن است در اجرای آزمون کنترلها به هیچ اشتباهی در نمونه‌ها برخورد نکند و به این نتیجه برسد که خطر کنترل پایین است، درحالی‌که درواقع ضریب اشتباه موجود در جامعه بطور غیرقابل قبولی بالا باشد (خطر نمونه‌گیری). همچنین، ممکن است اشتباهی در نمونه وجود داشته باشد که حسابرس نتواند کشف کند (خطر غیرنمونه‌گیری). حسابرس درارتباط با آزمونهای محتوا می‌تواند شیوه‌های گوناگونی را به‌منظور کاهش خطر عدم کشف به یک سطح قابل قبول، اجرا کند. این شیوه‌ها برحسب ماهیت آنها، متضمن خطر نمونه‌گیری و یا غیرنمونه‌گیری خواهد بود. برای مثال، حسابرس ممکن است روش تحلیلی نامناسبی را انتخاب کند (خطر غیر نمونه‌گیری) یا ممکن است تحریف کم‌اهمیتی را در آزمون جزئیات پیدا کند، درحالی‌که تحریف موجود در جامعه از میزان قابل تحمل بیشتر باشد (خطر نمونه‌گیری). چه در آزمون کنترلها و چه در آزمونهای محتوا،

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

خطر نمونه‌گیری می‌تواند با افزایش اندازه نمونه کاهش داده شود، درحالی‌که خطر غیر نمونه‌گیری می‌تواند از طریق برنامه‌ریزی، نظارت و بررسی صحیح، کاهش یابد.

روشهای کسب شواهد

۲۱. روشهای کسب شواهد حسابرسی شامل واریسی، مشاهده، پرس‌وجو و تاییدخواهی، محاسبه و روشهای تحلیلی است. انتخاب روشهای مناسب به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شرایط موجود بستگی دارد. بکارگیری این روشها اغلب مستلزم انتخاب اقلامی از یک جامعه برای آزمون است.

انتخاب اقلام برای آزمون به‌منظور گردآوری شواهد حسابرسی

۲۲. حسابرس هنگام طراحی روشهای حسابرسی باید شیوه‌های مناسب انتخاب اقلام را برای

آزمون مشخص کند. شیوه‌های قابل استفاده عبارت است از:

الف - انتخاب همه اقلام (رسیدگی ۱۰۰ درصد)،

ب - انتخاب اقلام خاص، و

پ - نمونه‌گیری.

۲۳. تصمیم‌گیری درمورد این‌که از کدام رویکرد استفاده شود، به شرایط موجود بستگی دارد و

بکارگیری هریک از شیوه‌های بالا یا ترکیبی از آنها می‌تواند در شرایط خاصی مناسب

باشد. گرچه تصمیم‌گیری درباره استفاده از هر شیوه یا ترکیبی از آنها، براساس خطر

حسابرسی و کارایی حسابرسی صورت می‌گیرد، اما، حسابرس باید متقاعد شود که

شیوه‌های مورد استفاده، از لحاظ تامین شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای دستیابی به

هدفهای آزمون اثربخش است.

انتخاب همه اقلام

۲۴. حسابرس ممکن است رسیدگی به کل جامعه (یا یک طبقه) اقلام تشکیل‌دهنده مانده یک

حساب یا یک گروه معاملات را مناسبترین راه‌کار تشخیص دهد. رسیدگی ۱۰۰ درصد

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

درمورد آزمون کنترلها غیرمتداول اما درمورد آزمونهای محتوا متداول است. برای مثال، رسیدگی ۱۰۰ درصد ممکن است در موارد زیر مناسب باشد:

- جامعه از یک گروه کوچک اقلام پر ارزش تشکیل شده است.
- خطر ذاتی و خطر کنترل بالاست و سایر شیوه‌ها شواهد حسابرسی مناسب و کافی را فراهم نمی‌کند.
- ماهیت تکراری محاسبات یا سایر پردازشهای انجام شده توسط سیستمهای اطلاعاتی رایانه‌ای، رسیدگی ۱۰۰ درصد را مقرون به صرفه می‌کند.

انتخاب اقلام خاص

۲۵. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد اقلام خاصی از جامعه را براساس عواملی چون شناخت از فعالیت واحد مورد رسیدگی، برآورد اولیه از خطرهای ذاتی و کنترل، و ویژگیهای جامعه مورد آزمون انتخاب کند. انتخاب قضاوتی اقلام خاص در معرض خطر غیرنمونه‌گیری است. اقلام خاص انتخابی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- اقلام بزرگ یا کلیدی. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد اقلام خاصی را از یک جامعه، به دلیل مبلغ بالا یا سایر ویژگیهای آن اقلام، چون مشکوک، غیرعادی یا مخاطره‌آمیز بودن یا داشتن پیشینه رخداد اشتباه، انتخاب کند.
- همه اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد به منظور اثبات بخش عمده‌ای از جمع اقلام مانده یک حساب یا یک گروه معاملات، اقلام بزرگتر از یک مبلغ معین را رسیدگی کند.
- اقلام مورد نیاز برای کسب اطلاعات. حسابرس ممکن است اقلامی را مورد رسیدگی قرار دهد که اطلاعاتی را درباره موضوعاتی چون ماهیت معاملات، سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، و فعالیت واحد مورد رسیدگی برای وی فراهم می‌کند.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

• اقلام مورد نیاز برای آزمون روشها. حسابرس ممکن است به منظور تشخیص اجرای یک روش بخصوص، اقلام خاصی را با استفاده از قضاوت خود انتخاب و رسیدگی کند.

۲۶. هرچند رسیدگی انتخابی به اقلام خاص مانده یک حساب یا یک گروه معاملات اغلب شیوه مؤثری برای گردآوری شواهد حسابرسی است، اما، نمونه‌گیری در حسابرسی محسوب نمی‌شود. نتایج حاصل از اجرای روشهای حسابرسی در مورد این‌گونه اقلام نمی‌تواند به کل جامعه تعمیم داده شود. حسابرس باید در صورت بااهمیت بودن باقیمانده جامعه، لزوم کسب شواهد مناسب را درباره آن مورد توجه قرار دهد.

نمونه‌گیری در حسابرسی

۲۷. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد نمونه‌گیری در حسابرسی را نسبت به مانده یک حساب یا یک گروه معاملات بکار گیرد. نمونه‌گیری در حسابرسی می‌تواند با استفاده از طراحی نمونه آماری یا غیر آماری انجام شود. نمونه‌گیری در حسابرسی در بندهای ۳۱ تا ۵۶ به تفصیل شرح داده می‌شود.

مقایسه رویکردهای نمونه‌گیری آماری و غیر آماری

۲۸. تصمیم‌گیری درباره استفاده از رویکرد نمونه‌گیری آماری یا غیر آماری، به قضاوت حسابرس درباره مؤثرترین روش کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی در شرایط خاص بستگی دارد. برای مثال، در مورد آزمون کنترلها، تحلیل حسابرس از ماهیت و علت اشتباه اغلب بااهمیت‌تر از تحلیل آماری از صرف بود یا نبود اشتباه (یعنی، تعداد اشتباه) است. در چنین شرایطی، استفاده از نمونه‌گیری غیر آماری ممکن است مناسبترین روش باشد.

۲۹. در موارد استفاده از نمونه‌گیری آماری، اندازه نمونه می‌تواند از طریق نظریه احتمالات یا قضاوت حرفه‌ای تعیین شود. علاوه بر این، اندازه نمونه معیار معتبری برای تمیز رویکرد آماری از غیر آماری نیست. اندازه نمونه تابعی است از عواملی مانند موارد یاد شده در

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

پیوستهای ۱ و ۲. در شرایط مشابه، اثر عواملی چون موارد یاد شده در پیوستهای ۱ و ۲ بر اندازه نمونه، صرفنظر از بکارگیری نمونه‌گیری آماری یا غیر آماری یکسان خواهد بود.

۳۰. با این وجود که رویکرد انتخابی حسابرس، اغلب در قالب تعریف نمونه‌گیری آماری قرار نمی‌گیرد، اما، عناصری از رویکرد آماری در آن استفاده می‌شود. برای مثال، انتخاب تصادفی با استفاده از برنامه‌های رایانه‌ای اعداد تصادفی. در هر صورت، تنها در مواردی که رویکرد انتخابی از ویژگیهای نمونه‌گیری آماری برخوردار باشد، اندازه‌گیری آماری خطر نمونه‌گیری، معتبر است.

طراحی نمونه

۳۱. حسابرس هنگام طراحی نمونه باید به هدفهای آزمون و ویژگیهای جامعه مورد آزمون توجه کند.

۳۲. حسابرس ابتدا هدفهای خاص حسابرسی و ترکیبی از روشهای حسابرسی را مورد توجه قرار می‌دهد که دستیابی به آن هدفها را به بهترین وجه، امکانپذیر می‌کند. توجه به ماهیت شواهد حسابرسی موردنظر و شرایط به وجود آورنده اشتباه احتمالی یا سایر ویژگیهای مربوط به آن شواهد، حسابرس را در تعریف اشتباه و تعیین جامعه برای نمونه‌گیری، یاری می‌کند.

۳۳. حسابرس با در نظر گرفتن هدفهای آزمون، شرایطی را که اشتباه محسوب می‌شود، مورد توجه قرار می‌دهد. برای اطمینان یافتن از این که تمامی شرایط مربوط به هدفهای آزمون و تنها آن شرایط، در تعمیم اشتباهات در نظر گرفته می‌شود، تشخیص موارد اشتباه، از اهمیت زیادی برخوردار است. برای مثال، در آزمون محتوای مربوط به اثبات وجود حسابهای دریافتی از طریق تاییدخواهی، وجوه پرداختی مشتری پیش از تاریخ تاییدیه که اندکی پس از تاریخ تاییدیه به دست صاحبکار می‌رسد، اشتباه محسوب نمی‌شود. حساب به حساب شدن حسابهای مشتریان نیز بر کل مانده حسابهای دریافتی اثری ندارد. از این رو، اشتباه

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

تلقی کردن این موارد در ارزیابی نتایج نمونه حاصل از این روش خاص مناسب نیست، حتی اگر اثر مهمی بر سایر زمینه‌های حسابرسی چون ارزیابی احتمال وجود تقلب یا کفایت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول داشته باشد.

۳۴. حسابرس در اجرای آزمون کنترلها معمولاً برآورد اولیه‌ای از ضریب اشتباه مورد انتظار در جامعه مورد آزمون و سطح خطر کنترل، به عمل می‌آورد. این برآورد براساس شناخت قبلی حسابرس یا رسیدگی به تعداد اندکی از اقلام جامعه صورت می‌پذیرد. به‌همین ترتیب، حسابرس در مورد آزمونهای محتوا نیز معمولاً برآورد اولیه‌ای از مبلغ اشتباه موجود در جامعه به عمل می‌آورد. این برآوردهای اولیه در طراحی نمونه حسابرسی و تعیین اندازه نمونه مفید واقع می‌شود. برای مثال، اگر ضریب اشتباه مورد انتظار به‌میزان غیرقابل قبولی بالا باشد، معمولاً آزمون کنترلها انجام نمی‌شود. اما هنگام اجرای آزمونهای محتوا، چنانچه میزان اشتباه مورد انتظار بالا باشد، ممکن است رسیدگی ۱۰۰ درصد یا استفاده از نمونه‌ای با اندازه بزرگ مناسب باشد.

جامعه

۳۵. اطمینان یافتن از وجود هر دو ویژگی زیر درباره جامعه مورد آزمون برای حسابرس دارای اهمیت است:

الف- مناسب بودن جامعه برای هدف نمونه‌گیری، که شامل در نظر گرفتن جهت آزمون نیز می‌باشد. برای مثال، چنانچه هدف حسابرس، آزمون بیش‌نمایی حسابهای پرداختنی است، جامعه می‌تواند به شکل صورت‌ریز حسابهای پرداختنی تعریف شود. از سوی دیگر، در صورت آزمون کم‌نمایی حسابهای پرداختنی، جامعه به جای صورت‌ریز حسابهای پرداختنی عبارت خواهد بود از پرداختهای پس از تاریخ ترازنامه، فاکتورهای پرداخت نشده، صورت‌حسابهای تامین‌کنندگان مواد و کالا، گزارشهای دریافت کالا که در حسابها ثبت نشده است یا سایر جامعه‌هایی که شواهد حسابرسی مربوط به کم‌نمایی حسابهای پرداختنی را تامین کند.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

ب - کامل بودن جامعه، برای مثال، اگر حسابرس قصد داشته باشد فاکتورهای فروش را از پرونده مربوط انتخاب کند، نتایج حاصل نمی‌تواند به همه فاکتورهای آن دوره تعمیم یابد، مگر این که حسابرس از بایگانی شدن کلیه فاکتورها اطمینان حاصل کند. همچنین، اگر حسابرس قصد داشته باشد نتایج حاصل از نمونه را به عملکرد سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی در طول دوره مالی مورد گزارش تعمیم دهد، جامعه باید همه اقلام مرتبط در سرتاسر دوره را شامل شود. طبقه‌بندی جامعه و استفاده از نمونه‌گیری تنها برای تصمیم‌گیری درباره کنترلهای داخلی مثلاً ۱۰ ماهه اول سال و استفاده از سایر روشهای جایگزین یا نمونه‌گیری جداگانه در باره دوره ۲ ماهه باقیمانده، راه‌کار دیگری است که می‌تواند بکار گرفته شود.

طبقه‌بندی

۳۶. حسابرس چنانچه جامعه را به جامعه‌های فرعی جداگانه تقسیم کند که هر یک دارای ویژگیهای مشابهی باشند، کارایی حسابرسی می‌تواند افزایش یابد. هدف طبقه‌بندی، کاهش دامنه تغییرات اقلام درون هر طبقه و بنابراین، کاهش اندازه نمونه بدون افزایش نسبی در خطر نمونه‌گیری است. هر طبقه باید چنان به روشنی تعریف شود که هر واحد نمونه‌گیری بتواند تنها در یک طبقه قرار گیرد.

۳۷. هنگام اجرای آزمونهای محتوا، مانده یک حساب یا یک گروه معاملات اغلب برحسب ارزش پولی آن طبقه‌بندی می‌شود. این کار سبب می‌شود حسابرس بتواند تلاش خود را متوجه اقلام بزرگتری کند که بالقوه ممکن است بیشترین اشتباه پولی را به صورت بیش‌نمایی داشته باشد. جامعه می‌تواند براساس ویژگی خاصی نیز طبقه‌بندی شود که نشان‌دهنده خطر بالاتر وجود اشتباه است. برای مثال، هنگام آزمون ارزشیابی حسابهای دریافتی، مانده‌ها می‌تواند بر مبنای سن آنها طبقه‌بندی شود.

۳۸. نتایج روشهای اجرا شده در مورد نمونه‌هایی از اقلام یک طبقه تنها می‌تواند به اقلام موجود در آن طبقه تعمیم داده شود. حسابرس به منظور نتیجه‌گیری درباره کل جامعه باید به خطر

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

و اهمیت مربوط به سایر طبقات تشکیل دهنده جامعه نیز توجه کند. برای مثال، ۲۰ درصد اقلام یک جامعه ممکن است ۹۰ درصد مانده حساب را تشکیل دهد. حسابرس ممکن است تصمیم بگیرد نمونه‌ای از این اقلام را رسیدگی کند. حسابرس نتایج این نمونه را ارزیابی و درباره ۹۰ درصد مانده، جدا از ۱۰ درصد باقیمانده (که در مورد آن از نمونه جداگانه یا سایر شیوه‌های گردآوری شواهد استفاده می‌شود یا ممکن است کم‌اهمیت تلقی گردد) نتیجه‌گیری می‌کند.

انتخاب اقلام براساس ارزش

۳۹. در اجرای آزمونهای محتوا، به‌ویژه هنگام آزمون بیش‌نمایی، تعیین هرواحد پولی (ریال) تشکیل دهنده مانده یک حساب یا یک گروه معاملات به‌عنوان واحد نمونه‌گیری، در بیشتر موارد کارآمد است. حسابرس پس از انتخاب واحدهای پولی خاص از درون جامعه، مانند مانده حسابهای دریافتنی، اقلام خاصی از آن را که حاوی آن واحدهای پولی است، رسیدگی می‌کند. چنین رویکردی برای تعریف واحد نمونه‌گیری این اطمینان را می‌دهد که چون اقلام ریالی بزرگتر دارای شانس انتخاب بیشتری هستند، تلاش حسابرس بیشتر معطوف آن اقلام و به‌نمونه‌هایی با اندازه‌های کوچکتر منجر شود. این روش معمولاً در ارتباط با روش انتخاب منظم (به‌شرح پیوست ۳) بکار می‌رود و در مورد انتخاب نمونه از بین اقلام موجود در پایگاههای اطلاعاتی رایانه‌ای، بیشترین کارایی را دارد.

اندازه نمونه

۴۰. حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه باید اطمینان یابد که خطر نمونه‌گیری به یک سطح پایین قابل قبولی کاهش یافته باشد. اندازه نمونه متاثر از میزانی از خطر نمونه‌گیری است که حسابرس حاضر به پذیرش آن می‌باشد. هرچه خطری که حسابرس می‌پذیرد پایین‌تر باشد، اندازه نمونه بزرگتر می‌شود.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۴۱. اندازه نمونه می‌تواند با بکارگیری یک فرمول آماری یا از طریق اعمال قضاوت حرفه‌ای متناسب با شرایط موجود تعیین شود. عوامل گوناگون مؤثر در تعیین اندازه نمونه و سطح خطر نمونه‌گیری در پیوستهای ۱ و ۲ می‌آید.

انتخاب نمونه

۴۲. حسابرس باید اقلام نمونه را به گونه‌ای انتخاب کند که همه واحدهای نمونه‌گیری موجود در جامعه از شانس انتخاب شدن برخوردار باشند. نمونه‌گیری آماری مستلزم انتخاب اقلام نمونه به‌طور تصادفی است، به گونه‌ای که هر واحد نمونه‌گیری از شانس معینی برای انتخاب شدن برخوردار باشد. واحدهای نمونه‌گیری می‌تواند اقلام فیزیکی (مانند فاکتورها) یا واحدهای پولی باشد. حسابرس در نمونه‌گیری غیر آماری از قضاوت حرفه‌ای خود برای انتخاب اقلام نمونه استفاده می‌کند. از آنجاکه هدف نمونه‌گیری، نتیجه‌گیری درباره کل جامعه است، حسابرس تلاش می‌کند با انتخاب اقلامی که ویژگیهای مورد نظر جامعه را دارد، نمونه‌ای معرف انتخاب کند و نمونه باید بدون هرگونه جانبداری انتخاب شود.

۴۳. شیوه‌های اصلی انتخاب نمونه‌ها، استفاده از جداول یا برنامه‌های رایانه‌ای اعداد تصادفی، انتخاب منظم و انتخاب بی‌نظم است. هریک از این شیوه‌ها در پیوست ۳ شرح داده می‌شود.

اجرای روشهای حسابرسی

۴۴. حسابرس در رسیدگی به هر قلم انتخابی باید روشهایی را اجرا کند که از لحاظ دستیابی به هدف خاص آزمون مورد نظر، مناسب باشد.

۴۵. اگر یک قلم انتخاب شده از لحاظ اجرای روش حسابرسی، مناسب نباشد، معمولاً آن روش در مورد یک قلم جایگزین اجرا می‌شود. برای مثال، هنگام آزمون مدارک مربوط به مجوز پرداخت، ممکن است یک چک باطل شده نیز انتخاب شده باشد. اگر حسابرس قانع

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

شود که آن چک به درستی باطل شده و اشتباهی رخ نداده است، قلم مناسب دیگری را به جای آن رسیدگی می‌کند.

۴۶. گاه، حسابرس به دلایلی چون نبود مدارک مربوط نمی‌تواند روشهای حسابرسی پیش‌بینی شده را درمورد برخی اقلام انتخابی اجرا کند. اگر روشهای مناسب دیگری نیز درباره آن قلم قابل اجرا نباشد، حسابرس معمولاً آن قلم را جزء اشتباهات در نظر می‌گیرد. رسیدگی به دریافتهای پس از تاریخ ترازنامه در موارد دریافت نکردن پاسخ تاییدیه مثبت بدهکاران، نمونه‌ای از روشهای مناسب دیگر است.

ماهیت و دلیل اشتباهات

۴۷. حسابرس باید نتایج نمونه، ماهیت و دلیل اشتباهات شناسایی شده و اثر احتمالی آنها را برهدف خاص آزمون و سایر زمینه‌های حسابرسی، مورد توجه قرار دهد.

۴۸. حسابرس هنگام اجرای آزمون کنترلها، اساساً به طراحی و اعمال کنترلها و برآورد خطر کنترل توجه دارد. اما، هنگامی که اشتباهاتی شناسایی می‌شود، حسابرس باید موضوعاتی چون موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف - اثر مستقیم اشتباهات شناسایی شده بر صورتهای مالی.

ب - اثربخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی و اثر آنها بر رویکرد حسابرسی در مواردی که، مثلاً، اشتباهات از زیرپاگذاری یک روش کنترل داخلی توسط مدیریت ناشی می‌شود.

۴۹. حسابرس ممکن است در تجزیه و تحلیل اشتباهات کشف شده متوجه شود که بیشتر آنها دارای وجوه مشترکی چون نوع معامله، محل وقوع، خط تولید یا دوره زمانی می‌باشند. دراین‌گونه موارد، حسابرس ممکن است همه اقلام با وجوه مشترک در جامعه را شناسایی کند و روشهای حسابرسی را درباره این طبقه گسترش دهد. افزون‌براین، چنین اشتباهاتی ممکن است عمدی و نشانه‌ای از تقلب باشد.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۵۰. گاه، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که یک اشتباه، از رویدادی ناشی شده که جز در موارد خاص قابل شناسایی، تکرار نشده است و از این رو، معرف اشتباهات مشابه در جامعه نمی‌باشد (اشتباه غیرمعمول). حسابرس برای آن‌که بتواند اشتباهی را غیرمعمول تلقی کند باید از معرف جامعه نبودن آن اشتباه، به میزان زیادی اطمینان پیدا کند. حسابرس چنین اطمینانی را با انجام دادن کار اضافی بدست می‌آورد. میزان کار اضافی به شرایط موجود بستگی دارد، اما کافی است که شواهد مناسب و کافی مبنی بر بی‌اثر بودن آن اشتباه بر باقیمانده جامعه را برای حسابرس فراهم کند. اشتباهی که به علت خرابی رایانه و تنها در یک روز در تمام طول دوره روی داده، نمونه‌ای از این اشتباه است. در این گونه موارد، حسابرس اثر خرابی رایانه را مثلاً با رسیدگی به معاملات خاص پردازش شده در آن روز، ارزیابی می‌کند و اثر آن را بر روشها و نتایج حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهد. مثال دیگر، اشتباهی است که به دلیل استفاده از فرمول نادرست در محاسبه ارزش کالای موجود در یک شعبه بخصوص رخ داده است. حسابرس برای تلقی این اشتباه به‌عنوان یک اشتباه غیرمعمول باید مطمئن شود که در سایر شعب، از فرمول درست استفاده شده است.

تعمیم اشتباهات

۵۱. حسابرس در مورد آزمونهای محتوا باید اشتباهات پولی کشف شده در نمونه را به کل جامعه تعمیم دهد و اثر اشتباهات تعمیم داده شده را بر هدف خاص آزمون و سایر زمینه‌های حسابرسی بسنجد. حسابرس، کل اشتباه موجود در جامعه را برآورد می‌کند تا نظری کلی درباره میزان اشتباهات موجود در جامعه به‌دست‌آورد و آن را با اشتباه قابل تحمل مقایسه کند. اشتباه قابل تحمل از لحاظ آزمونهای محتوا عبارت است از تحریف قابل تحمل که مبلغ آن با برآورد اولیه حسابرس از اهمیت مورد استفاده برای هریک از مانده حسابهای مورد حسابرسی مساوی یا کمتر از آن خواهد بود.

۵۲. چنانچه اشتباهی به‌عنوان اشتباه غیرمعمول تشخیص داده شود می‌تواند در تعمیم اشتباهات نمونه به جامعه، مستثنی گردد. اثر این گونه اشتباهات غیرمعمول، چنانچه اصلاح نشده

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

باشد، لازم است افزون بر اشتباهات معمول تعمیم یافته، مورد توجه قرار گیرد. در مواردی که مانده یک حساب یا یک گروه معاملات به طبقاتی تقسیم شده است، اشتباه هر طبقه به طور جداگانه تعمیم داده می‌شود. برای تعیین اثر احتمالی اشتباهات بر کل مانده حساب یا گروه معاملات، اشتباهات تعمیم یافته بعلاوه اشتباهات غیرمعمول هر طبقه باهم ترکیب می‌شود.

۵۳. از آنجاکه ضریب اشتباه نمونه در آزمون کنترلها همان ضریب اشتباه تعمیم یافته برای کل جامعه می‌باشد، تعمیم اشتباهات در این مورد ضروری نیست.

ارزیابی نتایج نمونه

۵۴. حسابرس به منظور تایید برآورد اولیه از ویژگیهای مربوط جامعه یا ضرورت تجدیدنظر در آن باید نتایج نمونه را ارزیابی کند. در مورد آزمون کنترلها، بالا بودن ضریب اشتباه نمونه به گونه غیرمنتظره، می‌تواند موجب افزایش در سطح خطر کنترل برآورد شده گردد، مگر این که شواهد بیشتری درباره درستی برآورد اولیه کسب گردد. در مورد آزمونهای محتوا، یک اشتباه بزرگ ریالی غیرمنتظره در نمونه می‌تواند حسابرس را به این باور برساند که مانده یک حساب یا یک گروه معاملات دارای تحریف بااهمیت است، مگر این که شواهد بیشتری حاکی از نبود تحریف بااهمیت کسب شود.

۵۵. چنانچه جمع مبلغ اشتباه تعمیم یافته و اشتباه غیرمعمول کمتر از اشتباه قابل تحمل موردنظر حسابرس اما نزدیک به آن باشد، حسابرس متقاعدکنندگی نتایج نمونه را با توجه به سایر روشهای حسابرسی می‌سنجد و ممکن است کسب شواهد حسابرسی بیشتر را مناسب تشخیص دهد. جمع اشتباه تعمیم یافته و اشتباه غیرمعمول، بهترین برآورد حسابرس از اشتباه موجود در جامعه است. اما، نتایج نمونه‌گیری تحت تاثیر خطر نمونه‌گیری است. از این رو، در مواردی که بهترین برآورد اشتباه به اشتباه قابل تحمل نزدیک باشد، حسابرس با این خطر روبرو است که یک نمونه متفاوت می‌توانست به بهترین برآورد متفاوتی منجر شود که بیش از اشتباه قابل تحمل باشد. بررسی نتایج حاصل از سایر روشهای حسابرسی،

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

حسابرس را در برآورد این خطر یاری می‌کند، به‌ویژه، که باکسب شواهد حسابرسی بیشتر، این خطر کاهش داده می‌شود.

۵۶. چنانچه ارزیابی نتایج نمونه، ضرورت تجدیدنظر در برآورد اولیه از ویژگیهای مربوط

جامعه را مشخص سازد، حسابرس می‌تواند یک یا ترکیبی از موارد زیر را بکار بندد:

الف- درخواست از مدیریت برای پی‌جویی اشتباهات شناسایی شده و احتمال وجود اشتباهات بیشتر، و انجام هرگونه اصلاحات لازم.

ب - تعدیل روشهای حسابرسی برنامه‌ریزی شده. برای مثال، حسابرس درمورد آزمون

کنترلها می‌تواند اندازه نمونه را افزایش دهد، کنترل جایگزینی را مورد آزمون قرار

دهد یا آزمونهای محتوای مربوط را تعدیل کند.

پ - توجه به اثر آن بر گزارش حسابرس.

تاریخ اجرا

۵۷. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۳۸۳ و

پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

پیوست ۱

مثالهایی از عوامل مؤثر بر اندازه نمونه در آزمون کنترلها

موارد زیر عواملی هستند که حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه برای آزمون کنترلها، مورد توجه قرار می‌دهد. این عوامل باید باهم مورد توجه قرار گیرند.

اثر بر اندازه نمونه	عامل
افزایش	افزایش در میزان اتکای موردنظر حسابرس به سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی.
کاهش	افزایش در ضریب انحراف از روش کنترل مقرر که حسابرس مایل به پذیرش آن است.
افزایش	افزایش در ضریب انحراف از روش کنترل مقرر که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند.
افزایش	افزایش در سطح اطمینان موردنظر حسابرس (یا برعکس، کاهش در خطر این که حسابرس نتیجه‌گیری کند که خطر کنترل، پایین تر از خطر کنترل واقعی موجود در جامعه است).
تاثیر قابل اغماض	افزایش در تعداد واحدهای نمونه‌گیری در جامعه.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۱. اتکای موردنظر حسابرس بر سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی. هرچه میزان اطمینانی که حسابرس می‌خواهد از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی به‌دست آورد بالاتر باشد، برآورد حسابرس از خطر کنترل پایین‌تر خواهد بود و اندازه نمونه باید بزرگتر شود. برای مثال، پایین‌بودن برآورد اولیه از خطر کنترل به‌معنای آن است که حسابرس می‌خواهد به‌اعمال مؤثر کنترلهای داخلی بخصوصی بیشتر اتکا کند. ازاین‌رو، حسابرس در این حالت، درمقایسه با مواردی که خطر کنترل در سطح بالاتری (یعنی، برنامه‌ریزی برای اتکای کمتر) برآورد می‌شود، باید شواهد حسابرسی بیشتری در پشتیبانی از این برآورد گردآوری کند.
۲. ضریب انحراف از روشهای کنترل مقرر که حسابرس مایل به پذیرش آن است (اشتباه قابل تحمل). هرچه ضریب انحرافی که حسابرس می‌خواهد بپذیرد پایین‌تر باشد، اندازه نمونه باید بزرگتر شود.
۳. ضریب انحراف از روشهای کنترل مقرر که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند (اشتباه مورد انتظار). هرچه حسابرس ضریب انحراف بالاتری را انتظار داشته باشد، اندازه نمونه باید آن‌قدر بزرگتر شود که بتواند برآوردی منطقی از ضریب واقعی انحراف به‌عمل آورد. عوامل مؤثر بر ارزیابی حسابرس از ضریب اشتباه مورد انتظار شامل شناخت حسابرس از فعالیت واحد مورد رسیدگی (به‌ویژه، روشهای اجرا شده برای کسب شناخت از سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی)، تغییرات در کارکنان یا در سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، نتایج روشهای حسابرسی اجرا شده در دوره‌های پیش و نتایج سایر روشهای حسابرسی است. بالا بودن ضریب اشتباه مورد انتظار معمولاً به‌ندرت کاهش خطر کنترل را توجیه می‌کند و ازاین‌رو، در این‌گونه موارد، به‌طور معمول از انجام دادن آزمون کنترلها خودداری می‌شود.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۴. سطح اطمینان مورد نظر حسابرس. هرچه حسابرس بخواهد درباره این که نتایج نمونه، نشانه میزان واقعی اشتباه در جامعه است اطمینان بیشتری پیدا کند، اندازه نمونه نیز باید بزرگتر شود.

۵. تعداد واحدهای نمونه‌گیری در جامعه. در جامعه‌های بزرگ، اندازه واقعی جامعه اثر اندکی بر اندازه نمونه دارد. اما، در جامعه‌های کوچک، نمونه‌گیری در حسابرسی اغلب به اندازه سایر شیوه‌های کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی، اثربخش نیست.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

پیوست ۲

مثالهایی از عوامل مؤثر بر اندازه نمونه در آزمونهای محتوا

موارد زیر عواملی هستند که حسابرس هنگام تعیین اندازه نمونه برای آزمونهای محتوا، مورد توجه قرار می‌دهد. این عوامل باید باهم مورد توجه قرار گیرند.

اثر بر اندازه نمونه	عامل
افزایش	افزایش در برآورد حسابرس از خطر ذاتی
افزایش	افزایش در برآورد حسابرس از خطر کنترل
	افزایش در استفاده از سایر آزمونهای محتوا درباره همان ادعا در صورتهای مالی
کاهش	افزایش در سطح اطمینان موردنظر حسابرس (یا برعکس، کاهش در خطر این که حسابرس نتیجه‌گیری کند که اشتباه با اهمیتی وجود ندارد، در صورتی که واقعا وجود دارد)
افزایش	افزایش در جمع اشتباهاتی که حسابرس مایل به پذیرش آن است (اشتباه قابل تحمل)
کاهش	افزایش در میزان اشتباهاتی که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند
افزایش	طبقه‌بندی جامعه در موارد لازم
کاهش	تعداد واحدهای نمونه‌گیری در جامعه
تاثیر قابل اغماض	

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۱. برآورد حسابرس از خطر ذاتی. هرچه برآورد حسابرس از خطر ذاتی بالاتر باشد، اندازه نمونه باید بزرگتر شود. خطر ذاتی بالاتر نشان می‌دهد که برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، خطر عدم کشف پایین‌تری لازم است و خطر عدم کشف پایین‌تر از طریق افزایش اندازه نمونه بدست می‌آید.
۲. برآورد حسابرس از خطر کنترل. هرچه برآورد حسابرس از خطر کنترل بالاتر باشد، اندازه نمونه باید بزرگتر شود. برای مثال، برآورد بالا از خطر کنترل نشانه آن است که حسابرس نمی‌تواند بر اجرای مؤثر کنترل‌های داخلی در ارتباط با ادعای خاص صورتهای مالی، خیلی اتکا کند. از این رو، حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، به خطر عدم کشف پایینی نیاز دارد و بیشتر بر آزمونهای محتوا اتکا خواهد کرد. هرچه بر آزمونهای محتوا بیشتر اتکا شود (یعنی، خطر عدم کشف پایین) اندازه نمونه باید بزرگتر شود.
۳. استفاده از سایر آزمونهای محتوا درباره همان ادعا در صورتهای مالی. هرچه حسابرس به منظور کاهش خطر عدم کشف مربوط به مانده یک حساب یا یک گروه معاملات بخصوص، بیشتر بر سایر آزمونهای محتوا (آزمون جزئیات یا روشهای تحلیلی) اتکا کند، به اطمینان کمتری از نمونه‌گیری نیاز خواهد داشت و از این رو، اندازه نمونه می‌تواند کوچکتر شود.
۴. سطح اطمینان مورد نظر حسابرس. هرچه حسابرس بخواهد درباره این که نتایج نمونه، نشانه میزان اشتباه واقعی موجود در جامعه است اطمینان بیشتری پیدا کند، اندازه نمونه نیز باید بزرگتر شود.
۵. جمع اشتباهی که حسابرس مایل به پذیرش آن است (اشتباه قابل تحمل). هرچه حسابرس بخواهد جمع اشتباه کمتری را بپذیرد، اندازه نمونه باید بزرگتر شود.

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

۶. مبلغ اشتباهی که حسابرس انتظار دارد در جامعه پیدا کند (اشتباه مورد انتظار). هر چه حسابرس انتظار یافتن مبلغ بالاتری از اشتباه در جامعه را داشته باشد، اندازه نمونه باید بزرگتر شود تا برآوردی منطقی از مبلغ واقعی اشتباه موجود در جامعه بدست آید. عوامل مربوط به ارزیابی حسابرس از مبلغ اشتباه مورد انتظار شامل میزان استفاده از برآورد در تعیین ارزش اقلام، نتایج آزمون کنترلها، نتایج روشهای حسابرسی اعمال شده در دوره‌های گذشته و نتایج سایر آزمونهای محتواس است.
۷. طبقه‌بندی. در مواردی که دامنه اندازه پولی (یعنی، دامنه تغییرات) اقلام در جامعه گسترده است، گروه‌بندی اقلام با اندازه‌های مشابه در چند جامعه فرعی یا طبقه می‌تواند سودمند باشد که به آن، طبقه‌بندی گویند. در مواردی که یک جامعه بتواند به گونه‌ای مناسب طبقه‌بندی شود، جمع اندازه نمونه‌های طبقات عموماً کوچکتر از اندازه نمونه‌ای خواهد بود که اگر قرار بود یک نمونه از کل جامعه به منظور دسترسی به میزانی معین از خطر نمونه‌گیری، انتخاب شود.
۸. تعداد واحدهای نمونه در جامعه. در جامعه بزرگ، اندازه واقعی جامعه اثر اندکی بر اندازه نمونه دارد. در جامعه کوچک، نمونه‌گیری در حسابرسی اغلب به اندازه سایر روشهای کسب شواهد حسابرسی مناسب و کافی، اثربخش نیست (اما، هنگام استفاده از نمونه‌گیری براساس واحد پول، افزایش در ارزش پولی جامعه، اندازه نمونه را افزایش می‌دهد، مگر آن‌که با افزایش متناسب در سطح اهمیت جبران شود).

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

پیوست ۳

شیوه‌های انتخاب نمونه

شیوه‌های اصلی انتخاب نمونه به شرح زیر است:

الف- استفاده از برنامه رایانه‌ای اعداد تصادفی یا جداول اعداد تصادفی.

ب - انتخاب منظم که در آن، تعداد واحدهای نمونه‌گیری موجود در جامعه به اندازه نمونه تقسیم می‌شود تا فاصله نمونه‌گیری، مثلاً ۵۰، مشخص گردد و با تعیین یک نقطه شروع در بین ۵۰ واحد اول، هر پنجاهمین واحد بعد از آن انتخاب می‌شود. اگرچه نقطه شروع می‌تواند بطور دلخواه انتخاب شود، اما، در صورت تعیین آن با استفاده از برنامه رایانه‌ای اعداد تصادفی یا جداول اعداد تصادفی، نمونه مزبور به احتمال زیاد واقعی‌تر خواهد بود. حسابرس هنگام استفاده از انتخاب منظم باید اطمینان یابد که ساختار واحدهای نمونه‌گیری موجود در جامعه به گونه‌ای نباشد که فاصله نمونه‌گیری با الگوی خاصی از جامعه تقارن داشته باشد.

پ - انتخاب بی‌نظم که در آن، حسابرس نمونه را بدون پیروی از یک روش باقاعده انتخاب می‌کند. اگرچه در انتخاب بی‌نظم هیچ روش باقاعده‌ای بکار گرفته نمی‌شود، اما حسابرس باید از هر نوع جانبداری آگاهانه یا پیشداوری (برای مثال، پرهیز از انتخاب اقلامی که تعیین محل آن دشوار است، انتخاب یا عدم انتخاب اولین یا آخرین قلم هر صفحه) پرهیزد و بدینسان اطمینان یابد که همه اقلام جامعه از شانس مساوی برای انتخاب شدن برخوردارند. استفاده از انتخاب بی‌نظم در نمونه‌گیری آماری، مناسب نیست.

ت - انتخاب قطعه‌ای عبارت است از انتخاب قطعه‌های اقلام پیاپی از داخل جامعه. انتخاب قطعه‌ای معمولاً به این دلیل نمی‌تواند در نمونه‌گیری در حسابرسی استفاده شود که ساختار بیشتر جامعه‌ها به گونه‌ای است که ویژگیهای اقلام پیاپی معمولاً مشابه یکدیگر است اما، با ویژگیهای اقلام موجود در سایر نقاط جامعه تفاوت دارد. اگرچه در برخی شرایط ممکن

استاندارد حسابرسی ۵۳۰

نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون

(تجدید نظر شده ۱۳۸۳)

است رسیدگی قطعه‌ای از اقلام به‌عنوان یک روش مناسب حسابرسی تلقی شود، اما در مواردی که حسابرس می‌خواهد براساس نتایج نمونه، استنتاج معتبری درباره کل جامعه به‌دست آورد، استفاده از نمونه‌گیری قطعه‌ای به‌ندرت می‌تواند روشی مناسب برای انتخاب اقلام نمونه محسوب شود.