

Шляхи вдосконалення методики фінансового контролю

Реформування форм власності та створення механізму підприємницької діяльності викликали суттєві зміни в організації та методах здійснення аудиту.

Сьогодні, десятки аудиторських фірм, керуючись сотнями нормативних документів, використовуючи не менше число різноманітних власних методик, перевіряють діяльність суб'єктів господарювання. Все це негативно відбивається на формуванні в державі єдиного системного підходу до вирішення організаційних та процедурних основ здійснення цього виду контролю. Хоча чинне законодавство, в певній мірі, надає підприємцям ряд державних гарантій, за виконанням яких стежать як підприємці так і органи контролю, то все ж це далеке від того, чого вимагає ринок.

Прийняття державної Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою КМУ від 28.10.1998 р. № 1706, спричинює виникнення низки важливих проблем у системі контролю, зокрема аудиту які потребують негайного вирішення на основі подальшого розвитку і вдосконалення його теорії, методики і практики..

Перелік проблем в системі аудиту, що потребують розв'язання, стрімко збільшується в процесі реформування системи обліку і контролю в Україні. Необхідно врахувати Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову діяльність" від 16.07.1999 р., яким закріплено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Крім того, затверджено та введено в дію коло 80% національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. До цього треба додати і те, що контрольні органи вже сім років діють в умовах Закону України "Про аудиторську діяльність" та Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", а також з 1999 року – національних нормативів аудиту та указу президента України від 27. 08 2000р."Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно ревізійної роботи"

Однак нові законодавчі акти України в сфері контролю, як і раніше прийняті, не позбавлені суттєвих вад, неточностей, протиріч, дають неоднакові визначення понять окремих видів контролю, мають різні тлумачення тих самих понять або суттєво відрізняються від аналогічних загальноприйнятих міжнародних положень (стандартів).

З цієї причини надалі залишаються актуальними дослідження теоретичних і методологічних основ аудиту. Важливою проблемою підвищення дієвості і розвитку аудиту є вдосконалення методики його проведення.

Проведені нами багаторічні дослідження в цій галузі показали ефективність використання і в аудиті методів статистичної вибірки. Застосування вибірок допомагає аудиторам працювати більш ефективно, а також належно обґрунтувати свої висновки. В міжнародній практиці, згадані методи є одним з елементів так званого "конвеєрного контролю", що використовується найбільшими міжнародними аудиторськими компаніями. Він базується на непараметричній статистиці тобто синтезі динамічних нормативів і оцінці траєкторії розвитку господарських систем (підприємства в цілому, його окремих підрозділів спрямувань ефективності роботи тощо).

Сутність вибірки в аудиті полягає в тому, що аудитор працює з масовими сукупностями документів, господарських операцій, залишків на рахунках, оборотів по них сальда і він часто замінює суцільне спостереження вибірковою, щоб на цій основі зібрати релевантні аудиторські докази. При цьому аудіюється вся генеральна сукупність (С) , але конкретно перевіряється тільки її певна частина (с). Якщо аудитор правильно організував і провів вибіркоче спостереження, то він отримує досить достовірні об'єктивні, точні аудиторські докази, що характеризують всю

сукупність загалом (з деяким рівнем інформаційного ризику), і може формувати аудиторський висновок про всю генеральну сукупність.

Визначити суттєві характеристики вибірки на практиці досить складно. Під ними розуміють:

а) скорочену назву самого вибіркового спостереження;

б) способи відбору і аналізу вибірових даних для оцінки стану всієї статистичної сукупності, що спостерігається;

в) характеристики самої вибіркової сукупності тощо.

Аудитор часто користується найпростішим (елементарним) видом вибірки. Тим не менше, на основі такого вибіркового спостереження теж можна обґрунтувати аудиторські докази. Статистична вибірка, безумовно має переваги в порівнянні з проведенням фірмою суцільної перевірки всіх облікових записів документів(реєстрів тощо, зокрема :

- більш висока оперативність, що особливо важливо при проведенні аудиту в "гарячу" пору, наприклад, після дати балансу, але до дати здачі річної звітності;

- застосування в умовах, що виключають можливість суцільного спостереження. Так, аудит господарської системи великих розмірів (наприклад, ВАТ Львівський автобусний завод, ВАТ "Текстерно") зовсім немислимий без вибірки. Або коли, аудитору треба визначити, чи правильно частина вироблених продуктів визнана бракованою, або ж придатною до використання, по більш низькій ціні, то йому потрібно тестувати саме вибірку цих виробів, оскільки випробування всіх виробів, позбавлено всякої логіки, воно може спричинити навіть повну втрату їх споживчих властивостей.

- можливість значного розширення методики аудиту. Для контролю за більшістю рутинних операцій достатня вибірка. Економія часу на будь-якому етапі перевірки господарської системий дає можливість перевірити більшу кількість показників системи (сегментів аудиту);

- підвищення якості аудиторських доказів. Вибіркове спостереження, при правильній його організації і проведенні, забезпечує більш високу якість аудиторських свідчень, оскільки можна підібрати і добре підготувати асистентів аудитора, що виконують цю роботу.

- Можливість вибіркового контролю результатів суцільних перевірок. У ряді випадків вибіркоче спостереження дає навіть більш точні аудиторські докази, чим суцільне сканування документів з метою знайти помилку. Роботу асистентів або персоналу клієнта (особливо внутрішніх аудиторів), залученого до перевірки, також можна перевірити за допомогою вибірки.

- Здешевлення аудиту і підвищення його якості. Скорочення термінів, підвищення якості і забезпечення більш високої результативності проведення перевірки на вибірковій основі забезпечує можливість зниження рівня витрат господарського суб'єкту на організаційно - технічну сторону проведення аудиту.

Аудитори можуть застосовувати різноманітні методики вибірок. Головними з них є методи кількісних і якісних вибірок. За кожним з цих методів вибіркового спостереження можна організувати вибірку як нестатистичну або як статистичну. В міжнародній аудиторській практиці прийнято виділяти монетарне кількісне вибіркоче спостереження. Воно дозволяє поєднувати методики і кількісного, і якісного вибіркового спостереження.

По алгоритму атрибутивного вибіркового спостереження обсяг вибірки за конкретною перевіркою визначається з урахуванням коефіцієнта надійності. Причому між об'ємом вибірки, коефіцієнтом надійності і точністю перевірки існує взаємозалежність (точність – це частина здійснення помилок).

Кількісно повна інформація, отримана внаслідок вибірки, буде корисною для аудитора. Вона допоможе йому оцінити стан системи внутрішнього контролю у даного економічного суб'єкта. Крім того, зібрані аудиторські докази про порушення кореспонденції рахунків допоможуть йому підготувати відповідні рекомендації по зміцненню системи внутрішнього контролю в спеціальному листі або висновку адресованому адміністрації підприємства.

У цьому випадку важливий імовірнісний характер появи помилок. Тому аудитор може, наприклад, вважати доцільним використання статистичних методів отримання оцінок результатів тестування. Однак на основі даних тільки цього тестування навряд чи аудитор зможе визначити, наприклад, імовірність зловживань працівників *підприємства* стосовно привласнення коштів. Для цього йому доведеться дослідити документи, в яких виявлена помилка.

Аудитору треба розрізняти не тільки методи отримання вибірок, але також і методи оцінки результатів цих вибірок, а також взаємозв'язок згаданих методів. Можна погодитися з теоретиками аудиту, які поділяють методи отримання вибірок на імовірнісні і неімовірнісні (*по діючому нормативу вони класифікуються як репрезентативні та нерепрезентативні*), а методи оцінки їх результатів - на статистичний і нестатистичний.

Імовірнісне вибіркоче спостереження передбачає використання математичного апарату для розрахунку результатів. Основна перевага цих прийомів полягає в кількісній визначеності вибіркового ризику. При неімовірнісній (*упередженій*) вибірці обов'язкові нестатистичні методи оцінки її результатів: аудитор не має права робити кількісну оцінку вибіркового ризику. Висновки про генеральну сукупність у великій мірі будуються на його професійному міркуванні або професійній інтуїції.

Методи оцінки результатів вибірки передбачають дві аудиторські процедури: *а) формування вибірки і розрахунок вибіркових показників; б) оцінку результатів вибірки.*

Проведення дослідження показує найбільшу доцільність застосування статистичної вибірки при проведенні тематичної аудиторської перевірки виявлення і використання внутрішніх резервів промислових підприємств України. Спрямування діяльності підприємства на використання внутрішніх резервів (потенційних можливостей підприємства утілених в раціональному і ефективному використанні виробничих та фінансових ресурсів) вимагає формування достовірної і об'єктивної обліково-аналітичної інформації для управління цими процесами. Застосовуючи статистичну вибірку, аудитор використовує методи, що ґрунтуються на теорії імовірності. Він оцінює частоту помилок в сукупності (*або з урахуванням вартісної оцінки всієї сукупності*) на новій для нього основі.

Застосування статистичної вибірки при аудиті виявлення і використання внутрішніх резервів має такі переваги::

1. Дозволяє розрахувати об'єм вибірки, що забезпечує необхідну точність результатів (не виключена можливість, що оптимальний об'єм виявиться набагато меншим, ніж при довільній, упередженій вибірці).

2. Сприяє управлінню рівнем помилки вибірки, тобто втримувати його (як позитивні, так і негативні відхилення, некоректність) в прийнятних для цілей аудиту межах.

3. Дозволяє визначати точність екстраполяції результатів вибірки, а на цій основі - правильність аудиторської оцінки всієї сукупності, що перевіряється в цілому.

4. Дозволяє отримати правильні, своєчасні і науково обґрунтовані аудиторські докази при правильній організації і проведенні вибірки.

За допомогою статистичної вибірки аудитор істотно знижують рівень певних ризиків, зводять їх до мінімуму. Але повністю позбутися ризику аудитор не може, оскільки залишаються

ризиками, пов'язаними з самим застосуванням вибіркового методу, тобто ризиками, що виникають через неповноту спостереження:

- *ризик помилок, не пов'язаних з репрезентативністю вибірки, з вибраним методом (мінімізується шляхом планування і правильної організації тестування);*
- *ризик помилки вибірки (мінімізується за допомогою спеціальних прийомів);*
- *ризик самого вибіркового методу -- тобто, що результати вибірки все-таки можуть відрізнятися від висновків при суцільній перевірці (рівень цього ризику багато в чому визначається об'ємом вибірки);*
- *ризик помилкового прийняття (неприйняття), рішення що пов'язано з оцінкою істотності результатів вибірки.*

Зрозуміло, що рамками однієї статті, всіх аспектів згаданої. Отже теми вирішити не можливо. Визначена проблеми, а також підходи до її реалізації.

Відгук наукового керівника

Сучасна трансформація в аудиті методів статистичної вибірки

Тема статті досить актуальна ,оскільки якість і причини цінність аудиту методики виконання досі не відповідає вимогам управління .

В економічній літературі практично не розроблені шляхи застосування