

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ ВОЗМОЖНОСТЬ И ПРАКТИЧЕСКАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ ОБОСНОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности. Среди них одно из ведущих мест должно принадлежать институту аудиторства, главная цель которого – обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

Аудитор (от лат. auditor – слушатель, ученик, последователь) – лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Понятие аудита значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль. Аудитор отличается от ревизора или контролера по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с клиентом, по выводам, сделанным по результатам проверки, и т.п. Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли [9. С. 8-9].

Таким образом, аудит можно определить как:

- своеобразную экспертизу бизнеса [7];
- деятельность, направленную на уменьшение предпринимательского риска, а также снижение до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов [11].

Аудит как отрасль знаний традиционно взаимодействует и взаимосвязан с бухгалтерским учетом.

Однако бухгалтерский учет и аудит существенно различаются и по организации, и по экономическому содержанию, сохраняя при этом значительную близость в технологическом плане. Действительно, аудит (здесь имеется в виду внешний аудит) осуществляется независимыми хозяйствующими субъектами (юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями). В соответствии с действующим в Российской Федерации законодательством аудиторская деятельность подлежит обязательному лицензированию. При этом целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В свою очередь, бухгалтерская служба (бухгалтерия) обычно является всего лишь структурным подразделением хозяйствующего субъекта. При этом необходимо отметить, что действующим законодательством разрешается передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту.

Технологическая близость с бухгалтерским учетом выражается в том, что аудит осуществляет проверку достоверности бухгалтерской отчетности, ввиду чего аудитор должен, в той или иной мере, быть бухгалтером, но кроме этого в его арсенале должны быть знания и умения, менее важные или даже просто излишние в бухгалтерском учете: аналитические процедуры, выборочные методы и т.д. Из этого обстоятельства вытекают значительная общность программ подготовки и повышения квалификации кадров, полезность постоянного общения, существование в рамках единой профессии (профессиональный бухгалтер), целесообразность в ряде случаев иметь совместные общественные объединения [3. С. 78].

Тем не менее, несмотря на различия в организационном плане и технологии работы, аудит и бухгалтерский учет способствуют достижению одной общей цели, а именно: обеспечению внутренних и внешних пользователей полной и достоверной информацией о деятельности хозяйствующего субъекта и его имущественном и финансовом положении, необходимой для принятия обоснованных экономических решений.

Аудит как отрасль знаний может использоваться в прикладном плане, например при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Очевидно, что лицо, проводящее судебно-бухгалтерскую экспертизу, должно обладать соответствующими знаниями в области бухгалтерского учета и аудита, осуществляя сбор необходимых доказательств.

С другой стороны, аудит – независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств в применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяйственных операций [12].

Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела, в то время как судебно-бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону данного вида экспертизы).

Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт как самостоятельная процессуальная фигура, как квалифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность

за обоснованность своих выводов. Уголовный кодекс Российской Федерации не предусматривает никаких ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении функций эксперта-бухгалтера.

Кроме традиционного взаимодействия с бухгалтерским учетом, аудит в силу своей специфики взаимодействует и с точными науками, такими как математика, теория вероятностей (в частности, с математической статистикой), особенно по вопросу построения и обоснования аудиторских выборок.

Действительно, при проведении аудиторских проверок крупных экономических субъектов, имеющих большое количество филиалов и обособленных подразделений, их проведение сплошным методом практически невозможно и экономически нецелесообразно.

Аудитор работает с массовыми совокупностями документов, хозяйственных операций, остатков по счетам, оборотов по ним и т.д. Естественно, возникла идея замены сплошного наблюдения выборочным, теоретическое обоснование которого и является одним из разделов математической статистики.

На Западе, в отличие от России, многие аудиторские проверки обычно проводятся по выборкам различного типа. Часто это так называемые компьютерные выборки, базирующиеся на теоретически обоснованном и многократно проверенном на практике программном обеспечении.

Зарубежные авторы признают данное обстоятельство как естественное, неотъемлемое свойство аудита. Выборкам уделяется особое внимание: выделяются самостоятельные главы или разделы с соответствующей статистической тематикой в учебниках или в научных исследованиях по аудиту (см., например: [1; 11]).

Статистические методы, как правило, являются одним из элементов так называемого конвейерного аудита, при котором процесс аудита делится на множество мелких операций, закрепляемых за теми отдельными сотрудниками фирмы, которые принимают участие в конкретной проверке. Строгое распределение обязанностей внутри коллектива проверяющих, разграничение областей и даже существенных особенностей контроля при тестировании контрольных моментов, а также при проверке хозяйственных операций, по существу, способствуют, по мнению зарубежных специалистов, более успешному использованию в практике аудита статистических методов [5. С. 6].

Действительно, в аудите широко используются такие вероятностно-статистические конструкции, как выборочный метод, выборка, риски (представляющие собой безусловные или условные вероятности некоторых событий), определение необходимого объема выборки и т.д. Кроме того, целесообразно применение в аудите конструкций доверительного интервала и доверительной вероятности.

Когда специалисты, работающие в какой-либо предметной области (социальная статистика, аудит), сталкиваются с проблемой, ранее рассмотренной в рамках некоторой математической дисциплины, наблюдаются преимущественно два пути решения проблемы:

- *использование математических идей, методов, результатов, терминологии (прямое или с некоторой адаптацией);*
- *попытки более или менее автономного решения проблемы.*

В большинстве приложений теории вероятностей (а спектр их весьма широк: связь, радиолокация, медицина, экономическая статистика, контроль качества продукции и т.д.) в нашей стране используется преимущественно первый путь и лишь иногда наблюдаются отдельные «вкрапления» из второго [3. С. 79].

Причины нежелания следовать второму пути различные: прямой перенос результатов получается не быстро, велика или преувеличивается специфика предметной области, отсутствует желание подробно знакомиться с соответствующей математической дисциплиной (иногда о существовании последней даже не подозревают) и т. п. [3. С. 79].

Теория выборочных исследований и методики их применения разработаны в достаточно полном объеме, в основном применительно к контролю качества продукции (оценивание доли брака или, наоборот, доли продукции надлежащего качества) [14].

Широкое распространение получили выборочные методы в различных медико-биологических исследованиях и социологических обследованиях. Словом, там, где обследуемая совокупность слишком велика для того, чтобы полностью охватить ее, или там, где контроль связан с разрушением проверяемого объекта (в некоторых видах технического контроля). Вместе с тем для практических и научных целей необходимы некоторые параметры, характеризующие совокупность в целом. Необходимо отметить, что во всех указанных выше областях проверки объекты проверки не измеряются по стоимости. Аудитор же в основном имеет дело со стоимостными характеристиками. Это приводит к тому, что в аудите в зависимости от специфики изучаемых объектов и целей проверки применяются как стандартные выборочные методы, так и свои специальные методы выборочного контроля, которые нигде больше не встречаются [13. С. 16].

Может быть, именно по этой причине отечественный аудит развивается в основном по второму пути, то есть пытается решить проблему построения аудиторских выборок более или менее автономно, хотя в нашей стране имеется авторитетная теоретико-вероятностная база (советская школа в теории вероятностей считалась одной из сильнейших в мире), большое количество солидных научных, учебно-методических и практических разработок в этой области, неплохо поставленная подготовка студентов различных, в том числе и экономических, специально-

стей, немалый опыт практического применения вероятностно-статистических методов. Отечественный аудит находится пока в стадии формирования и далек от остоятельности. В этих условиях целесообразно пойти по пути взаимодействия фундаментальных и прикладных наук, всемерно используя в аудите результаты математической статистики вместо самостоятельных полукустарных разработок (причем последние зачастую ограничены рамками своей – пусть даже крупной – аудиторской фирмы) [3. С. 80; 9. С. 269].

Не исключено также, что использование таких самостоятельных разработок может дорого обойтись фирме при возможных судебных конфликтах по обвинению в некачественном аудите.

Проиллюстрируем на примерах неблагоприятные последствия попыток более или менее автономного решения проблемы формирования и обоснования аудиторских выборок.

1. Терминология. В математической статистике четко различаются понятия «выборка» как часть элементов, входящих в изучаемую генеральную совокупность, и «выборочный метод» как процедура осуществления выборки, работы с нею и распространения полученных результатов на всю генеральную совокупность. В отечественной аудиторской литературе для обоих понятий обычно используется один термин – «аудиторская выборка», что нередко затрудняет понимание. Например, название уже разработанного и принятого Правила (Стандарта) аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» [10], исходя из его содержания, лучше понимать как выборочный метод в аудите. Кстати, это название не результат следования соответствующему международному стандарту аудита «Audit sampling» [8. С. 186-209], а результат неправильного перевода названия последнего. Инговые формы в английском языке (все-таки *sampling*, а не *sample*) указывают на длительный процесс. Поэтому дословный перевод означает «Аудиторское выборание», что после редактирования дает в итоге «Выборочный метод в аудите» [3. С. 80].

2. Определение объема выборки (количества элементов). В отечественной аудиторской литературе иногда предлагаются формулы для определения объема аудиторской выборки, которые почему-то оказываются пропорциональными размеру генеральной совокупности. Это противоречит соотношениям математической статистики и практике ее применения; например, при социологических опросах число опрошенных часто принимается порядка 1500, независимо от того, хотят ли выяснить мнение, например, жителей Октябрьского района г. Красноярска, всех красноярцев или населения страны в целом. В алгоритмы определения объема выборки, предлагаемые математической статистикой, размер генеральной совокупности вообще не входит (либо зависимость от него весьма слабая, но никак не прямо пропорциональная), необходимый размер выборки зависит от степени разброса внутри генеральной совокупности, а не от параметров последней [3. С. 80].

Таким образом, важность вероятностно-статистических построений в аудите требует принятия ряда мер по улучшению образования аудиторов в этой области.

Итак, выборочное наблюдение – это наиболее совершенный, научно обоснованный вид сплошного наблюдения (в том числе и аудиторской проверки). При выборочном наблюдении аудиторской проверке подвергается вся генеральная совокупность (обычно обозначаемая N), но конкретно проверяется только ее определенная часть, отобранная по строгим правилам (обозначаемая n). Если аудитор правильно организовал и провел выборочное наблюдение, то он получает достаточно верные, точные аудиторские доказательства, характеризующие всю совокупность в целом (разумеется, с некоторым уровнем информационного риска). На этой основе он может формировать аудиторское заключение о всей генеральной совокупности.

Выборочное наблюдение нельзя противопоставлять сплошному как нечто вынужденное и неполноценное. Более того, в ряде случаев выборочное наблюдение имеет неоспоримые преимущества по сравнению со сплошным [5. С. 12].

1. *Более высокая оперативность.* Выборочное наблюдение намного оперативнее сплошного, что существенно сокращает сроки проведения проверки. Это особенно важно при проведении аудита в «горячее» время: например, если нужно провести аудит после даты баланса, но до сдачи годовой (квартальной) отчетности.

2. *Применимость в условиях, исключающих возможность сплошного наблюдения.* Например, если необходимо определить, правильно ли часть произведенных изделий признана бракованными, но годными к использованию, и оприходована по более низкой цене, то необходимо протестировать выборку этих изделий, поскольку испытание всех изделий повлечет за собой полную потерю их потребительских качеств.

3. *Возможность значительного расширения программы аудита.* Экономия времени на каждом участке учета хозяйственных операций дает возможность проверить большее количество самих таких участков. Выборки могут сочетаться со сплошными проверками, но лишь в некоторых особо важных сферах, в то время как для контроля за большинством рутинных операций достаточно выборки.

4. *Повышение качества аудиторских свидетельств.* Выборочное наблюдение при правильной его организации и проведении обеспечивает более высокое качество аудиторских свидетельств (доказательств), поскольку можно подобрать и хорошо обучить ассистентов аудитора, выполняющих эту работу.

5. *Возможность выборочного контроля результатов сплошных проверок.* В ряде случаев выборочное наблюдение дает даже более точные результаты, чем сплошное сканирование ассистентом документов в надежде найти определенные погрешности в учете, «наткнуться на ошибку». Иногда для работы используют и услуги

персонала проверяемой фирмы (особенно внутренних аудиторов), что удешевляет внешний аудит. Поэтому старший аудитор может при помощи выборки быстро проверить качество работы привлеченного ассистента.

6. *Удешевление аудита.* Сокращение сроков, повышение качества и обеспечение более высокой результативности проведения проверки на выборочной основе обеспечивают возможность снижения уровня затрат экономического субъекта на техническую сторону проведения аудита.

Несмотря на очевидные преимущества использования выборочных методов при проведении аудита и имеющиеся фундаментальные разработки научной теории выборки такими русскими учеными, как П.Л. Чебышев, А.М. Ляпунов и др., современный отечественный аудит не имеет адекватных статистических методологических разработок.

Такая ситуация обусловлена несколькими причинами [5. С. 8].

1. *Аудит – не ревизия.* Глубокие различия между ревизией, традиционно практиковавшейся в централизованной, административно – командной экономике, и аудитом характерны для экономики рыночной.

При ревизии финансово-хозяйственной деятельности ревизоры так или иначе пользовались выборкой (скорее произвольной, пристрастной, нежели чисто статистической). Тем не менее подробные методологические разработки выборочного наблюдения в ревизии практически отсутствовали, да и сам факт применения выборок при проведении ревизий в отечественной советской литературе чаще всего замалчивался.

Специальная литература развивалась медленно, к тому же в условиях жесткой цензуры и самоцензуры, поскольку любые авторы, вырабатывая свои рекомендации ревизорам, должны были ориентироваться главным образом на общесоюзные либо на ведомственные методические указания, особым образом утвержденные чиновниками, которых пугала всякая возможность отклонения от сплошных методов проверки, самого упоминания о применении ревизорами статистической выборки.

2. *Отсутствие учета затрат на осуществление ревизий (в отличие от аудита).* Практика ревизий, в особенности ведомственных, была обширна, но не отличалась особой результативностью, а затраты на их проведение не рассчитывались вовсе.

3. *Современные противоречия в российском аудите.* Большинство отечественных фирм, осуществляющих контроль хозяйственных систем в условиях затяжного постсоветского кризиса, озабочены серьезными проблемами собственного выживания и выживания своих клиентов. Освоение западных конвейерных технологий аудита (в том числе аудиторской статистики) они рассматривают как совершенно пока неуместную и непозволительную роскошь для отечественных экономических субъектов.

4. *Своеобразное развитие отечественной теории аудита.* Авторы современных учебных пособий (см. например: [9; 4]), описывая применение выборочного метода в аудите, практически не раскрывают статистических аспектов построения и оценки результатов аудиторской выборки, поскольку они в настоящее время в большей мере ориентированы на текущие потребности аудиторских фирм и их клиентов, нежели на развитие научных основ и практических навыков у аудиторов по статистической обработке данных.

5. *Невостребованность оригинальных статистических разработок советского периода.*

Выборочный метод является хорошо разработанной и многократно опробованной в различных приложениях конструкцией теории вероятностей. Как отмечалось, в аудите целесообразно использовать результаты этой теории вместо попыток автономного решения проблем, поскольку специфика аудита в этом плане минимальна. Между тем, что касается аудиторских выборок и, в частности, определения их объема, то аудиторские фирмы решают эти вопросы каждая по-своему и даже возводят такие решения в свое «ноу-хау». Это в значительной мере связано с тем, что строгое применение вероятностно-статистических методов требует значительных вычислений, ввиду чего, по мнению аудиторских организаций и их клиентов, приводит к неприемлемому ухудшению соотношения «цена – качество». Однако строгое применение вероятностно-статистических методов (особенно при использовании компьютеров) почти не увеличивает нагрузку на ресурсы аудиторской фирмы в сравнении с примитивными полукустарными методами, нередко используемыми в данное время.

Заметим, что на Западе применение выборочного метода является непременным атрибутом аудиторской проверки.

В нашей стране Правило (Стандарт) «Аудиторская выборка» [10] в явном виде разрешает аудиторской организации сплошное наблюдение в двух случаях: малое число элементов проверяемой генеральной совокупности и меньшая эффективность выборочного метода в сравнении со сплошной проверкой. В условиях современного российского аудита можно выделить и еще один случай, не отмеченный в стандарте. Большие масштабы предпринимательского жульничества и слабое знакомство пользователей аудита с выборочными методами могут иногда зародить у них подозрение, что этот метод используется аудиторской организацией для получения заранее намеченных ею результатов (суждение: сначала аудитор отберет выгодные ему элементы проверяемой совокупности, затем фиксирует их якобы случайное происхождение, а потом, работая с ними, придет к требуемым результатам). Рассеять такие подозрения обычно весьма трудно, и в этих условиях аудиторской организации иногда стоит, наверное, подумать о переходе к сплошной проверке.

Разумеется, применительно к определенным операциям или счетам бухгалтерского учета использование выборочного метода особенно эффективно. Например, при разбиении основных средств на три группы [4. С. 206], где первая состоит из зданий и сооружений, вторая включает в себя транспортные средства, третья группа состоит из прочих основных средств, применение выборочного метода признано целесообразным лишь для последней группы (у объектов второй группы существует специфический механизм начисления амортизации, кроме того, операции с транспортными средствами весьма подвержены искажениям в бухгалтерском учете, например, если списываемые легковые автомобили продаются сотрудникам). К наиболее приемлемым объектам для выборочного исследования относят также себестоимость запасов, дебиторскую задолженность и др. [2. С. 39-44].

В аудите применяются, в основном, два типа выборок:

- оценка некоторых стоимостных величин (*количественные выборки*);
- оценка степени распространенности некоторых событий (*атрибутивная выборка*).

В качестве примера выборки первого типа можно привести оценку ошибки измерения стоимости всех основных средств по отдельным позициям из всей совокупности основных средств (или ее подсовокупности). Примером выборки второго типа является исследование правильности оформления документов определенного рода (наличие всех необходимых подписей и т.п.), когда вместо всей совокупности таких документов рассматривается лишь часть из них. Во втором случае очевидно, что реализуется известная в теории вероятностей схема оценки вероятности определенного события (правильность или, наоборот, неправильность оформления документов) по его частоте в некоторой выборке из генеральной совокупности всех документов определенного рода. В случае выборки первого типа сведение к типовым схемам теории вероятности немного сложнее, поскольку фактически приходится конструировать новую генеральную совокупность.

Действительно, когда аудитор проверяет стоимость основных средств в бухгалтерской отчетности экономического субъекта, он для выбранных позиций проверяет ошибку измерения их стоимости, которая может возникнуть из-за использования неверного коэффициента их переоценки или других подобных причин. Таким образом, он, по существу, переходит от генеральной совокупности оценок стоимости основных средств (всех или определенного вида основных средств) к генеральной совокупности ошибок их измерения. Каждый элемент этой новой генеральной совокупности равен разности между соответствующим элементом старой совокупности и истинным значением стоимости проверяемого основного средства; полное порождение всех позиций новой генеральной совокупности при этом необязательно. Далее аудитор вычисляет среднюю ошибку измерения стоимости основных средств в выборке и от нее переходит к ошибке измерения основных средств, т.е. осуществляет так называемое проектирование ошибок.

В рамках этой новой генеральной совокупности (ошибка измерения стоимости основных средств) аудитор имеет дело с типичной задачей теории вероятностей – оценкой математического ожидания генеральной совокупности по выборке из нее. При этом новая генеральная совокупность может состоять из ошибок измерения разных знаков (плюс, если бухгалтерия завышала стоимость основного средства, и минус – если она дала заниженную цифру), а может состоять из ошибок, взятых по модулю. Последний вариант целесообразен, если аудитор, например, тестирует квалификацию работников бухгалтерии экономического субъекта: здесь ошибка любого знака показательна и свидетельствует о недостаточной компетентности сотрудников, а одинаковые завышения и занижения отнюдь не компенсируют друг друга.

Основной задаче аудита бухгалтерской отчетности – оценке ее достоверности – более адекватна генеральная совокупность ошибок измерения, которые могут иметь разные знаки [3. С. 108-109]. Однако в практике аудита редко встречаются в пределах одного синтетического счета разноименные и компенсирующие одна другую ошибки; гораздо чаще такие ошибки имеют определенную тенденцию: завышение или занижение [4. С. 220].

Хотелось бы обратить внимание на то обстоятельство, что использование при построении аудиторской выборки и интерпретации полученных данных строгих, научно обоснованных методов теории вероятностей и математической статистики, серьезно усиливает позиции аудиторских организаций в возможных судебных конфликтах с пользователями аудита.

Анализируя участвовавшие в последнее время на Западе случаи судебных исков против аудиторов, А. Аренс, Дж. Лоббек [1. С. 106-107] выделяют следующие их основные причины:

- растущее понимание пользователями финансовой отчетности ответственности аудиторов;
- повышенную заинтересованность со стороны Комиссии по ценным бумагам и биржевым операциям (SEC), вытекающую из ее обязанности защищать интересы инвесторов;
- усложнение аудита и бухгалтерского учета, вызванное такими явлениями, как рост размеров предприятий, появление компьютерной техники и изменение экономического содержания хозяйственных операций;
- рост одобрения обществом судебных исков со стороны лиц, понесших ущерб, против любых лиц, способных компенсировать этот ущерб, вне зависимости от того, кто на самом деле был виноват (судебные разбирательства начинают просто против тех, «у кого есть деньги»); приговоры гражданского суда против аудиторских фирм в нескольких случаях на довольно крупные суммы дали стимул адвокатам к оказанию

услуг на основе «оплаты от результата». При такой договоренности сторона, понесшая ущерб, может получить потенциальную прибыль, если судебное разбирательство закончится в его пользу, и понесет лишь минимальные убытки, если проиграет дело;

- стремление многих аудиторских фирм решать свои юридические проблемы во внесудебном порядке, чтобы избежать необходимости выплаты судебных издержек и нежелательной огласки;
- большое количество альтернативных принципов бухгалтерского учета, из которых клиент может выбирать те или иные для составления финансовой отчетности, а также отсутствие каких-либо четких критериев, на которые аудитор мог бы опираться, оценивая правильность выбора клиента.

Можно утверждать, что перечисленные факторы в ближайшее время будут актуальны и для российского аудита.

Основная причина возбуждения судебных разбирательств против аудиторских фирм заключается в том, что пользователи бухгалтерской отчетности не отличают предпринимательскую несостоятельность от несостоятельности аудита и несостоятельности аудита от аудиторского риска. Например, если предприятие обанкротилось или не может выплатить свои долги, пользователи бухгалтерской отчетности часто заявляют - имела место несостоятельность аудита, особенно если в последнем представленном аудиторском заключении говорилось, что бухгалтерская отчетность верно и объективно отражает существующее состояние дел. Отчасти претензии к аудиторам по качеству аудита возникают оттого, что пользователи плохо понимают обязанности аудитора. С другой стороны, судебные иски против аудиторов могут возникать в связи с тем, что лица, понесшие предпринимательские убытки, надеются компенсировать этот ущерб из любого источника вне зависимости от того, кто на самом деле виноват.

Можно поэтому предположить следующее: многие пользователи аудиторским заключением, недовольные его содержанием, будут привлекать экспертов, владеющих в том числе инструментарием теории вероятностей, чтобы доказать, что аудиторская организация занизила объем хотя бы одной выборки, ввиду чего провела аудиторскую проверку неквалифицированно и, следовательно, должна компенсировать нанесенный ущерб. А поскольку во время одной аудиторской проверки выборок строится много, то эта «игра» имеет хорошие шансы на успех. Она, скорее всего, будет применяться к крупным аудиторским фирмам, которые для сохранения репутации могут пойти на досудебное урегулирование, заплатив за это большие суммы.

Конечно, и при применении строго доказанных математических формул и статистических методов также возможны неверные выводы аудитора, в частности, из-за заниженных размеров выборки, но при данном подходе аудиторскую организацию нельзя будет упрекнуть в некорректном использовании точечных оценок без рассмотрения их точности и в некорректном определении размера выборки. Если доверительный интервал не накрыл искомую величину, то случилось маловероятное событие из числа тех, которые в приложениях математической статистики считаются практически невероятными. Это уже сродни форсмажорным обстоятельствам [3. С. 129].

Таким образом, налицо теоретическая возможность и практическая необходимость обоснования аудиторских выборок, формирование которых (в частности, нахождение их объема) и дальнейшая работа с ними (анализ полученных данных и их интерпретация) являются одной из важнейших технологических проблем аудита, работа над которой, безусловно, должна быть продолжена.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аренс А. Аудит: пер. с англ. М.А. Терехова, А.А. Терехова / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Газарян А.В. Аудиторская выборка в процессе аудита / А.В. Газарян // Бухгалтерский учет. – 1998. - № 4.
3. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е.М. Гутцайт. – М.: Элит 2000; Юнити-Дана, 2002. – 400 с.
4. Данилевский Ю.А. Аудит: учебное пособие / Ю.А. Данилевский, Шапигузов С.М., Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.
5. Елисеева И.И. Статистические методы в аудите / И.И. Елисеева, А.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
6. Интернет – ресурсы. Audit sampling. (<http://www.ifac.org>)
7. Камышанов П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок) / П.И. Камышанов. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 1994. – 135 с.
8. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М.: МЦРСБУ, 2000. – 699 с.

* М.Н. Дымшиц, М.Г. Садовский, 2005.

¹ Данное определение является переводом определения, используемого Американской Маркетинговой Ассоциацией (АМА): Brand – name, term, sign, symbol, or design, or a combination of them intended to identify the goods and services of one seller or group of sellers and to differentiate them from those of competition.

9. Подольский В.И. Аудит: учебник для вузов/ В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др. – М.: Юнити-Дана, Аудит, 2003. – 583 с.
10. Правило (Стандарт) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка». Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Собрание законодательства РФ. 30. сент. 2002. - № 39. - С. 3797.
11. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М.: КPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
12. Судебно-бухгалтерская экспертиза: справочник. – М.: Экономика, 1993.
13. Четыркин Е.М. Выборочные методы в аудите / Е.М. Четыркин, Н.Е. Васильева. – М.: Дело, 2003. – 144 с.
14. Шторм Р. Теория вероятностей. Математическая статистика. Статистический контроль качества / Р. Шторм. - М.: Мир, 1970.