4.4. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ОЦЕНКИ УСТОЙЧИВОСТИ И ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОМПАНИИ

Шеремет А.Д., д.э.н., профессор, научный руководитель, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет;
Любимцева Е.В., магистр экономики, аспирант, кафедра учета, анализа и аудита, Экономический факультет

Московский Государственный Университет им. М.В. Ломоносова

В статье анализируется взаимосвязь международных и отечественных стандартов аналитические процедуры и допущение непрерывности деятельности организации, рекомендуется использование аналитических процедур для оценки способности компании продолжать свое существование, а также поднимается проблема отражения в аудиторском заключении оценки эффективности деятельности организации.

В настоящее время аналитические процедуры в аудите имеют несколько второстепенное значение, так как для проверки данных с целью оценки их достоверного отражения в отчетности используются как аналитические процедуры, так и детальные тесты. Аудиторы проверяют документы по выборкам, производят детальные пересчеты, проверяют математическую точность реестров, а также выполняют другие детальные тесты. К аналитическим же процедурам они прибегают чаще всего для анализа статей Отчета о финансовых результатах.

Однако, как известно, инструментарий аналитических процедур очень широк, от простых сопоставлений до сложных аналитических моделей. Таким образом возникает идея о необходимости расширения роли аналитических процедур в аудите. Их можно использовать не только для проверки достоверности отчетности, но и для анализа устойчивости компании или же для оценки эффективности хозяйственной деятельности.

Насущной задачей является взаимоувязка стандарта «Аналитические процедуры» со стандартом «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица». Кроме того, в настоящее время существует идея о необходимости отражения в аудиторском заключении не только мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и оценки эффективности деятельности аудируемого лица. Если бы данная мера была внедрена, то основную роль в оценке эффективности деятельности сыграли бы именно аналитические процедуры, ведь детальные тесты не способны оценить эффективность, так как направлены лишь на проверку достоверности и точности данных.

В данной статье будет рассмотрена необходимость увязки стандарта «Аналитические процедуры» со стандартом «Применимость допущения непрерывности деятельности», т.е. использование аналитических процедур для оценки устойчивости компании, а также перспективы внедрения такой меры, как отражение в аудиторском заключении мнения аудитора об эффективности деятельности клиента.

Использование аналитических процедур для оценки устойчивости (жизнеспособности) компании

Международный стандарт финансовой отчетности №1 (IAS 1) требует, чтобы менеджмент проводил оценку способности компании продолжать свое существование в обозримом будущем [11, п. 25-26]. Требования к аудиторам по оценки применимости принципа непрерывности деятельности компании содержатся в Международном стандарте аудита (ISA) №570.

Согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (ФПСАД) №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица», данное допущение является основным принципом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, оно предполагает, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов [3, Правило (стандарт) №11, п. 2].

Среди факторов, свидетельствующих о возможной неспособности аудируемого лица продолжить деятельность международный и российский стандарты выделяют существенное отклонение основных коэффициентов, характеризующих деятельность компании, от их нормальных (обычных) значений [13, А2].

Таким образом, для определения способности аудируемого лица продолжать хозяйственную деятельность в обозримом будущем аудитор должен применять аналитические процедуры (рассчитывать коэффициенты и сравнивать их значения с ожидаемыми или нормальными значениями). Однако ни в российском, ни в международном стандарте «Аналитические процедуры» нет указания о необходимости использования аналитических процедур для оценки применимости допущения о непрерывности деятельности.

Перспективным направлением расширения роли стандарта «Аналитические процедуры» может стать включение в него требований по использованию аналитических процедур для оценки способности аудируемого лица продолжать деятельность в обозримом будущем, однако аналитические процедуры не могут дать точной оценки на период именно в 12 месяцев, поэтому целесообразно было бы заменить понятие непрерывности деятельности на понятие устойчивости[1]. То есть оценка устойчивости компа-

[1] Устойчивость в данной статье определяется как основная характеристика стабильного развития предприятия (стабильность детальности в долгосрочной перспективе), основным критерием устойчивости является платежеспособность. Оценка устойчивости компании необходима для анализа коррект-

нии при помощи аналитических процедур будет одним из способов подтверждения применимости допущения непрерывности деятельности.

Оценка устойчивости важна для всех пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как она говорит о том, продолжит ли компания деятельность в будущем. Инвесторам важно знать это, так как они не хотят потерять вложенные деньги, клиентам важно быть уверенными в устойчивости компании, так как они ждут от нее исполнения контрактных обязательств, кредиторы хотят знать об устойчивости, так как они хотят получить обратно одолженные денежные средства.

При наличии явных индикаторов того, что аудируемое лицо не сможет продолжать деятельность аудитор должен вынести отрицательное мнение. При наличии существенной неопределенности в применимости допущения непрерывности деятельности аудитор может вынести положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, если в бухгалтерской (финансовой) отчетности адекватно раскрыта соответствующая информация. Если же в отчетности данная информация раскрыта неадекватно, то аудитор должен вынести мнение с оговоркой или отрицательное мнение [3, п. 23-30].

Методы оценки финансовой устойчивости организации излагаются во многих работах и учебниках[2]. Одними из способов использования аналитических процедур для оценки устойчивости компании могут стать сравнительная рейтинговая оценка эффективности и потенциала предприятия и модели для предсказания вероятности банкротства компании.

Методика рейтинговой оценки была предложена Шереметом А.Д. Она может быть использована как для сравнения различных компаний, так и для сопоставления результатов деятельности одной компании за различные периоды. Для проведения наиболее комплексного анализа требуется сравнивать данные аудируемого лица как с данными за прошлые периоды, так и с результатами других предприятий отрасли. Однако сравнение с данными по отрасли в каких-то случаях может быть избыточным и занимать много времени, поэтому оно является необязательным, но в высокой степени желательным.

Указанная методика представляет собой расчет показателей по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности с последующей оценкой места компании в списке сравниваемых организаций на основе значений рассчитанных показателей.

В общем виде алгоритм сравнительной рейтинговой оценки финансового состояния организации может быть описан следующим образом.

1. Исходные данные заносятся в таблицу, где по строкам записаны показатели, а в столбцах указаны сравниваемые организации или годы, за которые сравнивается информация по одной из организаций.
2. По каждому показателю находится максимальное (эталонное) значение, после чего показатели каждой строки делятся на эталонное значение – нормируются.
3. Оценка каждой компании или каждого периода для одной компании рассчитывается по формуле:

$$\rho i = \sqrt{\sum_{i=1}^{n} ki(1 \pm xij)^2}, \qquad (1)$$

где ***ki*** – коэффициент, характеризующий значимость каждого показателя, используемого для рейтинговой оценки;

xij – эталонное значение показателя ***i*** для ***j***-й организации или сравниваемого периода для одной организации [9, с. 392].

Таким образом, необходимо снабдить стандарт «Аналитические процедуры» требованием по использованию рейтинговой оценки для анализа устойчивости как одного из факторов, учитываемых при определения применимости допущения о непрерывности деятельности. Данная процедура будет стандартной, универсальной и достаточно простой в применении. Аудитору нужно будет рассчитывать показатели (например, как в табл.1). При выявлении значительных ухудшений значений коэффициентов и рейтингов аудитор должен разобраться в причинах и убедиться в том, что это не является индикатором возможного банкротства.

Таблица 1

ОСНОВНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ДЛЯ ОЦЕНКИ УСТОЙЧИВОСТИ КОМПАНИИ

Группа показателей	Коэфф. весомости	Показатели
Показатели рентабельности (эффективности хозяйственной деятельности)	3	1. Рентабельность активов по чистой прибыли. 2. Рентабельность собственного капитала ***ROE***
Показатели рыночной устойчивости	1	Обеспеченность оборотных активов собственными оборотными средствами
Показатели ликвидности	2	1. Коэффициент текущей ликвидности. 2. Коэффициент абсолютной (быстрой) ликвидности
Показатели платежеспособности	3	1. Коэффициент платежеспособности за период. 2. Степень платежеспособности по текущим обязательствам
Показатели, характеризующие привлекательность компании для инвесторов	1	1. Прибыль на акцию. 2. Отношение цены акции к доходу ***P/E ratio***

Аудитор должен отразить в отчетной документации все расчеты и таблицы, а также при наличии снижения рейтингов указать причины этого явления и пояснить, почему он полагает, что данный факт не указывает на неприменимость допущения непрерывности деятельности, вероятное банкротство.

Кроме того, для оценки устойчивости компании можно использовать модели для определения вероятности банкротства. Аудитор может применять следующие модели, коэффициенты которых легко рассчитать по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности: Двухфакторную модель Альтмана, пятифакторную модель Альтмана (***Z-Score***), модифицированную пятифакторную модель Альтмана, четырехфакторную

ности применения предпосылки непрерывности деятельности аудируемого лица.

[2] Подробнее см., например [9].

модель Альтмана, модель Таффлера, модель Лиса, модель Фулмера, модель Спрингейта, модель Лего, индексы кредитоспособности IN99 и IN05, модель О.П. Зайцевой, модель Р.С. Сайфулина и Г.Г. Кадыкова, модель Иркутской государственной экономической академии (***R***-модель).

Таким образом, необходимо использовать аналитические процедуры для оценки устойчивости компании как элемент, помогающий аудитору в определении корректности применения допущения о непрерывности деятельности. Следует скорректировать стандарт «Аналитические процедуры» и включить в него тезис о необходимости применения аналитических процедур в форме сравнительной рейтинговой оценки эффективности и потенциала компаний, а также моделей для определения вероятности банкротства. Данные процедуры аудитор должен применять в ходе проверки для выявления признаков банкротства и определения степени устойчивости компании на основе показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом будут взаимоувязаны ФПСАД №11 (Международный стандарт аудита, МСА, 570) и ФПСАД №20 (МСА 520).

Использование аналитических процедур для оценки эффективности деятельности компании

Рассмотрим перспективы внедрения отражения в аудиторском заключении результатов аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности компании.

Первое, что хотелось бы отметить, это актуальность заключения аудитора, содержащего вывод об эффективности деятельности компании, для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Пользователям недостаточно знать о том, что отчетность компании достоверна, так как это не означает, что инвесторы должны вложить свои средства в ее акции, клиенты должны продолжить работать с данной компанией, кредиторы должны дать ей в долг деньги. Таким образом, существует необходимость более глубокого и целенаправленного анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В наши дни любой человек, обладающий необходимыми денежными средствами, может позволить себе приобрести акции той или иной компании, но не каждый может определить, акции каких компаний следует покупать, что затрудняет процесс инвестирования. Таким образом, многие потенциальные инвесторы отказываются от вложения средств лишь потому, что не обладают необходимыми знаниями для определения степени эффективности работы компании.

Если бы аудитор давал независимую оценку степени эффективности деятельности компании, это помогло бы не только инвесторам физическим лицам, но и организациям, которые хотели бы вложить свои средства в акции других компаний. Наличие подобного независимого оценщика позволило бы компаниям сэкономить часть денег, требующихся для оценки перспективности инвестирования в те или иные акции.

Акционеры компании также заинтересованы в том, чтобы быть в курсе качества работы менеджмента, целесообразности расходования средств, а кредиторы хотят быть уверенными в том, что деятельность компании эффективна, что она сможет сгенерировать достаточное количество прибыли, чтобы оплатить свои долги.

Таким образом, теоретически было бы неплохо, чтобы независимая аудиторская организация давала заключения об эффективности деятельности компании, чтобы инвесторы не боялись вкладывать свои деньги в бизнес, кредиторы не боялись одалживать компании средства, а акционеры имели информацию от третьей стороны о деятельности менеджмента.

Однако несмотря на то, что заключение, содержащее оценку эффективности деятельности компании, было бы более актуальным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникают вопросы, касающиеся определения эффективности, способности аудиторов ее оценить (т.е. способности провести анализ эффективности) и стоимости такой услуги.

Как известно, нет единого общепринятого определения эффективности, поэтому очень важно изначально определить, что будет значить данное понятие в усовершенствованном стандарте «Аналитические процедуры», если в него будет включено положение о необходимости отражения результатов оценки эффективности деятельности компании в аудиторском заключении.

Предлагается использовать следующее определение: эффективность – это одна из важнейших характеристик качества системы, а именно характеристика с точки зрения соотношения затрат и результатов ее функционирования [7].

То есть аудитор должен будет исследовать, каким образом были получены достигнутые результаты, которые могут быть представлены показателями отчетности, например, чистой прибылью. Для анализа соотношения затрат и результатов необходимо рассчитать отношения и коэффициенты, например, рентабельность по чистой прибыли (***Чистая прибыль * 100% / Выручка***).

При выявлении значимых негативных изменений отношений и коэффициентов текущего периода в сравнении с прошлым периодом или отличий показателей исследуемого предприятия от других предприятий отрасли необходимо определить причину таких изменений и отличий. Аудитор должен описать причины негативных изменений и отличий в отчетной документации, а также отразить в аудиторском заключении проблемы деятельности аудируемого лица, которые он считает наиболее существенными, или же написать, что таких проблем не выявлено. Следующий вопрос касается того, обладает ли аудитор достаточными знаниями для проведения анализа эффективности хозяйственной деятельности. Знания в этой сфере аудитор может получить при прохождении международных образовательных программ для бухгалтеров и аудиторов.

Наиболее распространенной из них является программа АССА, которая предполагает обучение сту-

дентов и сдачу ими 11 экзаменов F1-F-9, P1-P3 и еще двух экзаменов из четырех на выбор P4-P7. Бумаги F5 Performance management, F9 Financial management, P3 Business analysis, P4 Advanced financial management, P7 Advanced performance management содержат материалы по анализу деятельности компании [10].

Таким образом, можно считать, что студенты, успешно сдавшие эти экзамены, обладают определенным уровнем знаний в сфере анализа эффективности деятельности компании. Однако не все аудиторские фирмы просят своих сотрудников сдавать экзамены ACCA, и эти экзамены не являются обязательными для аудиторов в Российской Федерации. Но стоит отметить, что в РФ для осуществления аудиторской деятельности нужно получить квалификационный аттестат, который выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии сдачи квалификационного экзамена, проводимого Единой аттестационной комиссией [1, ст. 11].

Согласно данным сайта Единой аттестационной комиссии, в перечень вопросов, на которые необходимо знать ответы для успешного прохождения экзамена, входят вопросы, относящиеся к методам комплексного финансового анализа и оценки эффективности бизнеса, а также анализу и оценке финансового состояния организации, анализу и оценке финансовых результатов и другие, относящиеся к финансовому анализу, вопросы [6].

Таким образом, аудитор, вероятнее всего, обладает необходимыми знаниями для определения эффективности деятельности компании и может давать независимое заключение не только о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности компании, но и об эффективности деятельности организации.

Теперь перейдем к вопросу о стоимости аудиторских услуг, которые включали бы в себя выдачу заключения, содержащего оценку эффективности деятельности клиента. Конечно, если сравнить стоимость оценки эффективности деятельности компании в рамках аудиторской проверки со стоимостью полноценной консалтинговой услуги, проводимой для оценки эффективности деятельности компании, то последняя должна быть выше, хотя консалтинговая услуга важна лишь для принятия управленческих решений, в то время как аудиторское заключение предназначено для всех пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе аудиторской проверки клиент предоставляет аудитору всю необходимую информацию, которой вполне достаточно для того, чтобы рассчитать показатели эффективности и, применяя профессиональное суждение, сделать вывод об эффективности деятельности компании. Кроме того, аудитор обладает знаниями о клиенте и должен получить понимание его деятельности, это необходимо ему на этапе планирования аудита для оценки рисков [3, правило (стандарт) №3].

Однако в любом случае необходима дополнительная работа по расчету показателей, определения трендов и их анализу, которая займет какое-то количество времени аудиторской команды, что повысит стоимость аудиторских услуг.

В данной статье приведем расчет того, на сколько может увеличиться стоимость аудиторских услуг, если в заключении аудитора будет содержаться информация о результатах аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности клиента.

Вся информация для расчета была получена от международной аудиторской фирмы, работающей в РФ. Информация о величине оплаты аудиторских услуг не раскрывается, при проведении расчета было использовано предположение о том, что стоимость услуг аудиторской фирмы зависит от времени, затраченного ее сотрудниками на проведение аудита, и затрат на выплату заработной платы этим сотрудникам.

Расчет был сделан для четырех проектов разного размера (размер был определен по величине активов аудируемой компании), для того чтобы проследить, как изменяется увеличение стоимости проверки (в процентах) в зависимости от размера компании. Расчет был произведен для крупного проекта – активы аудируемой компании составляют около 130 млрд. руб., среднего проекта – активы равны около 85 млрд. руб., небольшого проекта – активы около 30 млрд. руб. и маленького проекта – активы клиента составили 4 млрд. руб.

Для осуществления расчета были взяты данные о продолжительности работы над проектом каждого члена аудиторской команды. Далее сотрудникам были присвоены коэффициенты, характеризующие ценность их времени, в зависимости от занимаемой должности. Величина коэффициентов была определена на основе заработной платы.

Расчеты представлены в табл. 2-5, поясним их содержание.

1. Колонка «Работник» представляет собой всех сотрудников, которые участвуют в проверке, им были присвоены номера от нуля до восьми в зависимости от должности: ноль – стажер, от первого до третьего – ассистенты разного уровня, от четвертого до шестого – старший аудитор, семь – менеджер, восемь – партнер.
2. Колонка «Количество часов на проекте» представляет собой запланированное количество часов, которые сотрудник должен был отработать на данном проекте.
3. Колонка «Коэффициент» содержит коэффициенты, присвоенные сотруднику в зависимости от должности (от единицы для стажера до 11,43 для партнера), они отражают примерную разницу в оплате труда (т.е. партнер получает в 11,43 раза больше, чем стажер).
4. Колонка «Условные затраты» является произведение предыдущих двух колонок и отражает затраты на оплату труда каждого сотрудника.
5. Колонка «Добавочные часы» показывает, сколько дополнительных часов потребуется для оценки эффективности деятельности аудируемого лица. Было использовано предположение о том, что потребуется вовлечение трех младших сотрудников (один стажер и два ассистента), проверять их работу и вносить дополнительные корректировки будут старший аудитор, менеджер и партнер. В расчете были использованы следующие допущения: для анализа эффективности деятельности клиента на маленьком проекте будет достаточно привлечение двух ассистентов, менеджера и партнера, так как на данном проекте нет стажера и старшего аудитора. Предполагалось, что максимальный срок, который будет потрачен младшими сотрудниками на проведение процедур, составит одну неделю. Обычно подготовка одной аудиторской секции занимает около полутора недель (в среднем), но

анализ эффективности деятельности клиента будут проводить сразу три младших сотрудника, в то время как секцию обычно делают один-два сотрудника. Мы предположили, что на проверку у старшего аудитора и менеджера уйдет два дня, обычно проверка секции занимает один день, но могут возникнуть дополнительные вопросы. Предполагалось, что партнер потратит на данную процедуру 8 чна наиболее крупном проекте и 4 ч на наиболее маленьком проекте.

6. Колонка «Увеличенное количество часов на проекте» является суммой колонок «Количество часов на проекте» и «Добавочные часы».
7. Колонка «Увеличенные затраты» представляет собой произведение колонок «Увеличенное количество часов на проекте» и «Коэффициент» и показывает общие затраты на проверку, включающую оценку эффективности деятельности аудируемого лица.

Таблица 2

РАСЧЕТ УВЕЛИЧЕНИЯ СТОИМОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ ДЛЯ КРУПНОГО ПРОЕКТА

Работник	Количество часов на проекте	Коэффициент	Условные затраты	Добавочные часы	Увеличенное количество часов на проекте	Увеличенные условные затраты
8	40	11,43	457,2	8	48	548,64
7	160	4,29	686,4	16	176	755,04
6	192	2,86	549,12	16	208	549,88
4	352	2,29	806,08	16	368	842,72
2	352	1,57	552,64	40	392	615,44
2	352	1,57	552,64	-	352	552,64
1	232	1,28	296,96	40	272	348,16
1	352	1,28	450,56	-	352	450,56
0	136	1	136	40	176	176
0	144	1	144	-	144	144
0	264	1	264	-	264	264
Итого	4 896			5 292		

Поделив разницу между увеличенными условными затратами и условными затратами на сумму последних, получаем, что рост стоимости аудиторских услуг для крупного проекта составляет 8,1%.

Таблица 3

РАСЧЕТ УВЕЛИЧЕНИЯ СТОИМОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ ДЛЯ СРЕДНЕГО ПРОЕКТА

Работник	Количество часов на проекте	Коэффициент	Условные затраты	Добавочные часы	Увеличенное количество часов на проекте	Увеличенные условные затраты
8	32	11,43	365,76	6	38	434,34
7	48	4,29	205,92	16	64	274,56
6	400	2,86	1144	16	416	1189,76
3	80	1,86	148,8	-	80	148,8
2	160	1,57	251,2	32	192	301,44
1	240	1,28	307,2	32	272	348,16
1	232	1,28	296,96	-	232	296,96
0	84	1	84	32	116	116
Итого	2 804			2 110		

Поделив разницу между увеличенными условными затратами и условными затратами на сумму последних, получаем, что рост стоимости аудиторских услуг для среднего проекта составляет 10,9%, то есть, изменение стоимости в процентах возросло примерно на 2,8%. Уже прослеживается тенденция, большего в относительном выражении удорожания аудиторских услуг для более мелких компаний.

Таблица 4

РАСЧЕТ УВЕЛИЧЕНИЯ СТОИМОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ ДЛЯ НЕБОЛЬШОГО ПРОЕКТА

Работник	Количество часов на проекте	Коэффициент	Условные затраты	Добавочные часы	Увеличенное количество часов на проекте	Увеличенные условные затраты
8	28	11,43	320,04	4	32	365,76
7	36	4,29	154,44	16	52	223,08
6	240	2,86	686,4	16	256	732,16
2	48	1,57	75,36	-	48	75,36
2	72	1,57	113,04	28	100	154
1	88	1,28	112,64	28	116	148,48
1	156	1,28	199,68	-	156	199,68
0	192	1	192	28	220	220
Итого	1 854			2 122		

По результатам описанного выше расчета увеличение стоимости аудиторских услуг, связанное с отражение в отчетности мнения аудитора об эффективности деятельности клиента, составляет 14,5%, что на 3,6% выше предыдущего увеличения, т.е. тенденция, указанная выше, сохраняется.

Таблица 5

РАСЧЕТ УВЕЛИЧЕНИЯ СТОИМОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ ДЛЯ МАЛЕНЬКОГО ПРОЕКТА

Работник	Количество часов на проекте	Коэффициент	Условные затраты	Добавочные часы	Увеличенное количество часов на проекте	Увеличенные условные затраты
8	16	11,43	182,88	4	20	228,6
7	32	4,29	137,28	8	40	171,6
2	120	1,57	188,4	16	136	213,52
1	80	1,28	102,4	16	96	122,88
1	32	1,28	40,96	-	32	40,96
Итого	652			778		

Увеличение стоимости аудита для маленького проекта составит 19,3%, что на 4,8% выше увеличения для небольшого проекта.

Ниже приведен график, показывающий рост затрат на аудит, связанный с внедрением оценки эффективности деятельности компании (рис. 1). По горизонтальной оси указан размер активов компании в млрд. руб., по вертикальной оси – рост затрат в процентах. Из данного графика и расчетов видно, что с ростом активов компании относительный рост затрат на аудит снижается.

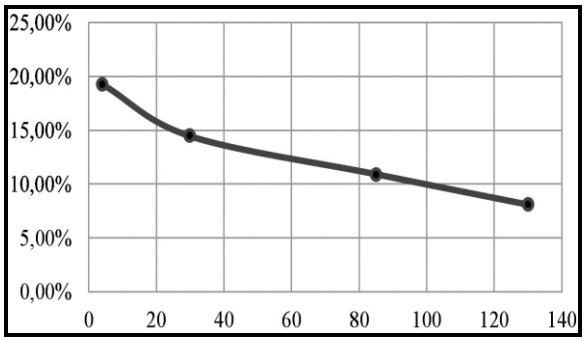

Рис. 1. Рост затрат на аудит, связанный с внедрением оценки эффективности деятельности клиента, в зависимости от размера проекта

Таким образом можно прийти к выводу о том, что внедрение обязательного отражения результатов аналитических процедур по оценке эффективности деятельности клиента в аудиторском заключении окажется наибольшим бременем для более мелких компаний, в то время как крупные компании могут его даже не ощутить, так как повышение стоимости аудита на 8-10% для них может быть не столь существенным.

Отметим также, что средний прирост затрат по всем четырем проектам составил 13,19%, что не так много. Однако стоит учесть, что при проведении процедур по оценке эффективности деятельности компании впервые очень вероятно, что эти процедуры займут гораздо больше времени (а значит стоимость аудита возрастет в большей степени), так как аудиторам необходимо будет выработать подход и определить, какие именно аналитические процедуры будут применяться для оценки эффективности деятельности аудируемого лица.

Еще одним препятствием внедрения отражения в аудиторском заключении мнения аудитора об эффективности деятельности клиента является риск возникновения конфликта интересов аудитора и аудируемого лица.

Рассмотрим данный аспект более детально. Аудитор должен будет вынести объективное заключение об эффективности деятельности клиента. При этом менеджмент аудируемого лица хочет, чтобы аудитор решил, что деятельность компании эффективна. В этом может быть заинтересован не только менеджмент, но и акционеры (которые могут быть менеджерами по совместительству), так как их целью может являться, например, привлечение дополнительных инвестиций или заемных средств, для чего плюсом является свидетельство третьей стороны об эффективности деятельности компании.

В акционерных обществах (для которых аудит является обязательным, согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ) общее собрание акционеров утверждает внешнего аудитора, а размер оплаты его услуг определяет совет директоров (наблюдательный совет) общества [2, ст. 86]. В идеале аудитор должен назначаться собственниками бизнеса, но они могут передать вопрос о назначении внешнего аудитора менеджменту, так как не всегда у них есть время и желание заниматься такими делами. То есть собственники могут утвердить кандидатуру аудитора, предложенную им менеджментом.

Получается, что аудитор рискует потерять проект в следующем году, если откажется сотрудничать с менеджментом, если будет указывать в заключении на его неэффективность (при ее наличии).

Стоит отметить, что данная проблема присутствует и при обычном аудите, целью которого является выражение мнения относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кодекс профессиональной этики аудиторов устанавливает меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов. Согласно данному документу, аудитор должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Также перед заключением контракта с новым клиентом аудитор должен рассмотреть вопрос о том, может ли выбор этого клиента привести к возникновению угроз нарушения основных принципов этики. Например, потенциальная угроза честности или профессиональному поведению может возникнуть при наличии сомнительных характеристик клиента, касающихся его собственников, руководящих лиц или относящихся к его деятельности.

Аудитор, который хочет прийти на смену другому аудитору, должен определить, имеются ли какие-либо причины (профессиональные или иные), не позволяющие ему осуществлять аудит данной компании [5, п. 2.23]. Так, например, компания может захотеть поменять аудитора из-за того, что он не шел навстречу руководству, заставлял вносить изменения в отчетность, которые не хотело делать руководство.

Однако аудиторские фирмы стараются не упустить выгодных клиентов, поэтому в большинстве случаев идут на уступки, так как не хотят потерять контракт в следующем году. Клиент же волен выбирать любую аудиторскую фирму, и если его не устраивает текущий аудитор, то он всегда можно отказаться от его услуг.

Таким образом, конфликт интересов существует при выдаче заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, он продолжит существовать и при отражении в заключении эффективности деятельности компании. До сих пор не было придумано действенного способа, который бы помог нивелировать влияние конфликта интересов на действия аудитора. Предложим несколько способов снижения влияния конфликта интересов на аудитора и его оценку эффективности деятельности организации.

1. Решения о назначении аудитора должны принимать собственники бизнеса. В случае с заключением об эффективности деятельности организации для преодоления влияния данного фактора имеет смысл считать, что оценка эффективности деятельности организации наиболее важна для ее акционеров, так как на основе данной информации они смогли бы принимать более обоснованные решения.

Таким образом, чтобы преодолеть проблему конфликта интересов, можно обязать собственников компаний самостоятельно заниматься подбором аудитора

без привлечения к этому менеджмента. Можно, например, просить менеджмент предоставить несколько кандидатур, из которых акционеры (собственники) сами будут делать выбор на основании конкретных предложений по стоимости и срокам оказания аудиторских услуг. Можно обязать компании проводить тендер на оказание аудиторских услуг, однако вероятно, что издержки на его проведения будут довольно значительными. Результат проведения такого тендера можно было бы оспорить в судебном порядке. Соответственно условия назначения внешнего аудитора стали бы более прозрачными.

2. Долгосрочные договоры на оказание аудиторских услуг. Долгосрочный договор на оказание аудиторских услуг способен на время своего действия устранить проблему, связанную с тем, что аудитор боится потерять клиента, из-за чего идет на определенные уступки, преднамеренно завышая оценку деятельности аудируемого лица. Однако у данной меры есть минус, который заключается в том, что при долгосрочном взаимодействии между аудиторами и представителями клиента могут сложиться нерабочие отношения (например, дружеские), которые могут помешать аудитору объективно оценивать деятельность аудируемого лица.

Чтобы избежать этого, можно менять руководителя проекта и состав аудиторской команды внутри компании. То есть один и тот же сотрудник не должен работать на проекте дольше определенного срока (например, два года).

3. Четкая стандартизация действий аудитора по проведению оценки эффективности деятельности компании. Данная мера может заключаться в том, чтобы прописать в стандарте «Аналитические процедуры» конкретную методику, которую должен использовать аудитор для оценки эффективности деятельности аудируемого лица. Минусом данной меры может быть то, что довольно сложно разработать унифицированный комплекс показателей, расчет которых позволил бы точно оценить деятельность любой компании.

Здесь может быть два решения. Либо разработанный комплекс показателей будет настолько сложным (будет отличаться для разных отраслей и разных размеров бизнеса) и комплексным, что при расчете его можно будет с большой долей уверенности говорить о том, что расчет объективно отражает оценку деятельности компании. Но в таком случае затраты на оценку эффективности деятельности клиента будут значительно выше тех, что мы рассчитали выше. Еще один вариант заключается в построении достаточно простой и унифицированной системы показателей, которая будет применима к любой компании, независимо от размера и отрасли. Но в таком случае аудитор все же должен будет в некоторой степени применять суждение, что может сделать его заключение менее объективным.

Мы считаем последний вариант более применимым на настоящий момент, так как внедрение обязательного отражения в заключении аудитора результатов аналитических процедур оценки эффективности деятельности клиента является нововведением, поэтому требует обкатки на более простой модели, которая, кроме того, не так сильно удорожит стоимость аудиторских услуг.

Информацию о результатах аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности компании, можно включить в состав дополнительной информации, содержащейся в аудиторском заключении.

Согласно ФСАД 3/2010, если аудитор считает нужным привлечь внимание пользователей отчетности к отраженным в ней обстоятельствам, которые, согласно суждению аудитора, настолько важны, что являются основополагающими для понимания отчетности, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к данным обстоятельствам («важные обстоятельства»). Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей отчетности к не отраженным в этой отчетности обстоятельствам, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к данным обстоятельствам («прочие сведения») [4].

Таким образом, аудитор мог бы указывать информацию о результатах проведенных аналитических процедур в разделе «прочие сведения» в составе аудиторского заключения, так как информации о результатах аналитических процедур нет в отчетности аудируемого лица. Аудитор может представить данную информацию в следующем виде: «Аналитические процедуры, проведенные для оценки эффективности деятельности компании, выявили следующие существенные проблемы: [перечисление существенных проблем]».

Приводя данную информацию в аудиторском заключении, аудитор не дает конкретных рекомендаций пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности, он лишь предоставляет им дополнительную информацию для размышления, что может, однако, повлиять на их решения.

Несмотря на актуальность отражения в аудиторском заключении результатов аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности компании, для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, существуют ассоциированные риски, такие как значительный рост стоимости аудиторских услуг для более мелких компаний, присутствие конфликта интересов аудитора и клиента. В данной статье были предложены меры, способные в некоторой степени нивелировать данный конфликт.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что внедрение обязательного отражения в аудиторском заключении результатов аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности компании, должно быть постепенным. В настоящее время в связи со снижением темпов роста экономики (темп роста валового внутреннего продукта (ВВП) в 2013 г. – 1,3%, в 2014 г. –

0,6%, прогноз на 2015 г. – -3%[3]) увеличение стоимости аудита будет воспринято бизнесом особенно негативно, какие бы положительные стороны не имела новая форма аудиторского заключения.

Возможно, следует сначала применить данное нововведение только к крупным компаниям (так как мы рассчитали, что стоимость аудиторских услуг для них возрастет в меньшей степени). или же сделать данную меру необязательной. Также следует для начала использовать упрощенную систему показателей, так как применение сложной системы может значительно удорожить процедуру.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26 дек. 1995 г. №208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (ред. от 22 дек. 2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Дополнительная информация в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 3/2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Кодекс профессиональной этики аудиторов [Электронный ресурс] : одобр. Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол №4). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Единая аттестационная комиссия [Электронный ресурс]. URL: http://www.eak-rus.ru/about_attestation/podgotovka_k_sdache_examena1/perechen_voprosov_predlagaemyh_pretendentam_na_kvalifikacionnom_ekzamene_na_poluchenie_kvalifikacionnogo_attestata_auditora_v_ch/perechen_voprosov_16_dec_2014_goda.
7. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь [Текст] : словарь современной экономической науки / Л.И. Лопатников. – М. : Дело, 2003.
8. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ [Текст] / А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова. – 2 изд. – М. : ИНФРА-М, 2014.
9. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций [Текст] / А.Д. Шеремет, Е.В. Немчинов. – 2-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2013.
10. ACCA [Electronic resource]. URL: http://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/ACCA-qualification/acca-qualification-structure/exams.html.
11. IAS no. 1. Presentation of financial statements [Text] // Board of the International accounting standards committee, 2009.
12. ISA 520 "Analytical procedures" [Electronic resource]. URL: http://www.msfofm.ru/ifrs/336.
13. ISA 570 "Going concern" [Electronic resource]. URL: http://www.msfofm.ru/ifrs/336.
14. SAS no. 122. AU-C Section 520. Analytical procedures. Clarified statements on auditing standards [Text] // Auditing standard board, 2012.
15. SAS no. 56. AU Section 329. Analytical procedures. Statements on auditing standards [Text] // Auditing standard board, 1989.

Ключевые слова

Аудит; стандарты аудиторской деятельности; аналитические процедуры; оценка эффективности.

Шеремет Анатолий Данилович

Любимцева Евгения Витальевна

РЕЦЕНЗИЯ

В связи с принятием Государственной Думой Российской Федерации решения о переходе на международные стандарты аудита статья особенно актуальна. В ней исследуются преимущества международного стандарта «Аналитические процедуры» перед отечественным стандартом и даются рекомендации по применению международного стандарта в Российской Федерации. Следует отметить высокий теоретический уровень статьи и ценность практических рекомендаций.

Чая В.Т., д.э.н., профессор, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова.

[3] Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2015 год. М: Минэкономразвития России, январь 2015.