Методика проведения аудиторской выборки

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Левицкая, Наталья Вячеславовна

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Левицкая, Наталья Вячеславовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

186

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Левицкая, Наталья Вячеславовна

Введение

Глава 1. Сущность аудиторской выборки и механизмы ее реализации

1.1 Использование выборочного исследования в аудиторской деятельности

1.2. Существующие методы определения объема выборки и способы отбора ее элементов

1.3. Практика оценки результатов аудиторской выборки

Глава 2. Методические основы организации статистической аудиторской выборки

2.1 Применение статистической выборки при проведении аудиторской проверки

2.2 Риски, возникающие при применении выборочного метода аудиторской проверки

2.3 Алгоритм проведения последовательной статистической аудиторской выборки

Глава 3. Использование последовательной статистической выборки при проведении аудиторской проверки

3.1 Организация последовательной статистической выборки в целях тестирования средств внутреннего контроля

3.2 Использование последовательной статистической выборки в целях оценки искажения статьи отчетности или группы хозяйственных операций

3.3 Внутрифирменный стандарт организации проведения последовательной статистической аудиторской выборки Заключение 125 Список литературы 131 Приложения

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методика проведения аудиторской выборки"

Актуальность темы исследования. Принятие нового федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЭ от 30 декабря 2008 г. подтвердило дальнейшее развитие аудиторской деятельности в Российской Федерации. В настоящее время на рынке аудиторских услуг работают российские аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы, а также зарубежные компании, имеющие солидный практический багаж, отработанные методики аудиторских проверок и «конвейерный» метод, позволившие занять им значительную долю рынка аудиторских услуг. Российские аудиторские организации и индивидуальные аудиторы смогут составить конкуренцию зарубежным компаниям только в том случае, если будут применять в своей практике методы, позволяющие проводить проверки быстро и качественно.

Аудиторская проверка в силу своей специфики предполагает использование в основном выборочного метода, при котором свойства исследуемой совокупности аудитор оценивает с определенной вероятностью и с риском того, что вывод о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности будет неверным. Поэтому необходимы методы, позволяющие аудиторам на выборочной основе делать надежные выводы о качестве системы внутреннего контроля и достоверности отчетности аудируемого лица.

Требования в отношении применения выборочных исследований в аудите приведены в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка». Однако данный нормативный' документ не содержит четких указаний по практической реализации методик t выборочных исследований.

Такие методы предлагает математическая статистика. Однако, в силу сложности разработанных статистических методов, они пока мало применяются в российской аудиторской практике:

Трудоемкость и сложность статистических выборочных проверок привели к тому, что в современной российской аудиторской практике в основном используются нестатистические выборки, основанные на профессиональных суждениях аудитора. Характерной чертой большей части руководств по применению аудиторской выборки является почти полное отсутствие теоретических обоснований предлагаемых решений.

Актуальность рассматриваемых вопросов, их перспективный характер, недостаточная теоретико-методическая разработанность и особая практическая значимость статистических методов в аудите в современных условиях предопределили выбор темы диссертации, ее цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке методики последовательной статистической аудиторской выборки на основе анализа международного и российского опыта, теоретических и практических разработок в области организации и применения аудиторских и статистических выборок.

Цель диссертации предопределила необходимость решения взаимосвязанных научно-практических задач:

- обосновать возможности применения различных методов аудирования бухгалтерской информации;

- предложить уточнения содержания нормативной базы, регламентирующей применение аудиторской выборки в российской практике;

- выявить теоретические и практические подходы к осуществлению аудиторской выборки для разработки методики ее проведения;

- определить условия, позволяющие применять статистическую выборку в аудите;

- раскрыть содержание рисков, связанных с. проведением выборочного исследования в аудите;

- разработать универсальную методику последовательной статистической-аудиторской выборки, основанную\* на использовании данных проверяемого экономического субъекта как . в документальном, так и в электронном виде;

- предложить рекомендации по использованию методики последовательной статистической выборки при проведении аудиторской проверки;

- подготовить внутренний стандарт для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, основанный на предложенной методике.

Область исследования. Исследование соответствует пунктам 2.1 «Методология и технология аудита», 2.3 «Бухгалтерская и статистическая природа аудиторских доказательств» и 2.5 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля» раздела 2 специальности 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК Минобрнауки РФ.

Предметом научного исследования является деятельность, направленная на организацию и применение статистической аудиторской выборки.

Объектом исследования являются теоретические, методические и практические вопросы организации аудиторской выборки.

Теоретические и методологические основы исследования. В ходе исследования использовался современный научный инструментарий: исторический и системный подходы к объекту исследования; диалектический метод; методы абстрагирования, моделирования, сравнения и анализа; методы выборочного наблюдения. Работа базируется на основных положениях теории вероятностей и математической статистики, принципах и методах аудита.

Теоретической основой исследования явились труды отечественных и зарубежных ученых, раскрывающие концепции аудита; объекты аудита и методы, получения, аудиторских доказательств; методику проведения аудиторских проверок; методику проведения, выборочных статистических исследований.

Общие вопросы теории и методологии аудиторской деятельности и частные вопросы организации и проведения аудиторских выборок исследовались в работах таких специалистов, как Р. Адаме, Э.А. Арене, Е.В. Белгоскин, С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Р.И. Гизатуллина, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, И.И Елисеева, Ю.Ю. Кочинев, Ж.А. Морозова, С.В. Панкова, В.И. Подольский, ЕА. Покивайлова, Дж. Робертсон, А.А. Терехов, Е.М. Четыркин и др.

Вопросы теории и методологии статистического выборочного метода исследовались в работах таких специалистов, как А. Вальд, В.Е. Гмурман, М. Де Гроот, Ш. Закс, Ф. Йейтс, Н.Ш. Кремер, Дж. Лоббек, Ф. Миллс, С. Уилкс, А.Н. Ширяев и др.

В процессе исследования проанализированы нормативно-правовые акты Российской Федерации, Международные стандарты аудита, материалы аудиторских проверок на предприятиях стекольного производства и производства ветеринарных препаратов, материалы научных и- научно-практических конференций, собственный научный и практический опыт работы автора в составе аудиторской группы.

Научная новизна диссертации заключается в обосновании и разработке современных подходов к организации и проведению аудиторской выборки. В процессе исследования были получены следующие результаты, определяющие научную новизну:

- разработана классификация видов аудиторской выборки, которая позволяет упорядочить многообразие существующих подходов к организации и проведению выборочного исследования в аудиторской практике;

- предложена классификация бухгалтерской информации экономического субъекта и выявлены методы ее аудирования, что дает возможность определить, место статистической выборки при\* проведении аудиторской проверки;

- установлены условия, позволяющие определить возможность и необходимость использования статистической выборки при проведении аудита;

- разработаны предложения по уточнению содержания Федерального стандарта №16 в части определения понятий «нестатистическая аудиторская выборка», «риск, не связанный с аудиторской выборкой», «типы риска, связанного с использованием аудиторской выборки»;

- разработана методика проведения последовательной статистической аудиторской выборки для оценки искажений, содержащихся в данных бухгалтерского учета, и для оценки эффективности внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта, значительно повышающая надежность результатов аудиторской проверки.

Практическая значимость исследования. Применение методики проведения последовательной статистической аудиторской выборки позволит российским аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам составить конкуренцию иностранным аудиторским компаниям, имеющим богатый опыт применения научно обоснованных методик проведения аудиторской проверки. Предлагаемые к внедрению ваудиторскую практику научно обоснованные и формализованные статистические методы преследуют цель повысить качество аудиторских проверок в условиях ограниченного времени. Применение научно обоснованной методики последовательной статистической аудиторской выборки будет способствовать росту доверия клиентов аудиторов и пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности к аудиторским проверкам.

Все предложения и рекомендации, приведенные в диссертационной работе, носят конкретный характер: примеры, иллюстрирующие применение последовательной оценки эффективности средств внутреннего контроля и суммы искажения\* генеральной- совокупности, взяты из, материалов-аудиторских проверок. Разработанная методика последовательной статистической аудиторской выборки прошла апробацию и нашла применение в аудиторских организациях ЗАО «Аудиторская палата «АСВП», ООО «Аудит Комплекс», ООО АКЦ «Консуэло». Основные результаты проведенного исследования опубликованы в научных изданиях, в том числе рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ, в сборниках материалов международных и региональных научно-практических конференций, а также использованы при подготовке и чтении лекций по дисциплинам «Аудит», «Основы аудита», «Компьютерные информационные системы в аудите», «Внутрифирменные стандарты аудита».

Содержащиеся в диссертации рекомендации и предложения могут использоваться при организации и проведении проверок государственными органами. Отдельные теоретические положения могут найти применение в процессе подготовки и повышения квалификации аудиторов. Сформулированные научные положения являются базой для дальнейших исследований выборочного метода в аудите и могут служить основой для подготовки внутренних стандартов аудиторской деятельности.

Публикации. По теме диссертации опубликованы пять работ общим объемом 2,07 п.л., из них одна работа опубликована в издании, рекомендованном ВАК Минобрнауки РФ:

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, содержит 61 формулу, 22 таблицы, 7 рисунков (схем).

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Левицкая, Наталья Вячеславовна

Результаты исследования записей ООО «Прима» представлены в Приложении 13. На рис.1 Приложения 13 представлено изменение доверительного интервала оценки искажения генеральной совокупности.

После проверки 50 элемента аудитор может утверждать:

- с доверительной вероятностью /=0,95: искажение генеральной совокупности накрывается интервалом (-726 354,34 руб.; 4 034 313,09руб.);

- с доверительной вероятностью /=0,975: искажение генеральной совокупности составляет не менее -726 354,34 руб., (т.е. генеральная совокупность может быть и занижена);

- с доверительной вероятностью /=0,975: искажение генеральной совокупности составляет не более 4 034 313,09руб.

Точность оценки для генеральной совокупности (или половина ширины доверительного интервала) в рассмотренном случае составила ~ 2 380 333,72 руб. Если аудитор посчитает точность исследования недостаточной, то он может продолжить проверку документов. Доверительный интервал имеет свойство сужаться с увеличением объема выборки.

На наш взгляд, аудитор может установить точность оценки искажения генеральной совокупности в размере не менее половины частного уровня существенности.

Момент окончания последовательного оценивания искажений может быть связан не только с заданной точностью,,но и с расположением границы доверительного интервала относительно установленного частного уровня существенности. В1 нашем случае допустимое искажение установлено в размере 5 000 000 руб., и после проверки пятидесятого документа (на наш взгляд, минимально необходимое количество элементов выборочной проверки) аудитор может принять решение о том, что совокупность не имеет существенного искажения.

При проведении последовательного оценивания стоимостных искажений аудитор может столкнуться с ситуацией, когда некоторые выявленные стоимостные искажения сильно отличаются от основной массы элементов выборки. В терминах математической статистики данные искажения (наблюдения) называются выбросами. Выбросы имеют свойство увеличивать ширину доверительного интервала. Особенно это свойство заметно, если выброс появляется после проверки такого количества элементов выборки, которое дает возможность утверждать о приближенно нормальном распределении исследуемой совокупности (в литературе по математической статистике обычно указывается 30-40 элементов).

В данной ситуации аудитор должен попытаться понять причину подобного суммового искажения элемента.

Если искажение элемента является аномальным (не характерным для данной генеральной совокупности), то данное суммовое искажение можно:

1) исключить из оценки общего искажения по выборке и прибавить его к суммовому искажению генеральной совокупности, которое определяется по формуле (2.3.16);

2) взять с меньшим весом для оценки общего искажения по выборке.

Если причину искажения установить не удается, то следует оставить его для оценки общего искажения по выборке.

Наилучшая точность оценки искажения генеральной совокупности при наличии выброса в выборке получается в том случае, когда аудитору удается убедиться в аномальности-выявленного искажения, и учесть влияние этого искажения не в составе выборочной оценки, а отдельно.

3.3 Внутрифирменный стандарт организации проведенияпоследовательной статистической аудиторской выборки

Аудиторская/ организация с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности должна разработать и утвердить документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита

Внутрифирменные стандарты должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению установленных требований и по повышению качества аудиторских проверок.

Согласно п. 2.5. правила (стандарта) «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», применение внутрифирменных стандартов позволяет аудиторским организациям: а) полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности; б) сделать технологию и организацию проведения аудита более I рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора; в) содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии; г) обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска; д) детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Внутрифирменный стандарт аудита, регулирующий применение статистической аудиторской выборки, в полной мере отвечает этим условиям.

Внутрифирменный стандарт должен определять общий подход аудиторской организации к проведению статистического выборочного исследования, независимо от условий, в которых проводится аудит.

Внутрифирменный стандарт, описывающий применение последовательного статистического выборочного исследования в аудите, должен базироваться на положениях федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка». Содержание внутрифирменного стандарта не должно противоречить федеральным стандартам и должно конкретизировать их в части собственных подходов к организации и проведению статистического выборочного исследования в аудите.

Требования к подготовке внутрифирменных аудиторских стандартов установлены правилом (стандартом) аудита «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». Стандарт устанавливает общие требования к форме, содержанию, порядку внутрифирменного контроля соблюдения предъявляемых стандартами требований.

Согласно классификации, приведенной в п. 3.1. стандарта «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», все внутренние стандарты аудиторских организаций по своему назначению могут быть объединены в следующие группы: а) стандарты, содержащие общие положения по аудиту; б) стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита; в) стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов; г) специализированные стандарты; д) стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг; е) стандарты по образованию и подготовке кадров.

Внутренний стандарт применения статистического выборочного исследования в аудите относится к стандартам, устанавливающих порядок проведения аудита.

Форма и порядок подготовки внутрифирменных стандартов определяются аудиторской организацией самостоятельно, а сами стандарты являются ее интеллектуальной'собственностью. Наличие внутрифирменных стандартов позволяет использовать на отдельных участках работы ассистентов аудиторов, поскольку стандарт может предусмотреть необходимое и достаточное количество приемов при проверке объектов учета. Риск необнаружения при этом будет достаточно низким, несмотря на выполнение работы ассистентом аудитора.

Пунктом 3.14 правила (стандарта) «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» устанавливается структура внутрифирменного стандарта.

Ниже приводятся рекомендации по формированию внутрифирменного стандарта по применению последовательного статистического выборочного исследования в аудите.

1. Регламентирующие параметры.

Данный раздел должен содержать ссылки на российские или международные стандарты, использованные при разработке внутрифирменного стандарта.

В первую очередь это правило (стандарт) «Аудиторская выборка». Вместе с тем, могут быть сделаны ссылки на такие правила (стандарты), как «Планирование аудита», «Аудиторские доказательства», «Существенность в аудите», «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», «Документирование аудита».

2. Общие положения.

Данный раздел должен содержать обоснование необходимости внутрифирменного стандарта, сферы применения, описание объекта стандартизации, определения основных понятий.

В\* стандарте устанавливаются требования в отношении проведения выборочной проверки в аудите с использованием последовательного анализа.

Обязательно применение установленных правил в случае проведения обязательного аудита. Требования стандарта могут носить рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту и прочих услуг.

В стандарте должны быть даны определения таких понятий, как аудиторская выборка, нестатистическая выборка, статистическая выборка, выборочное статистическое исследование, репрезентативная выборка, риск, связанный с использованием аудиторской выборки (риск выборки), генеральная совокупность, элементы выборки, стратификация, аномальная ошибка и др.

3. Цель и задачи стандарта.

Данный раздел должен содержать назначение стандарта и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается его применением.

Целью стандарта должно являться внедрение разработанной методики последовательного анализа в аудиторскую практику.

В стандарте, как минимум, должны быть решены следующие задачи:

- классификация аудиторских выборок;

- установление условий, необходимых для проведения последовательной статистической выборки в аудите;

- установление порядка проведения последовательной статистической выборки в аудите;

- установление порядка отбора элементов выборочной совокупности;

- установление порядка оценки параметров генеральной совокупности по результатам выборочного исследования.

4. Взаимосвязь с другими стандартами.

Данный раздел должен содержать ссылки на соответствующие, положения других стандартов.

Обязательным требованием к деятельности .аудиторских организаций является- разработка системы- внутренних стандартов, регламентирующих' отдельные направления работ. Применение аудиторской выборки может затрагивать различные этапы аудиторской проверки, поэтому необходимо обеспечить непротиворечивость данного внутрифирменного стандарта со всеми стандартами, подготовленными ранее.

5. Определение основных принципов и методик (сущность стандарта).

Данный раздел должен содержать описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов решения проблем, рассматриваемых стандартом.

Раздел может содержать:

• описание этапов аудиторской выборки;

• перечень условий проведения аудиторской выборки;

• методику оценки рисков, связанных с аудиторской выборкой;

• описание методов отбора элементов генеральной совокупности для выборочного контроля;

• технологию проведения стратификации генеральной совокупности;

• описание методики последовательного критерия отношения вероятностей для оценки эффективности средств внутреннего контроля;

• описание методики последовательного интервального оценивания эффективности средств внутреннего контроля;

• описание методики последовательного интервального оценивания суммового искажения генеральной совокупности.

6. Оформление.

Данный раздел должен содержать перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта.

В процессе проверки необходимо документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения представления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными и внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности

Наличие рабочей\* документации позволяет анализировать» действия аудиторов и, следовательно, организовать как внутрифирменный, так и внешний контроль качества их работы. На основе рабочей документации аудиторская фирма может отстаивать свои интересы в суде в случае претензий клиентов по поводу низкого качества проведенного аудита.

Специфика документов при проведении аудиторской выборки заключается в том, что большая часть из них получается в автоматическом режиме. Вместе с тем, в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) «Документирование аудита» они должны содержать все необходимые реквизиты. Документы могут храниться в электронном и/или бумажном виде, что также должно устанавливаться стандартом.

7. Перечень нормативных актов, которыми аудиторы должны руководствоваться при выполнении требований внутрифирменного стандарта (при необходимости).

В дополнение к внутрифирменному стандарту должна быть разработана в качестве приложения компьютерная программа.

Стандарт должен предусматривать возможность постоянного развития и совершенствования методик и технических приемов. Порядок внесения необходимых изменений в стандарт должен быть установлен руководством аудиторской организации.

В силу сложности для большинства аудиторов методов математической статистики, в аудиторской организации, разрабатывающей и принимающей внутрифирменный стандарт по применению статистической выборки, должен быть обеспечен надлежащий контроль за соблюдением установленных в нем требований.

Не смотря на отсутствие упоминания о внутрифирменных стандартах в федеральном законе «Об аудиторской деятельности» № Э07-ФЗ от 30.12.2008 г., их разработка для аудиторских организаций по прежнему остается актуальной, поскольку только внутрифирменные стандарты позволяют повысить качество проводимого аудита- тж. создают систему последовательного выполнения\* отдельных приемов, включают процедуры, необходимые для проверки отдельных объектов учета, обеспечивают рациональное использование времени работы аудитора и оптимизируют технологию проверки.

Обобщая вышеизложенное, можно предложить пример внутрифирменного стандарта аудита «Применение последовательной статистической аудиторской выборки», представленный в Приложении 14.

Заключение

В практике человеческого познания действительности широко применяются как сплошной, так и выборочный методы. Сплошное и выборочное исследования имеют свои преимущества и недостатки. Основными факторами, определяющими выбор метода исследования, как правило, являются достоверность, объем генеральной совокупности, характер изучения, бюджет. Выборочные исследования нашли свое применение в профессиональной деятельности человека: в государственной и социальной статистике, в производстве и управлении организацией, в маркетинговых исследованиях, медицине, биологии и др. Широкое распространение выборочное исследование получило благодаря теоретическому обоснованию математической статистикой и применению современных компьютерных информационных технологий.

Порядок проведения выборочной проверки в аудиторской деятельности регулируется ФПС АД №16 «Аудиторская выборка» и МСА №530 «Аудиторская, выборка и другие процедуры выборочного тестирования» («Аудиторская выборка»).

На практике существует четыре этапа организации и проведения аудиторской выборки. В первой главе диссертационного исследования содержание данных этапов уточнено. Первый этап организации проверки на конкретном участке учета - Планирование проверки — должен конкретизировать направления проверки, генеральную совокупность, ожидаемые искажения и аудиторские процедуры, направленные на их обнаружение. Первый этап должен заканчиваться- принятием решения о методе, которым воспользуется аудитор; — либо будет проведена сплошная проверка, либо организована- аудиторская? выборка или. проверены, только? специфические элементы. На принятие решения влияет выполнение условий,, соответствующих принципам аудита и требованиям математической статистики (в случае проведения статистической выборки). Второй этап — Организация проведения аудиторской выборки - должен предполагать определение вида аудиторской выборки, риска выборочного исследования, прочих факторов, влияющих на объем выборки, объема выборки, способов отбора элементов выборки. Третий этап - Осуществление аудиторских процедур в отношении элементов выборки. Четвертый этап — Анализ результатов выборочного исследования. В зависимости от вида аудиторской выборки, ее результат может быть использован для оценки свойств генеральной совокупности или только свойств проверенных элементов.

В первой главе работы также уточнены понятия «статистический и нестатистический подходы к выборочной проверке» и предложена классификация видов аудиторских выборок (Приложение 1).

Исследование существующих на практике методов определения объёма аудиторской выборки позволяет говорить о пяти основных подходах к определению объема выборки. Основной недостаток большинства методов определения объема аудиторской выборки — отсутствие теоретического обоснования или потеря актуальности в связи с развитием компьютерных технологий. Один из наиболее обоснованных методов, предложенный Е.В. Белюскиным, предполагает проведения кроме основной, еще и пробной выборки.

Методы отбора элементов выборки важно рассматривать с точки зрения возможности их применения при организации и проведении статистической выборки. К таким методам относятся только случайный и систематический. При нестатистической выборке методы отбора могут быть любыми.

Проведение аудиторских процедур в отношении отобранных элементов не имеет специфических особенностей при проведении выборочной проверки. Оценка же результатов аудиторской выборки зависит от вида выборки. При проведении нестатистической выборки выводы аудитора могут касаться только проверенной совокупности. Выводы о свойствах генеральной совокупности могут быть сделаны только на основе статистической выборки.

Существующие на практике методы оценки результатов аудиторской статистической выборки в большинстве своем основаны на законе нормального распределения случайной величины и в силу сложности расчетов требуют разработки и внедрения в практику работы аудиторских фирм стандартизированных методик с использованием автоматизированных систем обработки информации.

Таким образом, можно утверждать, что в первой главе работы решены следующие задачи:

- выявлены практические подходы к осуществлению выборочного исследования, используемые в практике аудиторской деятельности;

- предложено уточнение понятий «статистический и нестатистический подходы к выборочной проверке»;

- разработана схема классификации видов аудиторской выборки.

Методика организации и проведения последовательной статистической аудиторской выборки, предлагаемая во второй главе диссертационной работы и применявшаяся в практической работе, имеет ряд преимуществ перед другими методиками аудита в силу ее универсальности и простоты реализации с помощью компьютеров. Тестирование средств внутреннего контроля может осуществляться с помощью последовательного критерия отношения вероятностей или последовательного интервального оценивания частоты отклонения от нормального функционирования средств внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу могут осуществляться? с помощью последовательного интервального оценивания' стоимостногоискажения; иссл еду емой? совокупности.

Теория вероятностей и математическая; статистика имеют механизмы^ реализации выборочных исследований при самых разнообразных исходных параметрах. Существуют два- основных- ограничения на применение статистической выборки: исследуемые величины должны быть случайными, а выборка должна быть репрезентативной. Прочие ограничения накладываются конкретными методами выборочного исследования.

Статистическую выборку необходимо применять при проверке соблюдения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций и событий, имевших место на протяжении отчетного периода, а также в отношении остатков (сальдо) по счетам бухгалтерского учета по состоянию на конец отчетного периода, при условии, что количество событий, хозяйственныхопераций в группе, проверяемых активов, обязательств или капитала настолько велико, что проверить их сплошным методом аудитор не имеет возможности. Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении представления и раскрытия информации методом статистической выборки проверяться не могут.

Предпосылки формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, изначально содержатся в трех видах информации: в остатках счетов учета на начало аудируемого периода, в учетных записях, формируемых на основании первичных учетных документов, в учетных записях, формируемых на основании бухгалтерских справок-расчетов. Любая другая информация в АСБУ является следствием этих исходных данных. Если сплошная проверка достоверности составляющих остатка счета или учетных записей одного вида (отражающих один вид хозяйственных операций) не может быть проведена, то необходима статистическая выборка.

Анализ рисков, сопровождающих аудиторскую проверку и аудиторскую выборку, в частности, позволил утверждать, что риск необнаружения представляет собой совокупность риска выборки (sampling risk) и риска, не связанного с использованием выборки (non-sampling risk). Понятие «риска, не связанного с использованием выборки», данное в правиле (стандарте) №16, следует уточнить. Необходимо уточнить также определение типов риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

Риск выборки и соответствующая доверительная вероятность должны задаваться аудитором на этапе «Организация проведения аудиторской выборки». В ходе осуществления третьего этапа «Осуществление аудиторских процедур в отношении элементов выборки» аудиторской статистической выборки без первоначального определения объема выборки, риск выборки и соответствующая доверительная вероятность могут оперативно изменяться.

По результатам анализа методических основ организации статистической аудиторской выборки во второй главе работы были предложены Алгоритм экспресс — тестирования средств внутреннего, Алгоритм интервальной оценки эффективности средств внутреннего контроля, Алгоритм интервальной оценки стоимостного искажения статьи отчетности или группы хозяйственных операций.

Таким образом, можно утверждать, что во второй главе работы решены следующие задачи:

- обоснованы возможности применения различных методов аудирования бухгалтерской информации;

- раскрыто содержание рисков,, связанных с проведением выборочного исследования в аудите;

- предложены уточнения содержания нормативной базы, регламентирующей применение аудиторской выборки в российской практике, в части определения понятий «риск, не связанный с использованием выборки», «типы риска, связанного с использованием аудиторской выборки»;

- выявлены теоретические подходы к осуществлению? аудиторской выборки для разработки методики ее проведения;

- определены условия, позволяющие применять статистическую выборку в аудите;

- разработана универсальная методика последовательной статистической аудиторской выборки, основанная на использовании данных проверяемого' экономического субъекта как в документальном, так и в электронном виде.

В практической части работы рассматриваются возможности организации последовательной^ выборки. Применение компьютеров для реализации последовательной выборки позволяет быстро получать элементы выборочной совокупности, результаты оценки характеристик генеральной совокупности в табличной или графической формах, оперативно менять параметры выборочной проверки.

Основные подходы, применяемые при проведении выборочной проверки должны фиксироваться аудиторскими организациями во внутрифирменных стандартах. В работе приводятся рекомендации по формированию внутрифирменного стандарта, описывающего применение последовательной статистической выборки в аудите. В приложении приведен пример такого стандарта, подготовленный с учетом рекомендаций.

Таким образом, можно утверждать, что в практической части работы решены задачи:

- предложены рекомендации по использованию методики последовательной статистической выборки при проведении аудиторской проверки;

- подготовлен внутренний стандарт для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, основанный на предложенной методике.

Статистические выборочные методы в аудите позволяют повысить точность применяемых аудиторских процедур, улучшить соотношение «цена-качество» в аудите, повысить конкурентоспособность применяющих их аудиторских организаций. Этим обуславливается актуальность теоретических исследований и практических рекомендаций в данной области.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Левицкая, Наталья Вячеславовна, 2009 год

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Федеральный закон от 01.12.2007 N 315-ФЭ «О саморегулируемых организациях».

3. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-Ф3 «Об аудиторской деятельности».

4. Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

5. Федеральный закон от 29.11.2007 N 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации».

6. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

7. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

8. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

9. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» (утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696).

10. Правило (стандарт) аудиторской • деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

11. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

12. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» (утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696 с учетом изменений).

13. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

14. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка» (утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696).

15. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 21 «Особенности аудита оценочных значений» (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.02 г. N 696).

16. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях (утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. № 696).

17. Правило (Стандарт) аудиторской деятельности «Проведение аудита с помощью компьютеров» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол № 1)

18. Адаме Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М.:1. Аудит, ЮНИТИ, 1995.

19. Айвазян С. А. Прикладная статистика: Исследование зависимостей: Справ.изд./ С.А. Айвазян, И.С. Енюков, Л.Д. Мешалкин; Под ред. С.А. Айвазяна. М.: Финансы и статистика, 1985.

20. Андреев Г.И., Смирнов С.А., Тихомиров В.А. В помощь написания диссертации и рефератов: основы научной работы и оформление результатов научной деятельности: Учеб. Пособие. — М.: Финансы и статистика, 2004.

21. Андронов A.M., Копытов Е.А., Гринглаз Л .Я. Теория вероятностей и математическая статистика. — СПб.: Питер, 2004.

22. Арене Э. А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл.редактор серии проф. Я. В.Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995.

23. Аудит:учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям/Под ред. проф. В.И.Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008.

24. Аудит Монтгомери: Пер. с англ. С. М. Бычковой/Под ред. Я. В.Соколова. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997.

25. Барышников Н.П. Существенность, аудиторский риск и выборка// Аудиторские ведомости. 2005. -№ 4.

26. Белюскин Е.В. Статистические выборочные исследования в аудите: теоретический и методический аспекты: дис. канд. экон. наук: 08.00.12 -М.: РГБ, 2006.

27. Быковская Е.В. Аудит финансовых результатов деятельности банка.//Аудитор. 2006. - №4.

28. Бычкова С. М. Доказательства в аудите. М.: Финансы и статистика, ■ 1998.

29. Бычкова С. Ml, Газарян А; В. Планирование в аудите. — М.: Финансы и. статистика, 2001.

30. Бычкова С.М., Газарян А.В., Козлова Г.И. и др. Основы аудита/Под ред. Я.В. Соколова. -М.: Бухгалтерский учёт, 2000.

31. Бычкова С. М. Применение выборочного\* метода при аудиторскихпроверках. //Аудиторские ведомости. 1997. - № 12.

32. Бычкова С. М., Растамханова JI. Н. Риски в аудиторской деятельности.— М.: Финансы и статистика, 2003.

33. Василенко А.А. Стандарты аудита: вопросы и ответа профессионала. -Москва: ИКЦ «МарТ», Ростов-н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003

34. Вальд А. Последовательный анализ. М.: Государственное издательство физико-математической литературы, 1961.

35. Вентцель Е.С. Теория вероятностей. М.: Высшая школа, 2001.

36. Вероятность и математическая статистика: Энциклопедия/Под ред. Ю.В.Прохорова. -М.: Большая Российская энциклопедия, 2003

37. Газарян А.В. Аудиторская выборка в процессе аудита.//Бухгалтерский учёт.-1998.-№ 4.

38. Гаскаров Д.В., Шаповалов В.И. Малая выборка. М.: Статистика, 1978.

39. Гизатуллина Р.И. Роль выборочных методов в системе аудита бухгалтерской отчетностиУ/Вестник ТИСБИ. — 2008. № 1.

40. Гмурман В. Е. Теория вероятностей и математическая статистика. -М.: Высшая школа, 2000.

41. Гранков В.П. Выборочное наблюдение. М.: Госстатиздат, 1963.

42. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты.-М., «ЭЛИТ 2000», «ЮНИТИ-ДАНА», 2002 г.

43. Гутцайт Е. М. Выборочный метод при проверке аудита с помощью компьютеров.//Аудиторские ведомости. 2001. - № 6.

44. Гутцайт Е.М. Комментарии к федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка»//Аудитор. 2005. -№1.

45. Гутцайт Е. М. Методологические проблемы аудита.//Аудиторские ведомости. 2002. - № 1; № 2; № 3;№ 4; № 5; № 6; № 7;№ 8; №>10:

46. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А. и др. Аудит.- М.: ФБКПРЕСС, 1999.

47. Де Гроот М. Оптимальные статистические решения. М.: Издательство «МИР», 1974.

48. Джессен Р. Методы статистических исследований: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1985.

49. Дэйвид Г. Порядковые статистики. — М.: Наука. Главная редакция физико-математической литературы, 1979.

50. Елисеева И.И., Соколов В.Я. Выборочный метод в аудите//Вестник статистики.-1993 .-№ 9.

51. Елисеева И. И., Терехов И. И. Статистические методы в аудите. М.: Финансы и статистика, 1998.

52. Закс Ш. Теория статистических выводов: Пер с англ. Е.В.Чепурина /Под ред. Ю.К.Беляева. — М.: Издательство «МИР», 1975.

53. Золотарёва В.И. Особенности построения выборки при проведении аудита.//Аудиторские ведомости.-2001 .-№1.

54. Зубова Е.В. Проекты «рисковых» правил (стандартов): изменение подходов к аудиту .//Аудиторские ведомости. — 2006. №5.

55. Йейтс Ф.В. Выборочный метод в переписях и обследованиях. М.: Статистика, 1965.

56. Киселева Е.Г.Формирование аудиторской выборки на основе планируемого уровня существенности ошибок статей бухгалтерского баланса аудируемой организации.//Экономический лабиринт. 2002. - №6 (47).

57. Кобзарь А.И. Прикладная математическая статистика. Для инженеров и научных работников. М.: ФИЗМАТЛИТ, 2006.

58. Кокрен У. Методы выборочных исследований. М.: Статистика, 1976.

59. Кокс Д. Хинкли Д. Теоретическая статистика. -М.: Издательство «МИР», 1978.

60. Кочинев Ю.Ю. Выборочная проверка с помощью «монетарного» метода.//Аудиторские ведомости. — 2009. № 3.

61. Кремер Н. Ш. Теория^ вероятностей и математическая статистика. М.: ЮНИТИ - ДАНА, - 2007.

62. Кузьмич Т. Аудиторская выборка: применяем теорию вероятностей// Главный Бухгалтер. — 2006. № 48.

63. Лабынцев Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учебное пособие. -М.: Издательство ПРИОР. 2000.

64. Лабынцев Н.Т., Майборода А.А. Внутрифирменные стандарты основа практического аудита.//Аудиторские ведомости. - 1998. - N 5.

65. Макарова Л.Г. Классификация внутренних стандартов аудиторских организаций/УАудиторские ведомости. 2001. - N 11.

66. Макарова Н.В., Трофимец В.Я. Статистика в Excel. М.: Финансы и статистика, 2006.

67. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. М.: МЦРСБУ, 2000.

68. Миллс Ф. Статистические методы: Пер. с анг./Под ред. проф. П.П. Маслова-М.: Государственное статистическое издательство, 1958.

69. Морозова Ж. А. Внутрифирменный стандарт «Аудиторская выборка».// Аудиторские ведомости. 2004. - № 6.

70. Морозова Ж.А.Планирование в аудите. Практическое руководство. Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2006.

71. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2004.

72. Письменная Д.Н. Формирование пакета внутрифирменных стандартов аудита.//Аудиторские ведомости. 2001. - N 6.

73. Подольский В.И., Макарова Л.Г., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит. Практикум/Под ред. проф. В.И.Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2003.

74. Подольский В.И. Щербакова Н.С. Оценка и использование составляющих аудиторского риска.//Аудиторские ведомости. 2006 . - № 3.

75. Подольский В.И., Щербакова Н.С., Комиссаров' В.Л. Компьютерные информационные системы в аудите/Под ред. проф. Подольского В.И. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

76. Покивайлова Е. А. Апробация методики выборочных исследований в. аудите//Экономика. Психология. Бизнес: региональный научно-практический журнал. —Красноярск: КГТЭИ, 2005. — №6-7.

77. Покивайлова Е.А. Выборочные исследования в аудиторских процедурах: дис. канд. экон. наук: 08.00.12. М.: РГБ, 2005.

78. Практикум по теории статистики/Под ред. проф. Р.А.Шмойловой. — М.: Финансы и статистика, 1998.

79. Робертсон Дж. Аудит: Пер. с англ. М.: Контакт, 1993.

80. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

81. Руденко И.В. Применение внутрифирменного стандарта «Аудиторская выборка»//Аудиторские ведомости.- 2008.- N 12.

82. Рычкова Н.С. Ярославцев С.Р. Особенности формирования, аудиторской выборки малыми аудиторскими организациями//Аудиторские ведомости.-2007.-N3.

83. Савватеев В.В.Аудиторская выборка и практика работы аудиторов//Аудиторские ведомости. 1998. - № 4.

84. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. М.: КНОРУС, 2007.

85. Смоляк С.А., Титаренко Б.П. Устойчивые методы оценивания: (Статистическая обработка неоднородных совокупностей). М.: Статистика, 1980.

86. Соколова В.Я. Принцип существенности в аудите.//Бухгалтерский учет. -2002.-№ 11.

87. Солодов. А.К. Существенность в аудите. Взгляд финансовогоiменеджера//Налоговая политика и практика.-2008.-Ы 10.

88. Справочник по прикладной статистике. В 2-х т.: Пер. с англ./Под ред. Э.Ллойда, У.Ледермана, С.А.Айвазяна, Ю.Н.Тюрина. М.: Финансы и статистика, 1990;

89. Справочник по теории вероятностей и математической статистике/В. С.Королюк, Н.И.Портенко, А.В.Скороход, А.Ф.Турбин. -М.: Наука. Главная редакция физико математической литературы, 1985.

90. Терехов А. А. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1999.

91. Тутубалин В.Н. Теория вероятностей. — М.: Издательство Московского Университета, 1972.

92. Уилкс С. Математическая статистика. М.: Наука. Главная редакция физико - математической литературы, 1967.

93. Четыркин Е. М., Васильева Н. Е. Выборочные методы в аудите. — М.: Дело, 2003.

94. Шварц Г. Выборочный метод. М.: Статистика, 1978.

95. Шешукова Т.Г., Городилова М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов:Учеб.пособие.-2-е изд., доп. М.: Финансы и статистика, 2005.

96. Ширяев А.Н. Вероятность. — М.: Наука, Главная редакция физико -математической литературы, 1980.

97. Ширяев А.Н. Статистический последовательный анализ. М.: Наука, 1976.

98. Эренберг А. Анализ и интерпретация статистических данных/Пер.с англ. Б.И.Клименко; Под ред. и с предисл. А.А.Рывкина. М.: Финансы и статистика, 1981.

99. Авдеев В. Ю. Применение выборочных методов в аудите //http ://www.audit-it.ru.

100. International standard on auditing 53 0 AUDIT SAMPLING