

Ансите Марина Александровна

канд. экон. наук, доцент

ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный
университет экономики и управления «НИНХ»

г. Новосибирск, Новосибирская область

АНАЛИЗ ПРИМЕНЕНИЯ СТАТИСТИЧЕСКИХ И НЕСТАТИСТИЧЕСКИХ ВЫБОРОЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ В АУДИТЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

***Аннотация:** в статье рассматриваются методы выборочных исследований, применяемых в аудите. Автор раскрывает сущность применяемых методов, анализирует их достоинства и недостатки, обращает внимание на необходимость сочетания названных методов в практике аудита и приводит пример алгоритма предварительной проверки, позволяющей определить ориентиры нахождения проблемной области, требующей углубленного исследования. Автор обращает внимание на возможность повышения качества аудита при сочетании нестатистических выборочных исследований в ходе предварительной проверки и статистических выборочных исследований в ходе углубленной проверки в случайной выборке.*

***Ключевые слова:** аудит, методы выборочного исследования, бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность.*

Аудит – незаменимый инструмент контроллинга ведения бухгалтерского и налогового учета и формирования финансовой отчетности. Аудиторские компании могут проводить аудит методом сплошной проверки или методом выборочной проверки. Понятно, что качество первого варианта проверки несравнимо выше качества второго варианта. Однако и стоимость этих вариантов существенно разнится. Несмотря на присутствие постоянного беспокойства руководства компаний за состояние бухгалтерского и налогового учета и правильность формирования бухгалтерской и налоговой отчетности, стремление сэкономить на затратах превалирует. Поэтому в большинстве случаев

внешний аудит на предприятиях-заказчиках обычно производится методом выборочной проверки [1].

Кроме того, аудиторскими стандартами сплошная проверка верности расчета сальдо, отражения операций по счетам и средств системы контроля рекомендуется в двух случаях:

- когда количество элементов проверяемой совокупности очень мало и поэтому применение статистических методов считается неправомерным;
- когда применение аудиторской выборки имеет меньший эффект, чем проведение сплошной проверки.

Распространено мнение что, этот перечень можно расширить. Масштабность недобросовестного предпринимательства и слабое представление знакомство отечественных пользователей аудита о выборочных методах зачастую предопределяет склонность пользователей к тому, чтобы рассматривать применение этих методов как инструмент достижения аудиторской компанией нужных ей и заранее запланированных результатов проверки. Например, предпринимательский субъект может остерегаться того, что сначала аудиторы отберут предпочтительные для них элементы проверяемой совокупности, объявят о якобы случайном их происхождении, а потом в процессе работы с ними придут к запланированным результатам. Проверить аудиторов в этом случае очень сложно. Поэтому в случаях, когда у пользователей аудита имеются такие опасения, целесообразно перейти к сплошной проверке.

Процедура проведения выборочного аудита регламентируется стандартом «Аудиторская выборка».

Под выборочным методом аудита понимают применение аудиторской процедуры менее чем к 100% совокупности проверяемых элементов.

Обычно выборочный аудит подразделяют на две части – выборочную проверку системы внутреннего контроля и проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. На рисунке 1 представлена общая схема выборочного аудита. На этой схеме выделены последовательные этапы.

1. *Конкретизация направлений проверки (постановка задач).* В ходе этого этапа производится определение «локальных» задач, которые преследуются аудиторами в процессе проверки данного участка.

2. *Определение критериев отклонений, по которым признается факт наличия ошибки.*

3. *Определение генеральной совокупности.* Генеральная совокупность – это все документы или операции, которые проверяются аудитором посредством отбора и изучения части из них (выборочной совокупности). Определив генеральную совокупность, аудитор располагает информацией для установления допустимой ошибки. Допустимой ошибкой считается максимальное искажение в денежном выражении баланса или класса операций, наличие которого не ведет к существенному искажению финансовых отчетов.

Схема: Этапы выборочной аудиторской проверки

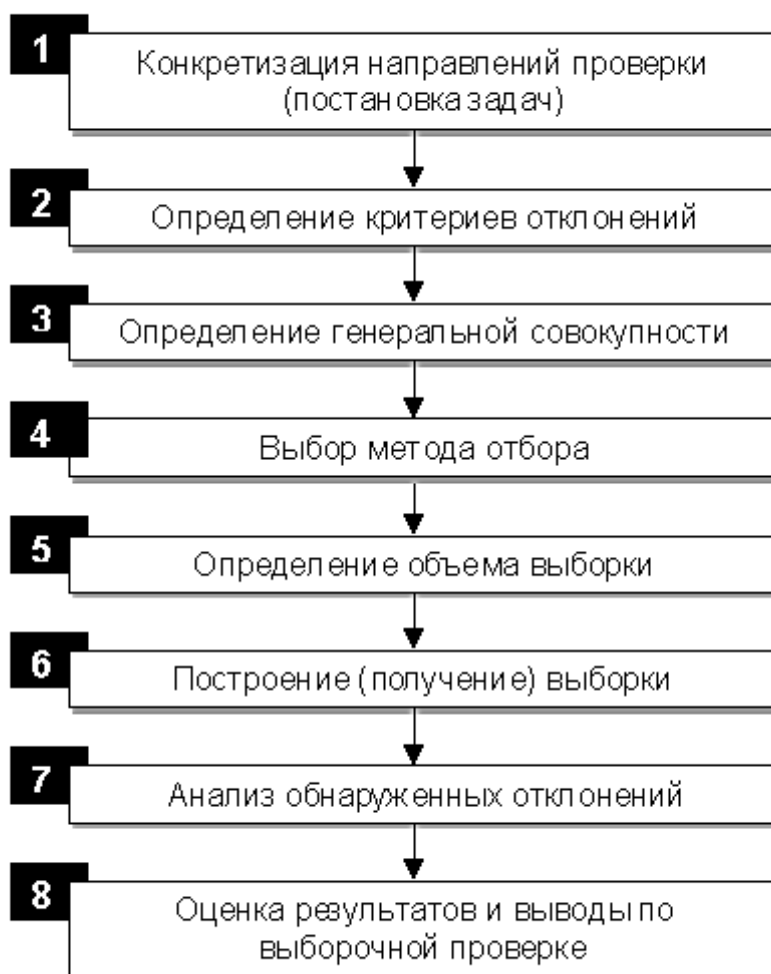


Рис.1. Общая схема выборочного аудита

4. *Выбор метода отбора.* Может осуществляться вероятностный (случайный) или невероятностный отбор элементов из генеральной совокупности.

5. *Определение объема выборки-* количества элементов генеральной совокупности, отобранных для проверки.

6. *Получение выборки и выявление отклонений.* После выбора из генеральной совокупности и исследования элементов обнаруженные отклонения (ошибки, нарушения, недочеты, замечания) отражаются в рабочей документации аудитора.

7. *Анализ обнаруженных отклонений.* Перед тем как аудитор сделает окончательный вывод по выборочной проверке, распространив найденные отклонения на всю совокупность, он должен рассмотреть и определить характер отдельно каждого из обнаруженных отклонений (ошибок, недочетов). Необходимо выяснить:

- с чем связано данное отклонение: изъяны в системе внутреннего контроля, неправильное понимание персонала нормативных актов, беспечность, умышленное искажение и т. п.;

- является ли данное отклонение случайным или оно возникает систематически, т. е. присуще всем документам, операциям;

- как данное нарушение скажется на других объектах учета и финансовых результатах в целом.

8. *Оценка результатов и выводы по выборочной проверке.* В зависимости от использованного метода отбора, аудиторы проводят статистическую или нестатистическую оценку результатов. Задача аудиторов на заключительном этапе состоит в распространении обнаруженных в выборке ошибок на генеральную совокупность. Оценка может быть получена в виде конкретного суммового интервала, в пределах которого с заданной вероятностью лежит ошибка, либо в виде профессионального суждения аудитора об этой ошибке [4].

В работе аудиторов применяются статистические и нестатистические методы выборочных исследований. Под статистическим выборочным исследованием понимается использование математического аппарата в процессе расчетов формальных статистических результатов. Особенностью статистических методов является случайное формирование выборки из генеральной совокупности. Основным преимуществом статистических методов является количественная определенность выборочного риска [6]. При нестатистическом выборочном исследовании аудитором не делается количественная оценка риска, выводы об исследованной генеральной совокупности главным образом основываются на субъективном мнении аудитора.

Говоря о достоинствах и недостатках названных аудиторских методах исследования можно отметить следующее.

Применение статистических выборочных исследований подтверждает действительную случайность выборки, так как расчеты в этом случае производятся с помощью вероятностных математических методов. Однако в этом случае в действительности, по мнению автора, нет достаточных оснований утверждать, что выявленные ошибки в случайной выборке могут быть распространены на всю генеральную совокупность, в которой помимо этого могут быть и другие ошибки. Может получиться, что в случайной выборке и вовсе ошибки не будут найдены в то время как в целом в учете предприятия ошибки имеются. К примеру, это может быть связано с тем, что в разные периоды работы на одном и том же участке работали разные бухгалтера, имеющие разную квалификацию и опыт. Одни и те же операции могут быть по разным причинам по-разному отражены в учете в разные периоды.

Качество аудита при применении нестатистических выборочных исследований во многом зависит от квалификации и опыта аудиторов. Во всяком случае, для того, чтобы выбрать направление проведения аудиторской проверки, аудитору сначала надо провести общую диагностику состояния учета, результатом которой является выявление признаков наличия проблемных зон и

установление примерного диапазона. К примеру, если нам надо проверить правильность уплаты налога на добавленную стоимость, то предварительно целесообразно провести исследование в следующем формате.

Для начала надо определиться с перечнем проводок, которые косвенно имеют отношение к отражению налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям и характерны для аудируемого предприятия. В числе таких проводок могут быть следующие:

Д20К60(76) – приняты работы, услуги сторонней организации, имеющие отношение к основному производству;

Д23К60(76) – приняты работы, услуги сторонней организации, имеющие отношение к вспомогательному производству;

Д25К60(76) – приняты работы, услуги сторонней организации общепроизводственного назначения;

Д26К60(76) – приняты работы, услуги сторонней организации общехозяйственного назначения;

Д29К60(76) – приняты работы, услуги сторонней организации, имеющие отношение к обслуживающим производствам и хозяйствам;

Д44К60(76) – приняты работы, услуги сторонней организации коммерческого назначения;

Д10К60(76) – получены материалы от поставщика;

Д08 К60(76) – получены основные средства (нематериальные активы) от поставщика.

Через обороты по этим проводкам можно выйти на сумму налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям посредством вычисления по формуле: 18% (или пониженная ставка) умножить на сумму оборота. Полученное значение в общем случае должно соответствовать дебетовому обороту по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям». Исключение составляет случай, когда отдельные контрагенты (поставщики и подрядчики) не являются плательщиками налога на добавленную стоимость по причине применения ими упрощенной системы налогообложения или иных специальных

режимов. После этого, следует сравнить вычисленную таким образом сумму НДС по приобретенным ценностям с суммой по дебету 19-го счета и с суммой по кредиту 19-го счета. Совпадение указанных сумм будет свидетельствовать о правильности отнесения суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям на возмещение из бюджета. Отклонение может быть связано либо с тем фактом, что контрагенты не являются плательщиками НДС, либо с ошибками в учете. Для того, чтобы выяснить являются ли плательщиками НДС контрагенты данного предприятия аудитору необходима связь с налоговой инспекцией, которая бы по аудиторскому запросу оперативно представляла такую информацию. В этом случае, аудитор смог бы оперативно исключить обороты по 60-му (76-му) счетам по контрагентам, не являющимся плательщиками НДС, и точно определить есть ли проблемная зона в этом участке.

Тоже самое можно проверить и другим способом – посмотреть кредитовые обороты по 60-му и 76-му счету, но при этом придется исключать взаимозачетные обороты, в остальном процедура такая же.

Безусловно, такой подход не ограничивается проведением только вышеназванных процедур, так проверки требует еще правильность оформления входящих первичных документов (счет-фактура, накладная), но это уже второй вопрос, для выяснения обстоятельств по которому требуется углубленная проверка в выявленной проблемной зоне. Но по крайней мере, так можно определить примерно проблемную область.

Аналогичные процедуры следует провести и относительно налога на добавленную стоимость по реализованным ценностям, проверяя кредитовые обороты по 68 счету (субсчет «НДС») в корреспонденции со счетами 90,91,76 и сопоставляя их с суммой, вычисленной по формуле: дебетовые обороты по счетам 62,76 умноженные на величину 18/118.

Разница, определенная таким образом между суммой налога на добавленную стоимость по реализованным ценностям и суммой налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям и будет той суммой НДС, которая должна была быть уплачена в бюджет за конкретный период.

Таким образом, подводя итоги, следует отметить, что оптимальным вариантом при проведении аудиторской проверки является сочетание статистических и нестатистических методов выборочного исследования. Однако в ходе предварительного аудиторования необходимо применять нестатистические методы, применяя алгоритмы, подобные вышеописанному, с помощью которых можно будет хотя бы примерно определить проблемную зону. После чего, можно применять статистические методы выборочного исследования, что позволит обеспечить случайный характер выборки в проблемной зоне. Применение такого подхода позволит аудитору иметь больше оснований для распространения выводов о наличии ошибок в случайной выборке на всю генеральную совокупность.

Список литературы

1. Апсите М.А. Сверяясь с собой...Организационные аспекты создания службы внутреннего аудита в потребительской кооперации // Российское предпринимательство. – 2007. – №4. – С. 82–85.
2. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 176 с.
3. Ветров А.Ал. Операционный аудит-анализ / Под ред. акад. А.Ан. Ветрова. – М.: Перспектива, 2012. – 127 с.
4. Данилевский Ю.А. Аудит и основные направления аудиторской деятельности: Учебное пособие / Ю.А. Данилевский. – М.: Изд. ФИПК, 2011. – 97 с.
5. Данилевский Ю.А. Аудит промышленных акционерных обществ / Ю.А. Данилевский. – М.: АО «Финстатинформ», 2009. – 78 с.
6. Елисеева И.И. Статистические методы в аудите / И.И. Елисеева, А.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 176 с.
7. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту / П.И. Камышанов. – М.: Инфра-М. 2011. – 552. с.
8. Нитецкий В.В. Справочник аудитора. Методология аудиторской проверки некоторых аспектов деятельности предприятия / В.В. Нитецкий, Н.Н. Кудрявцев. – М.: Дело, 2012. – 192 с.