

Татьяна РЫБАК

начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь, кандидат экономических наук, доцент, аудитор

Мария ЛАВРЕНТЬЕВА

консультант отдела методологии аудита управления регулирования аудиторской деятельности главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь

Применение выборочного тестирования в аудиторской практике

Выборочное тестирование проверяемой совокупности – один из основных приемов аудита. Результаты аудита, аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во многом зависят от качественного построения выборки и оценки результатов выборочной проверки.

Условия применения и этапы выборочной проверки

По сравнению со сплошной проверкой выборочное тестирование позволяет снизить трудоемкость аудита, оптимизировать затраты на его проведение. В то же время применение такого тестирования требует разработки методики построения (расчета) выборки, последующего анализа и экстраполяции полученных результатов на всю проверяемую совокупность.

Аудитор, сопоставив необходимые и достаточные условия для применения выборочного метода и применив профессиональное суждение о том, что менее трудоемко и при этом эффективно – проведение выборочного или сплошного тестирования, должен определить возможность и целесообразность построения выборки конкретного сегмента аудита.

НА ЗАМЕТКУ

К необходимым условиям применения выборочного метода относятся следующие: сальдо счета или класс хозяйственных операций с учетом их характера и (или) величины не требуют сплошной проверки проверяемой совокупности; выводы должны быть сделаны аудитором по сальдо счета или классу хозяйственных операций.

Достаточные условия применения выборочного метода должны быть следующими: проверяемая совокупность однородна как по классу хозяйственных операций, так и по величине их значений. Однородными можно признать элементы, относящиеся к одному виду активов, обязательств, собственного капитала, элементы, которые составляют только дебетовое или только кредитовое сальдо одного счета, субсчета, аналитического счета, и др.;

достаточно большой объем проверяемой совокупности. Как правило, считается, что применять выборочный метод следует, если объем проверяемой совокупности превышает 2000 единиц;

 **НА ЗАМЕТКУ**

- ▶ проверяемая совокупность охватывает хозяйственные операции всего аудируемого периода;
- обеспечена возможность идентификации единицы проверяемой совокупности;
- выборка является репрезентативной (выборка, элементы которой обладают характеристиками, типичными для проверяемой совокупности, и имеют равную ненулевую вероятность быть отобранными в выборку);
- выборка соответствует цели аудиторского теста;
- достаточно низкий (5% и менее) допустимый уровень ошибок.

Выборочная проверка проводится в несколько этапов: планирование, построение выборки, проверка элементов выборки и анализ результатов выборочного тестирования:



Планирование выборочной проверки

На этапе планирования выборочной проверки аудитору следует определить:

- совокупность данных, которая будет подвергнута выборочному исследованию;
- элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы;
- число элементов, подлежащих отбору для проверки;
- способ отбора элементов.

Аудитор при проведении проверки конкретного сегмента аудита определяет локальные задачи, состав возможных искажений, проверяемую совокупность, подлежащую исследованию, а также оценивает целесообразность проведения выборочной проверки. Определение локальных задач связано с анализом деятельности аудируемого лица и оценкой рисков.

Решение вопроса о совокупности данных, которая будет подвергнута тестированию, и характере возможных искажений зависит от определенной локальной задачи. Например, если проверяется достоверность отражения в бухгалтерском учете основных средств, проверяемой совокупностью будут имеющиеся в наличии основные средства аудируемого лица и соответствующие записи в инвентаризационной описи (далее – опись). Возможные искажения – наличие основного средства при отсутствии записи о нем в описи или наличие записи в описи при отсутствии основного средства.

Повышению эффективности аудита способствует применение стратификации – выделение из проверяемой совокупности подгрупп однородных элементов со сходными характеристиками. Например, возможно разделение на страты: материалов – по местам их хранения; выручки – по видам реализуемых товаров (работ, услуг); дебиторской задолженности – по срокам возникновения.

Стратификация проводится в целях снижения вариативности элементов в рамках каждой страты и, как следствие, уменьшения объема выборки без пропорционального увеличения риска, связанного с применением выборочного тестирования.

После определения локальных задач, состава возможных искажений, проверяемой совокупности и ее объема, доверительной вероятности аудитор приступает к отбору элементов проверяемой совокупности для проведения выборочного исследования.

На первоначальном этапе планирования выборочной проверки аудитор может отобрать:

- все элементы (сплошная проверка);
- специфические (определенные) элементы;
- отдельные элементы (сформировать аудиторскую выборку).

Если проверяемая совокупность состоит из небольшого числа элементов большой стоимости или риск существенного искажения информации высок, а другие способы не позволяют получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор может принять решение протестировать всю проверяемую совокупность элементов, которые составляют обороты по счету бухгалтерского учета, или группу однотипных хозяйственных операций (либо страту в составе данной проверяемой совокупности).

Аудитор с учетом информации, полученной в процессе понимания деятельности и системы внутреннего контроля аудируемого лица, оцененного риска существенного искажения информации и характеристики проверяемой совокупности может принять решение о тестировании специфических элементов проверяемой совокупности. Отбор специфических элементов производится на основании профессионального суж-

дения аудитора и подвержен риску, не связанному с применением выборочного способа.

Отбираемые специфические элементы могут включать:

элементы с высокой стоимостью или ключевые элементы выборки, обладающие какой-либо иной характеристикой, в частности необычные или подверженные риску существенного искажения информации;

элементы, превышающие определенную величину;

элементы, необходимые для получения информации по вопросам осуществления хозяйственной деятельности аудируемым лицом, характера совершаемых хозяйственных операций, отдельных характеристик систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

элементы для проверки процедур контроля.

Проверка отобранных специфических элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций может быть эффективным средством получения аудиторских доказательств, однако выводы по результатам процедур, применяемых к отобранным таким способом элементам, не могут быть распространены на всю проверяемую совокупность. Аудитору следует проанализировать необходимость получения надлежащих аудиторских доказательств в отношении оставшейся части проверяемой совокупности, если эта часть является существенной.

Аудитор также может принять решение о применении выборочно-го тестирования в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций. При организации выборочной проверки применяются статистический либо нестатистический подходы.

Построение выборки

На данном этапе аудитор определяет способы построения выборки (статистический или нестатистический подход) и объем выборки.

Статистический подход к построению выборки предполагает использование методов, основанных на теории вероятности, что позволяет получить репрезентативную выборку. Статистические методы предполагают построение выборки с помощью:

случайного отбора (генератора случайных чисел, таблицы случайных чисел);

систематического отбора (интервального метода).

Нестатистические методы, такие как бессистемный отбор (отбор элементов без систематизации и использования случайных чисел), отбор элементов блоками (выбор смежных элементов проверяемой совокупности), отбор специфических элементов, не позволяют сформировать репрезентативную выборку. Нестатистический подход рекомендуется применять в случаях, когда число элементов проверяемой совокупности невелико, проверяемая величина несущественна или когда небольшая часть существенных элементов занимает наибольший удельный вес в проверяемой совокупности.

Общий порядок применения выборочного исследования в ходе аудита регламентирован Правилами аудиторской деятельности «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите»¹.

В соответствии с Правилами аудиторам предоставлено право выбора подхода к формированию выборки (статистического или нестатистического) с указанием целесообразности применения конкретного подхода в определенных случаях.

Аудиторы в основном разрабатывают внутренние стандарты и методики, конкретизирующие тот или иной подход к построению выборки на практике. Во внутренних стандартах целесообразно отразить условия применения данных подходов, поскольку каждый из них имеет свои преимущества и недостатки. На принятие решения о выборе подхода к формированию выборки влияют такие факторы, как объем и существенность проверяемой совокупности, состояние системы внутреннего контроля, требуемая точность результатов выборочного тестирования, ожидаемая ошибка и т.д.

К преимуществам статистической выборки относится возможность рассчитать объем выборки, управлять уровнем ошибки выборки, определять точность экстраполяции результатов выборки, снизить уровни определенных рисков.

Нестатистические выборочные исследования основаны, как правило, на профессиональном суждении аудитора. Недостатками их являются отсутствие возможности определить минимальный размер выборки, необходимый для достижения цели аудиторской проверки, а также распространить выявленные в выборке ошибки на всю проверяемую совокупность. По этой причине нестатистический подход целесообразно применять в областях повышенного аудиторского риска.

Устанавливая объем выборки, аудитор должен оценить ее риск, определить ожидаемую ошибку выборки.

Определение объема выборки представляет собой один из основных этапов ее формирования и зависит от подхода к построению выборки (статистический или нестатистический). Он может быть определен аудиторской организацией с применением методов теории вероятности и математической статистики или на основании профессионального суждения аудитора.

Проведение аудиторских процедур в отношении элементов выборки

После определения объема выборки аудитору следует отобрать конкретные элементы проверяемой совокупности с целью проведения запланированных аудиторских процедур.

При статистическом подходе к выборочной проверке элементы выборки отбираются случайным образом, чтобы каждый отдельный элемент проверяемой совокупности имел равную ненулевую вероятность быть отобранным в выборку. При нестатистическом подходе к выборочной проверке отбор элементов выборки проводится аудитором на основании профессионального суждения.

¹ *утв. постановлением Минфина от 09.07.2001 № 77 (далее – Правила).*

Если аудиторская процедура неприменима в отношении определенного элемента выборки, аудитору надлежит выполнить данную процедуру по отношению к другому элементу проверяемой совокупности, из которой сформирована выборка.

В случае если запланированные аудиторские процедуры либо подходящие альтернативные процедуры в отношении определенного элемента выборки применить невозможно, аудитору следует считать, что данный элемент содержит ошибку.

Анализ результатов выборочного тестирования

На этом этапе аудитору необходимо проанализировать результаты тестирования, определить характер и причину каждой выявленной ошибки, а также оценить ее влияние на достижение цели теста и другие области аудита.

После проведения анализа обнаруженных ошибок аудитор представляет рекомендации по совершенствованию системы внутреннего контроля и ведению бухгалтерского учета. Кроме того, им может быть принято решение об увеличении объема выборки, проведении дополнительных аудиторских процедур.

Важной задачей аудитора на заключительном этапе проверки является распространение (экстраполяция) обнаруженных в выборке ошибок на всю проверяемую совокупность. В зависимости от применяемого метода отбора элементов аудитор проводит статистическую или нестатистическую оценку результатов. Она может быть получена в виде конкретного суммового интервала, в пределах которого с определенной вероятностью существует ошибка, либо в виде профессионального суждения аудитора об обнаруженной ошибке.

Способы экстраполяции результатов выборочного тестирования на проверяемую совокупность представлены в таблице 1.

Таблица 1

Способы экстраполяции ошибок на проверяемую совокупность

Характер обнаруженной ошибки	Способы экстраполяции
Репрезентативные ошибки (ошибки, имеющие общие характеристики (вид хозяйственной операции, место и дата совершения хозяйственной операции и т.д.))	<p>Экстраполяция ошибок по стоимости отклонений заключается в определении суммы ошибок в проверяемой совокупности пропорционально сумме ошибок в выборке:</p> $M = m : n \times N,$ <p>где M – число (сумма) ошибок в проверяемой совокупности; m – число (сумма) ошибок в выборке; n – объем (сумма) выборки; N – объем (сумма) проверяемой совокупности</p>
Ошибки, обнаруженные в нерепрезентативной выборке (ошибки в специфических элементах)	Ошибки учитываются в фактически выявленном размере и экстраполяции не подлежат
Аномальные ошибки (единичные ошибки, не являющиеся репрезентативными в отношении проверяемой совокупности, которые не могут произойти повторно (за исключением отдельных случаев))	Исключаются при экстраполяции и принимаются в дополнение к оценке полной суммы ошибок, не являющихся аномальными

Совокупную величину оцененного искажения (выявленных, ожидаемых и аномальных ошибок) аудитор должен сравнить с допустимой ошибкой. В случае если совокупная величина оцененных искажений меньше величины допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитору следует проанализировать достоверность результатов выборочного тестирования с точки зрения других аудиторских процедур. Если совокупная величина оцененных искажений превышает величину допустимой ошибки, для обеспечения приемлемого аудиторского риска аудитору необходимо проверить в полном объеме проверяемую совокупность, в которой были установлены оцененные искажения.

При экстраполяции выявленных ошибок учитываются риски, которые возникают в связи с применением выборочного исследования. Правилами определяются два типа рисков, составляющих риск аудиторской выборки (при выполнении тестов средств внутреннего контроля и аудиторских процедур проверки по существу), которые представлены в таблице 2.

Таблица 2

Типы рисков, связанных с применением выборочного тестирования

Риск аудиторской выборки	I тип	II тип
Проявление: при выполнении тестов средств внутреннего контроля	Аудитором сделан вывод о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности	Аудитором сделан вывод о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности
при выполнении аудиторских процедур проверки по существу	Аудитором сделан вывод об отсутствии существенного искажения (ошибки), тогда как в действительности оно существует	Аудитором сделан вывод о наличии существенного искажения (ошибки), тогда как в действительности оно не существует
Влияние	Риск с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению, поскольку оказывает влияние на надежность аудита	Риск приводит к необходимости подтверждения ошибочности первоначальных выводов, поскольку оказывает влияние на эффективность аудита с точки зрения соотношения затрат и результатов

В заключение выборочного тестирования аудитор формулирует выводы: подтверждает предварительную оценку проверяемой совокупности или рекомендует ее пересмотр (как по изучаемой области аудита в целом, так и по отдельным стратам).

При оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

Документирование выборочного исследования

Все этапы проведения тестирования и анализ его результатов аудитору следует отразить в рабочей документации.

Рабочие документы, обосновывающие применение выборочных исследований, методы построения выборки и способы оценки полученных результатов, а также описывающие выполнение всех процедур проверки

отобранных элементов, — основа оценки и обобщения результатов аудиторской проверки, необходимый элемент системы внутреннего контроля качества аудита.

На этапе планирования выборочного тестирования аудитор в рабочей документации отражает:

- цель выборочного тестирования;
- критерии, определяющие ошибки, в зависимости от цели выборочного тестирования;
- сведения о проверяемой совокупности (группировочные признаки, способы получения полноты данных, элементы, которые планируется проверить сплошным порядком (если таковые имеются));
- факторы, определяющие объем выборки;
- расчет объема выборки и описание способа его определения;
- описание методов отбора элементов выборки;
- другую необходимую информацию по вопросам планирования.

По каждому аудиторскому тесту в плане аудита следует предусматривать, применяется или нет выборочный метод.

В процессе проведения выборочной проверки и оценки ее результатов аудитором документируются:

- порядок расчета величины ожидаемой ошибки по результатам выборочной проверки;
- порядок расчета величины общей ошибки проверяемой совокупности;
- результат изучения характера и причин выявленных ошибок;
- результат сравнения ожидаемой ошибки с допустимой ошибкой;
- выводы по результатам выборочной проверки;
- другая информация, относящаяся к процессу проведения выборочной проверки и оценке ее результатов.

В аудиторском файле рабочие документы, отражающие процесс применения выборочного способа, целесообразно размещать совместно с рабочими документами, отражающими ход проведения аудита.