

КРАТКО О МЕТОДОЛОГИИ СТАТИСТИЧЕСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК¹

Земсков В.В., к.э.н., ген. директор ООО «Трувер Аудит», докторант Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)

С переходом страны на рыночные отношения появилась объективная необходимость коренной перестройки всей статистической методологии. В результате осуществления этой перестройки статистика должна стать основным элементом информационной системы общества, обеспечивающей органы власти, общественность (акционеров, собственников, инвесторов) данными о социально-экономическом развитии страны, финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Среди известных методов получения статистической информации особое место принадлежит выборочному методу, как наиболее эффективному, оперативному и наименее трудоемкому.

С переходом российской статистики на международные стандарты системы национального счетоводства выборочное наблюдение стало основным источником получения статистической информации в различных секторах экономики. Это в равной степени можно отнести и к аудиторской деятельности.

Основной целью деятельности аудиторов и консультантов является оказание всемерной помощи экономическим субъектам, как в сфере увеличения доходности бизнеса, так и в направлении снижения сопутствующих ему издержек и рисков, в том числе налоговых.

В условиях быстрого расширения бизнеса, недостаточной проработанности и запутанности действующего законодательства, частой его смены, отсутствия четких ориентиров деловой этики, дефицита времени для проработки всех возможных вариантов роль аудиторов и консультантов резко возрастает. Обладая необходимыми знаниями и имея значительный опыт и кругозор, данные специалисты делают все возможное для того, чтобы минимизировать финансовые и другие риски своих клиентов. Именно аудиторы и консультанты предоставляют клиентам мощный и высокоэффективный механизм, ориентированный на стимулирование экономического роста предприятий. Этим объясняется важность выбора аудитора и консультанта, как стратегического партнера.

Аудит и консалтинг относятся к высокоинтеллектуальным видам деятельности, и стоимость услуг в этой области может быть значительной. Поэтому чрезвычайно важно, чтобы партнер в сфере аудита и консалтинга соответствовал запросам и особенностям деятельности клиента, мог профессионально и ответственно решать все поставленные перед ним задачи, а также соответствовал представлениям о стоимости такого рода услуг. Немаловажное значение играет

опыт аудитора и консультанта, его надежность, порядочность и объективность.

Аудиторская деятельность в России получает все большее распространение и развитие. Большое количество аудиторских организаций выполняют важную функцию засвидетельствования. Аудиторские организации проверяют бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономических субъектов и подтверждают либо опровергают ее достоверность.

Общий порядок проведения аудиторских проверок, в том числе необходимость использования аналитических процедур и выборочного наблюдения, были закреплены Правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты призваны помогать аудиторам в сборе аудиторских доказательств о достоверности проверяемой отчетности крупных хозяйственных систем (финансово-промышленные группы, холдинги, концерны, акционерные общества и т.д.) по международным и российским стандартам. Поэтому в настоящее время многие аудиторские организации нуждаются в подробном изложении статистической методологии, которую можно было бы применять в процессе осуществления аудиторских проверок.

Выборочное наблюдение широко используется в практической работе Госкомстата РФ и его региональных подразделений в целях сбора и анализа статистических данных о работе промышленности, аграрного сектора, транспорта, связи, здравоохранения, образования и др.

На федеральном уровне статистическая информация об аудиторской деятельности собирается с помощью отчета ф. № 1-аудит «Сведения по оказанию услуг в области аудита», который представляется в органы государственной статистики не позднее 1 апреля следующего за отчетным года.

Приказом Минфина РФ от 27 декабря 1999 г. № 69н «О порядке представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков» утвержден «Отчет аудиторской организации», который представляется в Минфин РФ за отчетный год не позднее 15 апреля следующего года.

Теория выборочных обследований базируется на общенаучных принципах исследования социально-экономических явлений, знаниях основ общей теории статистики, высшей математики, теории вероятностей и математической статистики.

В процессе подготовки и планирования аудиторской проверки, опираясь на теоретические основы применения выборочного наблюдения, можно спланировать будущую аудиторскую проверку таким образом, чтобы максимально эффективно использовать отведенное рабочее время для тестирования и проверки по существу хозяйственных операций. Это достигается:

- путем сбора сведений о каждой единице совокупности, сформированных на основе того или иного способа отбора необходимого количества документов для проверки;
- путем сводки и группировки, полученных на основе выборочного наблюдения аудиторских доказательств;
- путем анализа и распространения полученных аудиторских доказательств на всю изучаемую совокупность первичных и бухгалтерских документов. При этом рассчитываются абсолютные, относительные, средние показатели и др.

¹ В полном объеме эти вопросы будут рассмотрены в «СБОРНИКЕ НАУЧНЫХ ТРУДОВ. Приложении к журналу «Аудит и финансовый анализ», № 2, 2005 г.

Необходимым условием применения методологии выборочного наблюдения в аудиторской деятельности является решение таких вопросов, как предварительная оценка необходимого количества объема выборки и ее точности, а также объема малой выборки.

С помощью выборочного наблюдения в аудиторской деятельности определяются как количественные (оценка некоторых стоимостных величин), так и атрибутивные (оценка степени распространенности событий) характеристики изучаемой совокупности. Результаты оценки стоимостных величин и степени распространенности событий используются при написании детализированного отчета аудиторской проверки, в информационном письме о выявленных нарушениях руководству экономического субъекта, а также непосредственно при подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Одной из насущных проблем современного российского аудита является выбор оптимального пути проведения аудиторской проверки при условии сохранения высокого качества работы, получения прибыли от деятельности, а также возможности документально доказать на любом этапе работы целесообразность, достаточность и согласованность с заказчиком произведенных и дальнейших действий. Именно качество проверки является мерилем измерения эффективности функционирования рынка аудиторских услуг, самой аудиторской организации. Каждая аудиторская организация самостоятельно ищет пути решения этой проблемы, применяя разнообразные методики, используя накопленный опыт и создавая внутрифирменные аудиторские стандарты, в частности, для эффективного планирования аудиторской проверки.

Существенную роль в оптимизации трудоемкости проведения аудиторской проверки играют аналитические процедуры, служащие для получения аудиторских доказательств. Проведение аналитических процедур дает аудитору значительный объем необходимой ему информации, при этом требуя намного меньше затрат, чем проведение детального тестирования. В процессе проверки возникает необходимость в глубоком комплексном анализе финансового состояния хозяйствующего субъекта. Результаты этого анализа позволяют аудитору сделать объективные выводы для целей аудиторской проверки.

Аналитические процедуры – один из самых сложных инструментов, используемых аудитором. Аналитические процедуры представляют собой вид аудиторских процедур и состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности экономического субъекта. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями.

Применяя статистические методы в аудите, аудитор решает следующие задачи:

- объективную оценку фактического состояния, динамики и тенденций развития экономического субъекта с целью выдачи руководству этого субъекта научно обоснованных рекомендаций;
- нахождение причинно-следственных взаимосвязей факторов, влияющих на финансовые показатели хозяйствующих субъектов;
- выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства.

Однако в настоящее время существует острая необходимость в создании нормативной и методической базы для аналитической, аудиторской деятельности, адаптированной к современным условиям. Существующая литература по данной теме не освещает конкретные, практические вопросы применения статистики в аудите.

Настоящая работа посвящена наиболее актуальным, по мнению автора, вопросам применения статистики в аудиторской деятельности.

Выборочный метод является разновидностью несплошного статистического наблюдения. В условиях перехода экономики на рыночные отношения существенно изменились информационные запросы различных пользователей по объему, составу, достоверности и оперативности информации. Это обусловлено тем, что основой экономики России становятся не государственные предприятия, а миллионы новых форм хозяйствования (индивидуальные предприниматели, общества с ограниченной ответственностью и т.д.). Эти объективные условия требуют перехода от сплошного учета к выборочному по всем видам учета. Именно на основе выборочных данных осуществляются сбор, обработка, анализ информации и, в конечном счете, оперативное принятие необходимых управленческих решений.

Для своевременного принятия решений по устранению выявленных отклонений от требований Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, недостатков системы внутреннего контроля необходимы поиски более оперативных методов проведения аудиторских проверок. Нам представляется целесообразным применение в аудиторских проверках выборочного метода.

Особенностями применения выборочного метода в аудиторских проверках является решение двух взаимосвязанных методологических вопросов: генеральная и выборочная совокупность.

Решение вопроса о генеральной совокупности зависит от цели аудиторской проверки. Если целью проверки является постановка учета основных средств или достоверность данных учета основных средств, то в качестве генеральной совокупности выступает количество наименований основных средств. Каждый вид основных средств является единицей или элементом генеральной совокупности.

Особенностями генеральной совокупности аудиторских проверок является методологические проблемы учета количественных и качественных характеристик объектов контроля.

Преимущества применения выборочного метода в аудиторской деятельности характеризуется следующими основными моментами:

- 1) повышается оперативность информации. Выборочный метод позволяет в более сжатые сроки и минимальными затратами провести аудиторскую проверку;
- 2) удешевление стоимости аудиторских услуг. Сокращение сроков проведения проверки обеспечивает и сокращение трудозатрат;
- 3) повышение качества аудиторских услуг. При соблюдении правил научной организации выборочный метод дает достаточно точные результаты, а минимальная численность единиц выборочной совокупности позволяет провести проверку более квалифицированно;
- 4) возможность применения для проверки сплошного наблюдения. Так, для подтверждения данных инвентаризации материальных ценностей о фактическом их наличии

аудиторская организация в соответствии с программой аудита проводит выборочную инвентаризацию этих ценностей.

Эффективность применения выборочного метода в аудиторской деятельности зависит, прежде всего, от поставленной цели и задач аудиторских проверок. Если поставлена цель в более сжатые сроки провести аудиторскую проверку, не снижая при этом качество оказываемых услуг, то в этом случае не обойтись без выборочного метода.

Как показывает практика аудиторских проверок, для субъекта хозяйствования в стадии роста, активно осуществляющего политику переоснащения, характерна тенденция повышения доли основных средств в активах организаций. И наоборот, снижение этой доли оправданно для организации в стадии реформирования, осуществляющей реструктуризацию имущественного комплекса, освобождения от избыточных активов. Следует отметить, что однозначных ориентиров для оценки оптимальности удельного веса основных средств в общей стоимости имущества отечественная и зарубежная аналитическая практика не предлагает. Повышенная доля основных средств в структуре баланса может быть результатом значительных инвестиций в основной капитал за счет приобретения современного дорогостоящего оборудования и транспортные средства.

Сравнение показателей динамики балансовой и первоначальной стоимости основных средств позволяет сделать предварительные выводы об изменении степени изношенности основных средств и амортизационной политики организации. Значительные различия в этих показателях могут быть объяснены постановкой

на учет крупных недвижимых объектов основных средств с незначительной величиной износа, что ориентирует аудитора на углубленное рассмотрение операций по поступлению активов за этот период.

Таким образом, в процессе аудита основных средств необходимо сочетать элементы финансового и статистического анализа. После оценки общей ситуации с основными средствами при необходимости (резких и значительных сдвигах, нехарактерных тенденциях в динамике основных средств, недостаточном раскрытии соответствующих разделов учетной политики и пояснительной записки и т.д.) следует провести статистический анализ, выявить сущность и причины событий, вызывающих сомнение аудитора, и их влияние на достоверность отчетности.

Все вышесказанное позволяет сделать вывод о том, что применение приемов статистического анализа позволяет сравнивать исходные показатели, полученные на стадии подготовки и планирования аудита (результативные показатели), с данными первичных документов и регистров бухгалтерского (финансового) учета (факторные показатели). При этом должны учитываться причинно-следственные связи между сравниваемыми показателями.

Кроме того, применение статистических методов в аудиторской деятельности должно рассматриваться как инструмент, позволяющий аудитору достичь своих целей в оценке достоверности финансовых показателей бухгалтерской отчетности.

Земсков Владимир Васильевич