

На правах рукописи

ГИЗАТУЛЛИНА РЕГИНА ИЛДУСОВНА

**Применение выборочных методов в аудите
бухгалтерской (финансовой) отчетности.**

Специальность: 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань - 2008

Работа выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Маркарьян Сергей Эдуардович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Харисова Фирдаус Ильясовна
доктор экономических наук, профессор
Цифрова Роз – Мари Васильевна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П.Огарева»

Защита состоится 24 октября 2008 года в 14. 00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 при Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу: 420012, Казань, ул. Бутлерова, д. 4, ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института

Автореферат разослан 24 сентября 2008 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
д.э.н., доцент

Вишнякова О. Н

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Становление и развитие аудиторской деятельности в нашей стране ставит перед учетной наукой и практикой новые задачи развития и совершенствования теоретико-методологического аппарата аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе совершенствования научных подходов, основанных на использовании интегрированных методов смежных наук.

Необходимость научных исследований в этой области вызвана несколькими причинами. Во-первых, аудит как наука активно развивается, во-вторых, особенности российской экономики не позволяют использовать теорию и практику зарубежного аудита без адаптации к отечественным условиям, в-третьих, развитие методологии аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и повышение качества аудиторских проверок невозможно представить без активного использования средств и методов экономического анализа, финансового планирования, статистики, математического моделирования, информационных технологий и др. Одним из таких методов является выборочное наблюдение.

В сформировавшейся системе отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности проблемы, касающиеся применения выборочных методов проработаны недостаточно. Несмотря на наличие стандарта аудиторской деятельности, регулирующего вопросы аудиторской выборки, в специальной научной литературе освещены лишь отдельные аспекты выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, многие из которых нуждаются в дальнейшем теоретическом обосновании и определении условий практического использования. Положение усугубляется отсутствием единства мнений и подходов отечественных ученых к проблемам выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, недооценкой российскими аудиторами роли выборочных методов в сокращении издержек на проведение аудиторской проверки.

Разработка методик применения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности приобретает особую актуальность в условиях реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и развития системы нормативного регулирования отечественного аудита на основе международных стандартов аудита. Так как с одной стороны, у пользователей информации бухгалтерской (финансовой) отчетности возникает необходимость в полноте и надежности такой информации, с другой стороны перед аудиторами остро стоит задача повышения эффективности и качества аудиторских проверок.

Выборочные методы, основанные на методах теории вероятностей и математической статистики, способствуют получению аудитором своевременных, верных и научно-обоснованных аудиторских доказательств, предоставляя аудитору значительный объем необходимой ему информации и при этом требуют меньше затрат, нежели проведение детального тестирования. Вышесказанное позволяет утверждать, что исследование возможностей применения выборочных методов в отечественном аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности является весьма актуальным.

Полноценное использование выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно в условиях функционирования систем автоматизации бухгалтерского (финансового) учета и аудита. В этой связи важно уделить внимание перспективным направлениям автоматизации и использования информационных технологий в вопросах применения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Степень разработанности темы исследования. Исследованию вопросов применения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности посвящены труды отечественных и зарубежных ученых. Большой вклад в разработку теоретических и практических проблем аудита внесли отечественные исследователи: Р. А. Алборов, М. А. Азарская, С.М. Бычкова, Н. Е. Васильева, О.В. Голосов, Е. М. Гутцайт, В. Б. Ивашке-

вич, М.В. Мельник, О. А. Миронова, А.К. Макальская, В.И. Подольский, В.В. Скобара, Э. А. Сиротенко, Я. В. Соколов, Н. А. Старовойтова, В.П. Суйц, А.А. Терехов, С. М. Шапигузов, А.Д. Шеремет, а так же зарубежные исследователи: А. Аренс, Дж. Лоббек, Р. Монтгомери, Дж Робинсон, Ф. Л. Дефлис, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш и др.

Исследованию проблем реформирования отечественного аудита в соответствие международными стандартами посвящены научные труды: Т. К. Горемыкиной, М. А. Городилова, А. А. Ситнова, О. Ю. Осипенковой, Т. Г. Шешуковой и ряда других ученых.

Рассматриваемые в диссертационной работе вопросы применения информационных технологий и автоматизации аудиторской деятельности нашли свое отражение в научных трудах Е. В. Кузнецовой, Л. В. Сотниковой, Г. В. Федоровой и других.

Особое внимание вопросам применения выборочных методов в аудите уделяли В. Ю. Авдеев, Н. Е. Васильева, А. В. Газарян, Е. М. Гутцайт, И. И. Елисеев, Ю. Ю. Кочинев, Т.Н. Малькова, Я. В. Соколов, А. А. Терехов, Е. М. Четыркин.

Несмотря на большое внимание исследователей к проблемам аудита, отдельные теоретические и практические вопросы применения выборочного метода в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности остаются нерешенными. При всей значимости зарубежных исследований различных аспектов рассматриваемой проблемы отечественная теория и практика испытывает недостаток в комплексных научно-практических разработках, освещающих вопросы применения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это и определило выбор темы, цели и задач диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является исследование и разработка теоретических и практических положений применения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- изучить и систематизировать основные проблемы современного отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценить современный уровень организации научных исследований в области применения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определить роль и значение выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- провести анализ особенностей применения статистических и нестатистических выборочных наблюдений в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- изучить и рекомендовать к применению методы статистических и нестатистических выборочных исследований, а также дать практические рекомендации по методам определения объема аудиторской выборки и способам отбора единиц наблюдения при статистических и нестатистических выборочных исследованиях;
- раскрыть сущность монетарного выборочного исследования;
- выявить предпосылки автоматизации и применения информационных технологий в системе внутренних проверок организации;
- оценить область применения сплошного и выборочного исследования при автоматизации внутрикорпоративных аудиторских проверках;
- рекомендовать к применению выборочные методы в системе внутрикорпоративных аудиторских проверок.

Объект и предмет исследования.

В качестве объекта исследования были выбраны нормативные акты, регулирующие вопросы применения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, практика организации аудиторских проверок в аудиторских фирмах Республики Татарстан, а также бухгалтерская (финансовая) отчетность, акты внутрикорпоративных аудитор-

ских проверок предприятий холдинга ОАО «Татэнерго», нормативные документы, регулирующие организацию внутрикорпоративных аудиторских проверок в холдинге.

Предметом исследования выступают совокупность теоретических и практических вопросов применения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует п. 2.3 «Бухгалтерская и статистическая природа аудиторских доказательств», п. 2.5. «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальности ВАК (экономические науки)

Теоретическая и методологическая основы исследования.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили труды российских и зарубежных ученых по теории и практики аудита, теории статистики и теории вероятностей, отечественные нормативно-правовые акты по вопросам бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита, международные стандарты аудиторской деятельности. В процессе исследования использовались данные текущего учета и годовой отчетности, документы аудиторских проверок, регулятивные документы, экспертные данные, а также результаты собственных разработок.

Методологической базой работы стали общенаучные методы и принципы исследования – анализ и синтез, индукция и дедукция, комплексный и логический подходы к изучению экономических явлений, методы системного подхода и другие.

Научная новизна исследования основных положений диссертационного исследования заключается в теоретическом и практическом обосновании применения выборочных методов в системе аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности. К наиболее важным результатам, определяющим новизну диссертационного исследования можно отнести следующие:

- систематизированы основные проблемы современного отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые по нашему мнению условно можно подразделить на два направления - первое – проблемы перехода российского аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности на международные стандарты, второе - совершенствование теоретико-методологического аппарата аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- уточнены базовые понятия выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, такие как «выборочный метод в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности», «единица наблюдения в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности», аудиторская выборка;

- выявлены факторы, оказывающие существенное влияние на возрастание роли выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, такие как: реформирование аудита согласно международным стандартам, применение информационных технологий и компьютерной обработки данных, постановка задач совершенствования методического аппарата аудита и интегрирования методов смежных наук;

- определены характерные стороны применения статистических и нестатистических методов аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрыта сущность качественного, количественного, монетарного выборочных исследований;

- обоснована необходимость применения статистических выборочных методов в аудиторской практике, позволяющих повысить эффективность и качество аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за счет снижения трудоемкости, сокращения времени аудиторских проверок, расширения программы аудита, и получения научно-обоснованных результатов аудиторских исследований;

- определены и рекомендованы к применению способы отбора единиц наблюдения, методы определения объема аудиторской выборки в стати-

стических и нестатистических выборочных исследованиях бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- усовершенствована методика проведения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- определена область применения сплошного и выборочного исследования при автоматизации внутрикорпоративных аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- внесены предложения по автоматизации и применению информационных технологий в системе внутренних проверок организации;

- разработаны рекомендации по применению статистических выборочных методов в системе внутрикорпоративных аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что изложенные в нем теоретические и практические положения могут служить методологической основой при разработке методических документов аудиторских проверок, при преподавании в высших учебных заведениях дисциплин бухгалтерского учета, аудита, в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

Результаты, имеющие самостоятельное практическое значение, к которым относятся усовершенствованная методика проведения выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также практические рекомендации по применению выборочных методов и информационных технологий в аудиторских проверках бухгалтерской (финансовой) отчетности рекомендованы аудиторским фирмам и предприятиям, имеющим службу внутреннего аудита.

Апробация результатов исследования.

Основные теоретические и практические результаты исследования докладывались и получили положительную оценку на итоговой научно-практической конференции, проходившей в Казанском государственном

финансово-экономическом институте (г. Казань, 2007), на общесистемной молодежной научно-практической конференции, посвященной 75-летию холдинговой компании ОАО «Татэнерго» (г. Казань, 2006).

Отдельные предложения по использованию процедур, основанных на применении информационных технологий и выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности апробированы в практической деятельности специалистов холдинга ОАО «Татэнерго».

Основные положения диссертационного исследования нашли свое отражение в 6 публикациях, общим объемом 1,87 печ. листа, в том числе две публикаций в издании, включенном в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук.

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 103 наименований, 12 приложений. Работа иллюстрирована рисунками, таблицами и формулами.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обосновывается актуальность темы, сформулированы цели и задачи диссертационной работы, предмет и объект исследования, определены научная новизна и практическая значимость работы, представлены апробация результатов исследования и его структура.

В первой главе «Теоретические основы применения выборочных методов в аудиторской проверке» рассматривается современный этап научных исследований в области аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, систематизированы проблемы современного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, приводятся перспективные направления развития отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, рас-

крывается сущность и роль выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе исследования было отмечено, что на современном этапе развития перед отечественным аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности стоит ряд задач. По нашему мнению, систематизация проблем, приведенная на рисунке 1, позволяет наиболее полно отразить современное состояние отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и наметить перспективные направления его развития.

Основой систематизации послужило разделение проблем современного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности на два направления, первое из которых, характеризует проблемы перехода российского аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности на международные стандарты, в качестве второго направления, выступают проблемы совершенствования теоретико-методологического аппарата аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Предлагаемое выделение двух первостепенных направлений развития аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяет подчеркнуть актуальность с одной стороны интеграции отечественного аудита с международными нормами, с другой стороны, более четко идентифицировать проблемы развития научного аппарата аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе, проблемы взаимодействия отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности со смежными науками.

На наш взгляд, первоочередной проблемой в интегрировании аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности с другими науками стоит вопрос повышения качества аудита, в том числе - совершенствование методов аудиторских проверок.

Решить указанные вопросы во многом позволяет использование выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

«Выборочный метод в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» - применение процедуры аудиторской проверки по отношению менее

чем к 100% элементам проверяемой совокупности, с последующим распространением результатов исследования на всю совокупность проверяемых данных.

В результате исследования выявлено, что выборочные методы по сравнению со сплошными проверками в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности имеют ряд неоспоримых преимуществ, среди которых: более высокая оперативность, возможность значительного расширения программы аудита, повышение качества аудиторских доказательств, снижение трудоемкости и оптимизация затрат на проведение аудиторских проверок.

Существенное влияние на возрастание роли выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности оказали такие факторы как: реформирование отечественного аудита согласно международным стандартам; применение информационных технологий и компьютерной обработки данных в аудите значительно снижающих трудоемкость необходимых расчетов в выборочных методах; повышение качества аудиторских услуг, способствующих незаменимости выборочных методов в работе аудитора.

В процессе исследования было отмечено отсутствие единой научной позиции и различия в понимании базисной терминологии выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим было предложено уточненные определения таких понятий как: «выборочный метод в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности», «единица наблюдения в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности», «аудиторская выборка».

«Единица наблюдения в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» – документы, содержащие сведения о проверяемых аудитором фактах и событиях хозяйственной деятельности экономического субъекта (учетные регистры, счета, договоры, платежные поручения и прочее).

«Аудиторская выборка» – отобранная для тестирования определенным образом совокупность единиц наблюдения, с целью на основе их изучения сделать вывод обо всей проверяемой (генеральной) совокупности.

Во второй главе рассмотрены характерные черты статистического, нестатистического выборочного исследования в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности, раскрыта сущность монетарного выборочного наблюдения. Рекомендованы к применению способы отбора единиц наблюдения, методы определения объема аудиторской выборки в статистических и нестатистических выборочных исследованиях бухгалтерской (финансовой) отчетности. На основе анализа имеющихся способов организации выборочных исследований в аудите предложена собственная методика проведения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Нестатистические выборочные исследования (невероятностные методы) основаны в основном на интуиции, профессиональном суждении аудитора. Главными недостатками нестатистического выборочного наблюдения является отсутствие возможности определить минимальные размер выборки, необходимый для целей аудиторской проверки, а также отсутствие возможности распространять, выявленные в выборке ошибки на всю проверяемую совокупность. Поэтому, целесообразность применения невероятностных методов возникает только в областях повышенного аудиторского риска.

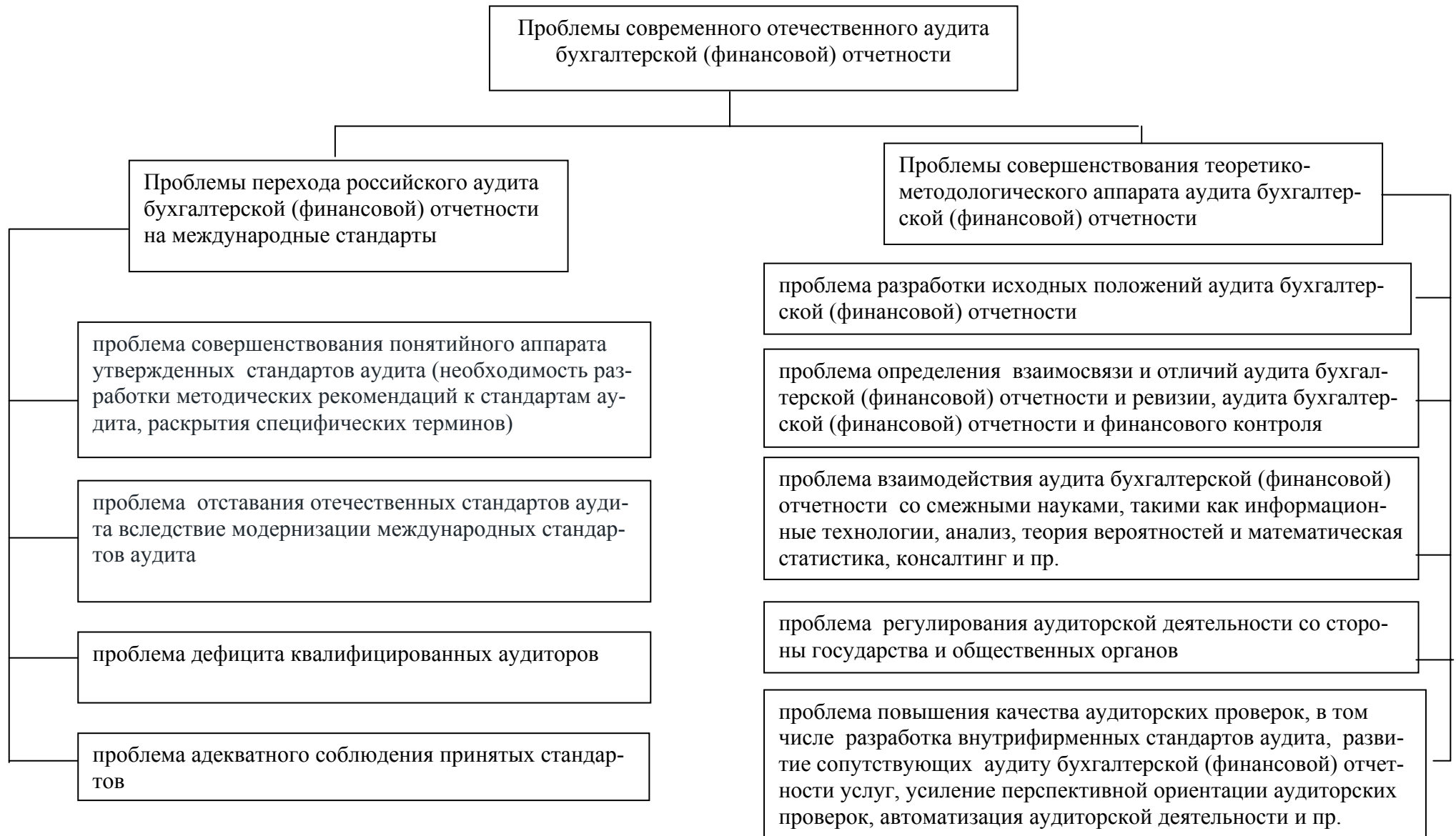


Рис. 1 Систематизация проблем современного отечественного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Анализируя основные методы статистического выборочного исследования, мы пришли к выводу о том, что важнейшими преимуществами статистической выборки при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности является возможность:

- рассчитать объем выборки;
- управлять уровнем ошибки выборки;
- определять точность экстраполяции результатов выборки, которая служит основанием правильности аудиторской оценки всей проверяемой совокупности;
- снизить уровни определенных рисков.

Для применения статистических методов необходимо наличие некоторых условий, среди них:

- проверяемая совокупность должна быть однородной по содержанию;
- совокупность должна состоять из большого количества элементов;
- размер ожидаемой ошибки должен быть незначительным;
- единицы наблюдения различимы и одинаково подконтрольны.

В диссертационной работе определены основные методы статистических выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности: методы качественного и количественного выборочного наблюдения, и метод монетарного выборочного исследования.

Качественное выборочное исследование (атрибутивная выборка) - метод проверки доли элементов в совокупности с наличием определенной характеристики или атрибута. Качественное исследование говорит только о масштабах изучаемого явления без обобщения стоимостных характеристик. При большом количестве единиц наблюдения сплошные проверки на наличие атрибута - весьма трудоемкие процедуры. Применение выборок в этих случаях является весьма продуктивным, во многих случаях целесообразным.

Количественное выборочное исследование (выборка по существу) выявляет денежное выражение отклонения от нормы в проверяемой (генеральной) совокупности. Оно позволяет выявить абсолютный размер ошибки. Основными методами количественного выборочного наблюдения являются метод оценки разности, оценка на основе средней стоимости, стратифицированная оценка средней суммы и др.

Монетарное выборочное наблюдение - изобретение в методологии выборочного исследования, суть которого заключается в выборке по стоимостной оценке элементов совокупности. Монетарная выборка является наиболее распространенным методом статистического выборочного исследования при проверках статей балансов, ибо данный метод сочетает в себе простоту атрибутивного исследования и возможность определения стоимостного выражения результата статистического исследования.

В диссертационной работе приведены основные способы отбора единиц наблюдения при проведении выборочных методов в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для статистического выборочного наблюдения таковыми являются собственно - случайный отбор, механический отбор, стратифицированный отбор и др. Наиболее распространенными методами нестатистической выборки являются - блочный отбор, беспорядочный отбор и оценочные методы.

На основе анализа имеющихся методик проведения выборочных методов предложена собственная поэтапная методика проведения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности (табл.1). Логика взаимосвязи этапов проведения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности представлена на рисунке 2.

В третьей главе уделено внимание вопросам автоматизации внутрикорпоративных аудиторских проверок и использования информационных технологий в системе внутреннего контроля предприятия, представлены результаты апробации диссертационного исследования в холдинге ОАО «Татэнерго».

В результате диссертационного исследования автором сделан вывод о том, что в современных условиях хозяйствования внутренний аудит является одним из немногих доступных и недооцененных ресурсов, правильное использование которого наиболее эффективным образом нацелит руководство компании в достижении поставленных целей.

Этапы проведения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности

Этапы исследования	Проводимые аудитором мероприятия
1 этап	Принимается решение о проведении выборочной проверки.
2 этап	Определяется проверяемая совокупность данных.
3 этап	Производится выбор вида выборочного исследования.
4 этап	Определяются тестируемые атрибуты для качественного выборочного исследования и величина ошибки в суммарном выражении для количественного и монетарного исследования.
5 этап	В зависимости от выбора метода определения объема выборки устанавливаются фактор надежности, риск выборки, ожидаемая, допустимая степень отклонения и другие показатели, необходимые для расчета объема аудиторской выборки. Определяется необходимый объем выборки: 1) при статистическом выборочном исследовании – расчетным путем по законам статистики и теории вероятностей, 2) при нестатистическом исследовании – на основе профессионального суждения аудитора.
6 этап	Производится отбор единиц наблюдения ручным или автоматизированным способом.
7 этап	Проводится сбор аудиторских доказательств (собственно проверка аудитора).
8 этап	Полученные в ходе выполнения седьмого этапа результаты выборочного наблюдения экстраполируются на всю генеральную совокупность данных.
9 этап	Анализируется и выносится решение о пригодности данных совокупности. В случае если совокупность признается непригодной (она содержит существенные ошибки) аудитором принимается решение о расширении аудиторской проверки: применяются процедуры пересмотра допустимых норм риска, ошибок, отклонений, увеличения выборки и др.
10 этап	Этап окончания выборочного исследования, результаты которого фиксируются в рабочей документации аудитора, выносится соответствующий тип аудиторского заключения.

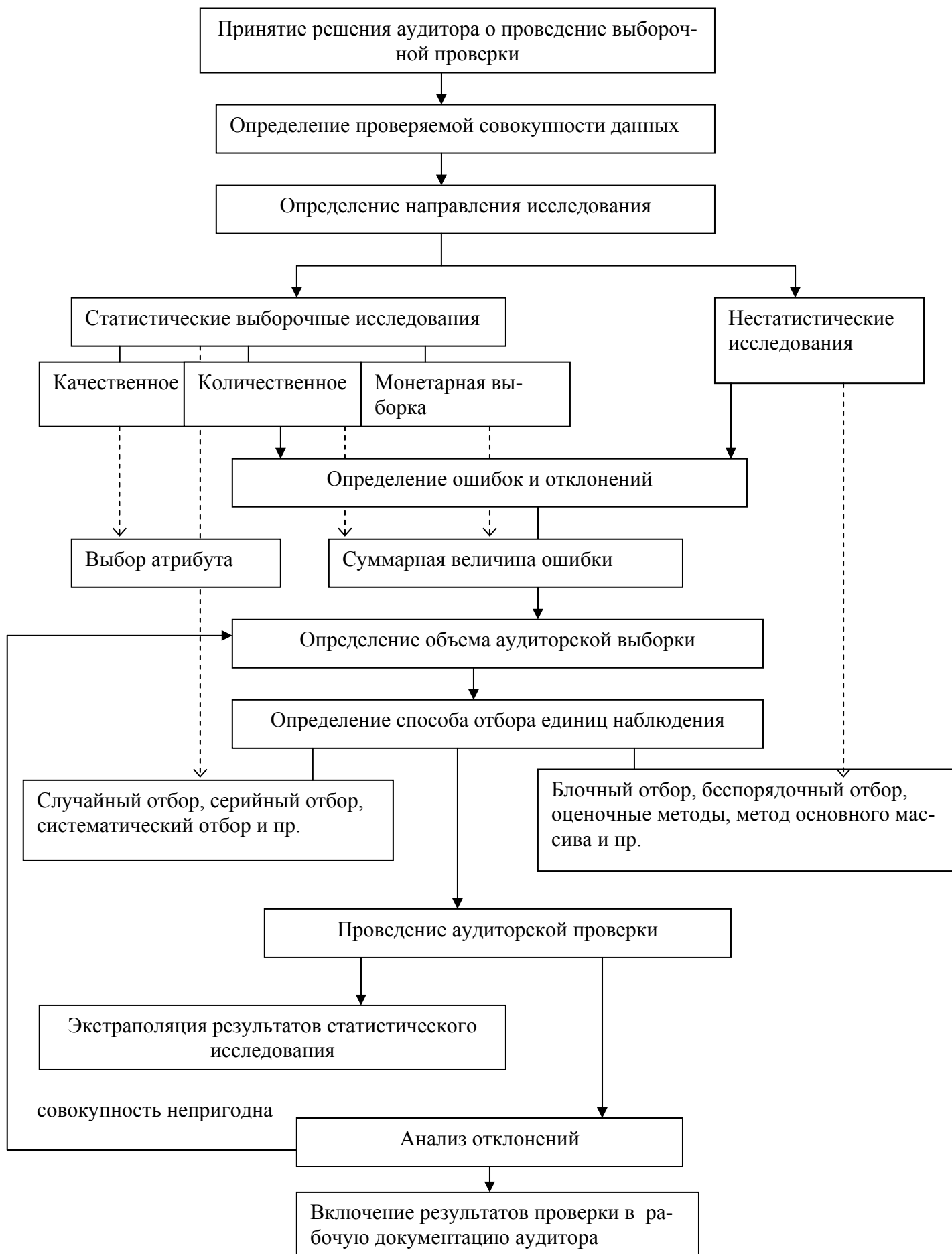


Рис. 1. Методика проведения выборочных исследований в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности

Современная экономика бурно развивается. Чтобы сохранить эффективность бизнеса, менеджменту компаний приходится постоянно адаптировать бизнес-процессы к меняющимся требованиям рынка. В таких условиях информационная инфраструктура, задействованная в автоматизации этих бизнес-процессов, должна быть достаточно гибкой.

В ходе исследования нами разработана методика повышения эффективности системы внутреннего контроля предприятия, которая включает в себя мероприятия по автоматизации бизнес-процессов и повышения эффективности использования информационных ресурсов предприятия. В этих целях рекомендовано: 1) жестко регламентировать все бизнес-процессы и обеспечить строгое выполнение регламентов; 2) регламентировать опережающий (превентивный) контроль; 3) максимально использовать информационные ресурсы; 4) создать базу для внедрения эффективных программных решений автоматизации внутреннего аудита; 5) создать систему тестирования эффективности контрольных процедур.

Одной из насущных проблем современных внутрифирменных проверок как контрольно-ревизионного управления, так и функциональных отделов аппарата Управления ОАО «Татэнерго» является выбор оптимального метода проведения проверки при условии сохранения высокого качества и экономии времени. Автор диссертационного исследования предложено использовать информационные технологии во внутрикорпоративных аудиторских проверках, важным аспектом предложения выступает организация «довыездной» дистанционной аудиторской проверки, проводимой в аппарате управления холдинга. Анализируя полученные данные, аудитор, во-первых, получает возможность рационально спланировать выездную поверку, отводя максимально времени на проверку «узких» мест, выявленных в ходе дистанционной проверки, во-вторых, подтвердить полученные результаты дистанционной проверки данными, полученными в ходе проверки «на местах».

В ходе апробации диссертационного исследования нами выявлено, что при проведении атрибутивной аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности с помощью информационных технологий в ряде случаев рациональ-

но применять сплошной метод исследования. Для этого, должны существовать следующие условия: ведение бухгалтерского (финансового) учета в автоматизированной системе учета информации, большой объем исследуемых документов, возможность выгрузки данных из автоматизированной системы бухгалтерского учета в общераспространенные форматы данных, например, в табличное приложение «Excel». При наличии вышеназванных условий, сплошное наблюдение эффективнее выборочного метода, например, в случаях проверки соответствия рабочего плана счетов предприятия нормативному плану счетов (утвержденному головной организацией), проверки правильности заполнения первичных документов (наличие обязательных полей, проставленных сумм и пр.), проверки корректности формирования хозяйственных операций и пр.

В диссертационной работе приведены рекомендации по применению статистических выборочных методов в системе внутрикорпоративных аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Алгоритм качественного выборочного тестирования приводится на примере проверки заполнения всех установленных реквизитов выписанных счетов-фактур (на бумажных носителях). В ходе проверки за определенный период произвели отбор генеральной совокупности данных в ИСУ «Парус» в модуле «Бухгалтерский учет» – сформировав реестр счетов-фактур. Штатным функционалом ИСУ «Парус» перенесли данные реестра счетов-фактур в «Excel». Установили допустимый уровень отклонений равным 8 %, ожидаемая вероятность отклонения составила 3%. Уровень надежности для данного вида проверки определили на уровне 95%. Согласно методу определения выборки, основанному на оценке надежности, ожидаемой и допустимой степени отклонения, выборка составила 95 счетов-фактур. Далее произвели корректировку объема выборки по генеральной совокупности $n=95/(1+95/2000)=90$.

Применив метод механического отбора, извлекли выборку счетов-фактур из реестра. Для этого был рассчитан шаг отбора, равный частному от деления объема совокупности и размера выборки $2000/90=22$. Случайным образом определили первый номер счета-фактуры в электронном реестре (таблица «Excel»)-

счет-фактура с номером 4. Далее произвели отбор выборочной совокупности, начиная со счета-фактуры под номером 4 с шагом 22, то есть в выборку попали счета-фактуры с номерами 26, 48, 70, 92, 114 и т. д., всего 90 счетов - фактур. Произвели тестирование корректности заполнения всех установленных реквизитов счетов-фактур на бумажных носителях, чьи номера в электронном реестре соответствуют номерам механического отбора. В результате тестирования выявлено 5 счетов-фактур с некорректным заполнением. Согласно зависимости верхнего предела точности от доверительной вероятности, объема выборки и ожидаемой вероятности отклонения, определили максимально возможное количество отклонений в совокупности. Оно находится в интервале от 8,5% до 8,7%. Следовательно, так как максимально возможное количество отклонений в совокупности превысило допустимый уровень отклонения $8,5\% > 8\%$, был сделан предварительный вывод о том, что генеральная совокупность содержит существенные ошибки. Для окончательного вывода аудитор либо снижает уровень доверительной вероятности и проводит повторные расчеты либо увеличивает объем выборки. Был использован второй путь решения задачи - увеличена выборка до 150 элементов. В ходе дополнительной проверки выявлены 7 счетов-фактур с незаполненными реквизитами. В этом случае, максимальное возможное количество отклонений в совокупности составило 11,5%, что превысило допустимый уровень отклонения $11,5\% > 8\%$. Таким образом, можно сделать окончательный вывод: генеральная совокупность содержит существенные ошибки.

В ходе исследования выявлено, что в работе аудитора, как правило, генеральная совокупность неоднородна, то есть тестируемые документы в совокупности резко отличаются по стоимости. Кроме того, в проверяемых совокупностях можно выделить ключевые элементы и элементы наибольшей стоимости. В таких случаях рекомендуется применять метод стратификации, который заключается в разделении генеральной совокупности на страты.

Алгоритм количественного выборочного тестирования приводится на примере проверки достоверности отражения информации по дебиторской задолженности. Объект проверки - анализ соответствия остатков дебиторской задолжен-

ности по балансу данным аналитического учета. Генеральная совокупность неоднородна. Единица наблюдения – сумма дебиторской задолженности одного контрагента. Всего в реестре учета дебиторов 2578 дебиторов. Общая сумма дебиторской задолженности за период составляет 14150 тыс. руб, в том числе элемент наибольшей стоимости равен 1987 тыс. руб., ключевые элементы составляют 5687 тыс. руб. Ключевые элементы и элемент наибольшей стоимости были подвергнуты сплошной проверки. Остальную дебиторскую задолженность исследовали выборочным методом. Допустимую ошибку выборки установили на уровне 110 тыс. руб, уровень надежности - 90%. Объем выборки составил 200 единиц наблюдения.

С нашей точки зрения, при неоднородности генеральной совокупности рационально применять стратификацию по интервалам с учетом стоимостных характеристик. Генеральную совокупность 2449 дебиторов распределим на 3 подсовокупности (табл. 2). Так как суммы стоимостных показателей по интервалам неизвестны, оцениваем эти величины приближенно: центральные значения каждого стоимостного интервала умножили на количество входящих в него документов. Оценка общей суммы стоимостных показателей равна 349 млн. руб. На каждый миллион рублей этой суммы приходится $200/349 = 0,57$ единиц выборки. Следовательно, объем выборки для первого интервала составил $0,57 * 34,74 \approx 20$, для второго интервала $0,57 * 127,35 \approx 73$ и т. д. Результаты проведенных вычислений приведены в таблице 2.

Таблица 2

Распределение объема выборки по интервалам

Стоимостные показатели, тыс. руб	Количество документов, шт	Оценка суммы в интервале, млн. руб	Объем выборки, ед. набл.	Предельное значение ожидаемой ошибки тыс. руб
10-50 (30)	1158	34,74	20	5
50-250 (150)	849	127,35	73	31
250-600 (425)	442	187,85	107	57
Всего	2449	349,94	200	93

Далее, в каждой из страт методом случайных чисел произвели отбор документов выборки, определили предельное значение ожидаемой ошибки (табл. 2). Найденное соответствующее отклонение экстраполируем только в рамках той страты, к которой принадлежит проверяемый документ.

Для получения вывода по всей сумме дебиторской задолженности, просуммировали полученные предельные значения ожидаемой ошибки по стратам с суммами проведенных сплошных проверок. По элементу наибольшей стоимости ошибка равна нулю, по ключевым элементам (128 документов) ошибка составляет 6 тыс. рублей. Следовательно, предельное значение ожидаемой ошибки генеральной совокупности составит 99 тыс. рублей. Сравним данное значение с допустимой ошибкой: $99 \text{ тыс. руб.} < 110 \text{ тыс. руб.}$. Вывод: поскольку предельное значение ожидаемой ошибки генеральной совокупности ниже уровня существенности, генеральная совокупность дебиторской задолженности не содержит существенных ошибок.

В заключении обобщены основные результаты исследования, сформулированы основные предложения теоретического и практического характера.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Гизатуллина Р. И.* Статистические выборочные методы как перспективное направление развития отечественного аудита / Р. И. Гизатуллина // Вестник Казанского государственного аграрного университета. - 2007.- №1(5).- с.47-49.-0,35 печ. л.

2. *Гизатуллина Р. И.* Особенности формирования аудиторской выборки в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности/ Р. И. Гизатуллина // Вестник Казанского государственного аграрного университета.- 2008.- №2(8).- с.40-43.-0,35 печ. л

Публикации в других изданиях

3. *Гизатуллина Р. И.* Роль выборочных методов в системе методов аудита бухгалтерской отчетности / Р. И. Гизатуллина // Вестник ТИСБИ.-2008.-№1.-с.48-53.-0,46 печ. л

4. *Гизатуллина Р. И.* Применение информационных технологий при внутрикорпоративных аудиторских проверках и их использование в системе внутреннего контроля / Р. И. Гизатуллина // Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики». - Казань: КГФЭИ, 2007.-с. 325-327.-0,18 печ. л.

5. *Гизатуллина Р. И.* Предпосылки автоматизации внутрикорпоративных аудиторских проверок / Р. И. Гизатуллина // Вестник ТИСБИ. - 2008.-№3.-с.14-18.-0,35 печ. л.

6. *Гизатуллина Р. И.* Применение информационных технологий и выборочных методов при внутрикорпоративных аудиторских проверках / Р. И. Гизатуллина // Тезисы докладов общесистемной молодежной научно-практической конференции, посвященной 75-летию холдинговой компании ОАО «Татэнерго».-Казань: ОАО «Татэнерго».- 2007.-с. 16-18.-0,18 печ. л.

