

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

УДК 657.6

ОЦЕНКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ендовицкий Дмитрий Александрович,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономического анализа и аудита, проректор по экономическому развитию и инновациям Воронежского государственного университета; eda@econ.vsu.ru

Агупова Ксения Петровна,

кандидат экономических наук, преподаватель кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета; ksenia_a8@mail.ru

В последнее время наблюдаются тенденции роста удельного веса прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг в деятельности аудиторских фирм, что повышает качество аудита в целом. Об этом свидетельствуют исследования, согласно которым доля консультационных услуг (в том числе аналитических исследований) составляет уже более 50% всего объема аудиторской деятельности. В данной статье обобщены результаты анкетирования аудиторов и аудиторских фирм, которое проводилось с целью анализа состояния и тенденций развития рынка аудиторских услуг в Воронежской области.

Ключевые слова: аудит, консалтинг, услуги, анализ, процедуры, бухгалтерский учет, отчетность, оценка, налоги, право, финансы, планирование, управление, деятельность, рынок.

По мнению специалистов, в настоящее время существуют две тенденции развития рынка аудиторско-консультационных услуг: укрепление фирм, специализирующихся на оказании профессиональных услуг; значительное повышение спроса на консалтинг.

Увеличение доли консультационных в общем объеме профессиональных услуг связано с:

- особой популярностью услуг по осуществлению слияния или, наоборот, разделения фирм. Кроме того, в настоящее время широко востребованы консультационные услуги по финансовому оздоровлению предприятий и услуги, связанные с корпоративными финансами;
- возрастающим количеством транснациональных сделок, что стало фак-

тором успеха для департаментов налогового планирования аудиторско-консультационных фирм. Если ранее специалисты по налогам решали отдельные задачи, то сейчас они все чаще вовлекаются в масштабные комплексные консультационные проекты, такие, как разработка и реализация стратегии развития клиента;

- сложными экономическими ситуациями, требующими нестандартных оперативных решений.

В настоящее время на рынке консультационных услуг в России преобладают следующие тенденции:

- рост объемов консультационной деятельности и увеличение количества работников консультационных фирм;

- появление новых видов, форм консультирования и рынков консультационных услуг;

- улучшение качества консультационных услуг;

- увеличение числа фирм-клиентов [2].

Укрупнено услуги, оказываемые аудиторско-консалтинговыми фирмами, можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

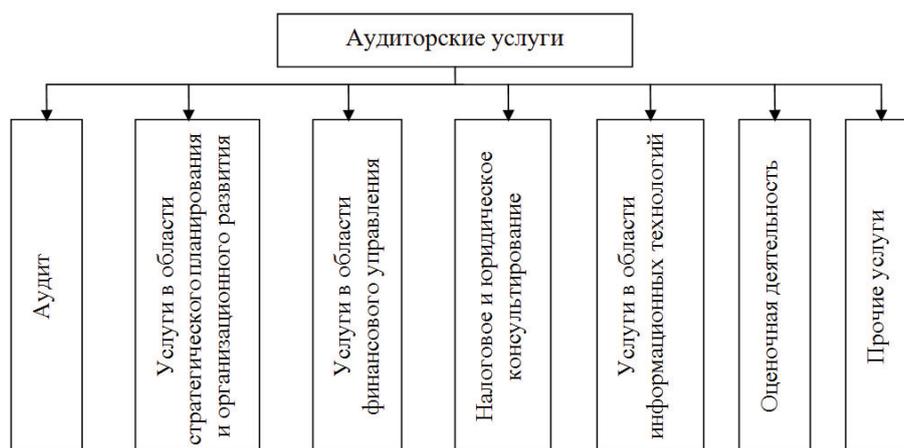


Рис. 1. Услуги, оказываемые аудиторско-консалтинговыми фирмами

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Услуги в области стратегического планирования и организационного развития включают управленческое консультирование (деятельность, связанная с предоставлением услуг высококвалифицированными специалистами-консультантами по анализу конкретных проблем управления, выдаче рекомендаций и оказанию помощи при их внедрении на конкретном предприятии) и разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов.

Услуги в области финансового управления – это в первую очередь

проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности организации; рекомендации по выбору способа финансирования; разработка программы привлечения инвестиций через размещение акций и паев на рынке; разработка схем восстановления платежеспособности и управления финансовыми потоками предприятия и др.

Услуги в области налогообложения превратились в одно из основных направлений деятельности аудиторско-консультационных фирм в России, что связано со сложной системой налогообложения в нашей стране и наличием большого количества спорных, арбитражных дел по налоговым вопросам. Среди услуг, предоставляемых в этой области, наибольшим спросом у клиентов пользуются постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций, защита интересов клиента в налоговых органах, арбитражном суде; налоговое планирование и оптимизация налогообложения.

Юридические, т.е. правовые, услуги исторически возникли раньше, чем многие другие виды профессионального обслуживания. Юристы оказывают такие услуги, как ведение дел клиента; представление интересов клиента в суде и других инстанциях; ведение переговоров; составление контрактов; экспертные заключения о соответствии действия или документа юридическим нормам и др.

Информационные технологии (ИТ) – это информационно-компьютерные технологии, т.е. разработка и использование компьютерных программ, создание баз данных, компьютерных сетей и т.д. Объекты услуг – применение вычислительных систем, программирование, управление сетями передачи данных, телекоммуникации; использование компьютерного оборудования и новых программных средств, автоматизация бухгалтерского учета.

Оценочную деятельность также можно выделить как отдельное направление аудиторских услуг. Оценка – представление консультанта (независимого эксперта) о количественных и качественных характеристиках рассматриваемого предмета. Оценочная деятельность включает независимую оценку (переоценку) экспертом активов предприятия (материальных и нематериальных); оценку вкладов в уставный фонд; проведение финансовой экспертизы экономического обоснования тарифов на товары, работы, услуги, учитываемых в оплате жилья и коммунальных услуг, и другие оценочные работы.

К прочим услугам можно отнести такие услуги, как проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях; обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью [3].

В соответствии с Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые

к ним», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 18 марта 1999 г. Протокол № 2, услуги, оказываемые аудиторами помимо аудита, по их содержанию могут быть условно подразделены на услуги действия, услуги контроля и информационные услуги.

Услуги действия – это услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

К услугам контроля относятся услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта.

Информационные услуги – услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д. [1].

На наш взгляд, помимо вышеперечисленных видов, необходимо отдельно выделить аналитические услуги, к которым можно отнести:

- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- оценочную деятельность;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией.

В последнее время наблюдаются тенденции роста удельного веса прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг в деятельности аудиторских фирм, что повышает качество аудита в целом. Об этом свидетельствуют исследования, проводимые рейтинговым агентством «Эксперт-РА», согласно которым доля консультационных услуг (в том числе аналитических исследований) постоянно растет и составляет уже более 50% всего объема аудиторской деятельности (табл. 1) [5].

Анализ структуры рынка аудиторских и консалтинговых услуг показывает неуклонный рост доли сопутствующих аудиту услуг в совокупной выручке российских аудиторских компаний. Если в 2000 году объем консультационных услуг составлял 46,4%, то в 2001 году консалтинг впервые стал доминировать – 51,6%. Интенсивный рост прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг наблюдался до 2004 года, затем в 2005 году последовало некоторое снижение доли консалтинга, затем спрос на услуги стал снова возрастать, но уже не такими быстрыми темпами. В 2008

году доля сопутствующих аудиту услуг составляла уже 61,0% от общего объема аудиторско-консалтинговых услуг. Что касается аудита, то здесь наметились тенденции снижения. Если в 2000 году его объем составлял 53,6% в общем объеме услуг, то к 2008 году он снизился до 39,0% (рис. 2).

Таблица 1

Анализ структуры рынка аудиторских и консалтинговых услуг, %

Услуги аудиторских	Годы								
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Аудит	53,6	48,4	45,5	42,4	40,4	42,0	41,3	41,0	39,0
Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги	46,4	51,6	54,5	57,6	59,6	58,0	58,7	59,0	61,0
В том числе									
Услуги в области стратегического планирования и организационного развития	8,3	5,2	5,1	6,7	7,2	7,0	7,3	7,0	7,0
Услуги в области финансового управления	18,9	8,2	10,2	10,1	10,2	8,9	9,8	10,0	9,0
Налоговое и юридическое консультирование	7,0	20,7	19,4	20,8	19,8	18,4	18,5	16,0	15,0
Информационные технологии	5,6	6,4	7,6	7,7	9,2	8,7	5,6	7,0	9,0
Оценочная деятельность	3,0	7,7	8,9	9,0	8,9	10,0	11,4	13,0	14,0
Прочие услуги	3,0	3,4	3,3	3,3	4,3	5,0	6,1	6,0	7,0

Проанализировав информацию за ряд лет, можно сказать, что наибольшим спросом пользовалось налоговое и юридическое консультирование, его удельный вес изменялся незначительно, всегда оставался в пределах 15 – 21%. Популярность данной услуги на рынке обусловлена следующими факторами:

- сложной системой налогообложения;
- постоянно меняющимся налоговым законодательством;
- наличием большого количества спорных арбитражных дел по налоговым вопросам;
- недостаточной компетентностью руководителей и сотрудников бухгалтерских служб;
- стремлением организаций получить качественные аудиторские консультации по вопросам планирования налогообложения.

На втором месте несколько лет держались услуги в области финансового управления, в 2002 году спрос на эти услуги значительно возрос, три года держался приблизительно на уровне 10%, в 2005 году снизился на 1,3%, но в 2007 году опять наметились тенденции роста до 10%, а в 2008 году опять наблюдалось снижение до 9%.

Что касается оценочной деятельности, то в 2000 году ее удельный вес составлял всего лишь 5,6%, а в 2008 году уже 14 % в общем объеме

сопутствующих аудиту услуг. Это единственный вид услуг, на который спрос постоянно интенсивно растет. По мнению специалистов, оценка будет востребована, поскольку в период общей реструктуризации промышленности резко возросла потребность в оценке активов и бизнеса предприятий (рис. 3).

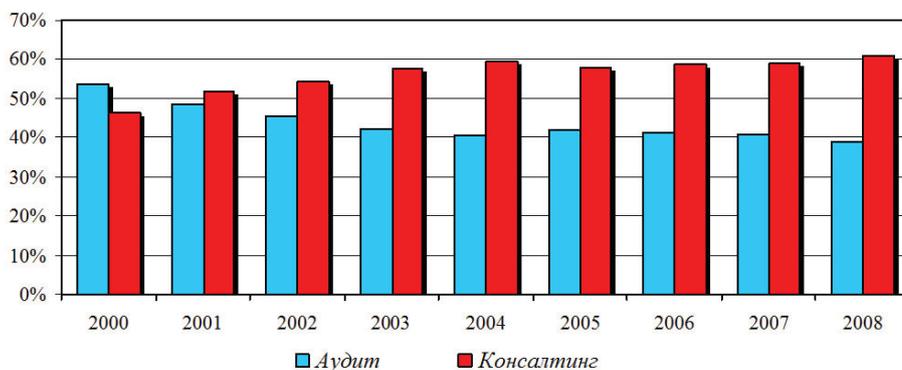


Рис. 2. Динамика роста аудиторских и консультационных услуг

Нужно отметить, что прослеживались тенденции роста всех видов консультационных услуг, но в 2005 году снизилась доля консалтинга на 1,6% по сравнению с предыдущим годом, в том числе снизился и удельный вес большинства услуг, кроме оценочной деятельности и прочих услуг, а в 2006 – 2008 годах спрос на сопутствующие аудиту услуги снова, хоть и незначительно, вырос.

Для анализа состояния и тенденций развития рынка аудиторских услуг в Воронежской области нами было проведено анкетирование аудиторов и аудиторских фирм. В процессе исследования были выявлены следующие результаты.

Подавляющее большинство фирм осуществляет свою деятельность в сфере общего аудита, на рынке аудиторских услуг работают более 10 лет, количество сотрудников не превышает 10 человек. Практически все аудиторские организации состоят в профессиональных аудиторских объединениях, было отмечено, что членство в профессиональных аудиторских объединениях полезно, в первую очередь, потому что повышает престиж фирмы, гарантируя качество аудита; во-вторых, помогает устанавливать деловые связи и находить клиентов, в-третьих, защищает интересы аудиторской фирмы.

В практической деятельности используются все отечественные стандарты аудита постоянно, Международные стандарты в основном применяются при составлении внутрифирменных, при этом было отмечено, что разрабатываются только необходимые внутренние стандарты.

Что касается соотношения аудиторских проверок и консалтинговой деятельности, то прослеживаются такие же тенденции, как по стране в целом, то есть 45% и 55% в общей деятельности соответственно.



Рис. 3. Динамика роста прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг

По мнению большинства опрошенных, возросло количество инициативных проверок и консультационных услуг, количество обязательных проверок осталось без изменений.

В ходе исследования рынка консалтинговых услуг, оказываемых аудиторскими фирмами, были получены следующие данные (табл. 2).

Как показывают данные табл. 2, наибольший удельный вес занимают постановка, ведение и восстановление бухгалтерского учета – 43%, налоговое консультирование – 23,4% и анализ финансово-хозяйственной деятельности – 10%. Удельный вес остальных услуг незначителен и составляет от 1% до 5% (рис. 4).

По мнению специалистов, прошедших анкетирование, роль экономического анализа в аудиторской деятельности возрастает, об этом говорит такой факт, как значительное увеличение спроса на аналитические услуги. В деятельности аудиторских фирм экономический анализ является как инструментом получения аудиторских доказательств, так и видом услуги, связанной с аудиторской деятельностью.

Таблица 2

Структура рынка консалтинговых услуг Воронежской области, %

Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги	Структура, %
Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование	43
Налоговое консультирование	23,4
Анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование	10
Управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций	3,9
Правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам	5
Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	2,9
Оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков	1,3
Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	2,6
Проведение маркетинговых исследований	1,2
Проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях	1,3
Обучение в установленном законодательством российской федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью	0,3
Оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью	5,1

В большей степени аналитические процедуры используются в качестве процедур проверки по существу – 46,4%, и приблизительно в одинаковом объеме на стадии планирования – 26,4%, и на завершающей стадии аудита – 27,2% (рис. 5).

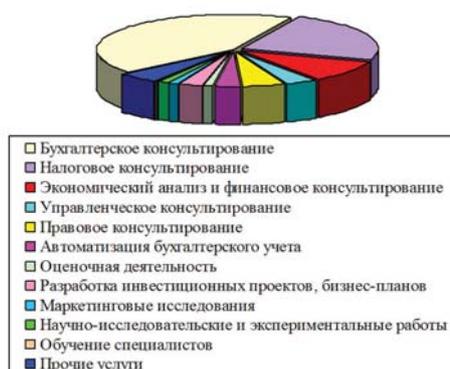


Рис. 4. Структура рынка консалтинговых услуг Воронежской области

В ходе дальнейшего исследования нами было выявлено, что в процессе проведения аудита практически в равной степени применяются все аналитические процедуры, но сопоставление информации за предшествующие периоды применяется в два раза чаще. Далее был проведен анализ степени использования на различных стадиях аудиторской проверки конкретных аналитических процедур (табл. 3).



Рис. 5. Применение аналитических процедур на различных этапах аудита

Как мы видим, практически все виды аналитических процедур в той или иной степени используются на различных этапах аудита. Наиболее востребованной является процедура сопоставления информации за предшествующие периоды на всех стадиях аудиторской проверки.

На этапе планирования значительный удельный вес занимает сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором. Остальные процедуры используются, но в меньшей степени.

Таблица 3

Степень использования различных видов аналитических процедур на этапах аудиторской проверки, %

Аналитические процедуры	Структура, %
Сопоставление информации за предшествующие периоды:	
на стадии планирования	68,75
в качестве процедур проверки по существу	73,68
на завершающей стадии аудита	47,37
Сопоставление информации со сметными значениями:	
на стадии планирования	25,0
в качестве процедур проверки по существу	52,63
на завершающей стадии аудита	15,79
Сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором:	
на стадии планирования	50,0
в качестве процедур проверки по существу	31,58
на завершающей стадии аудита	26,32
Сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом:	
на стадии планирования	37,5
в качестве процедур проверки по существу	52,63
на завершающей стадии аудита	21,05
Сопоставление информации с информацией по отрасли в целом:	

Окончание табл. 3

Аналитические процедуры	Структура, %
на стадии планирования	31,25
в качестве процедур проверки по существу	42,11
на завершающей стадии аудита	26,32
Изучение взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и соответствующей небухгалтерской информацией:	
на стадии планирования	0,25
в качестве процедур проверки по существу	52,63
на завершающей стадии аудита	36,84
Изучение взаимосвязи между элементами бухгалтерской отчетности, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте экономического субъекта:	
на стадии планирования	18,75
в качестве процедур проверки по существу	31,58
на завершающей стадии аудита	31,58

В качестве процедур проверки по существу одинаково востребованными являются такие процедуры, как: сопоставление информации со сметными значениями; сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом; изучение взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и соответствующей небухгалтерской информацией. Их удельный вес составляет более 50%.

На завершающей стадии аудита зачастую применяется изучение взаимосвязи между данными бухгалтерского учета и соответствующей небухгалтерской информацией (рис. 6).

На последнем этапе была изучена степень применения различных методов при проведении экономического анализа как услуги, связанной с аудиторской деятельностью (табл. 4).

Таблица 4

Степень использования различных методов при проведении
экономического анализа

Методы экономического анализа	Структура, %
Горизонтальный (временной) анализ	28,8
Вертикальный (структурный) анализ	25,5
Сравнительный (пространственный) анализ	6,8
Трендовый анализ	5,7
Факторный анализ	17,3
Анализ относительных показателей (коэффициентов)	15,9

Как мы видим, наиболее часто используются временной и структурный анализ. Это явление объясняется тем, что данные методы наименее трудоемки и наиболее обеспечены информацией, необходимой для анализа (рис. 7).

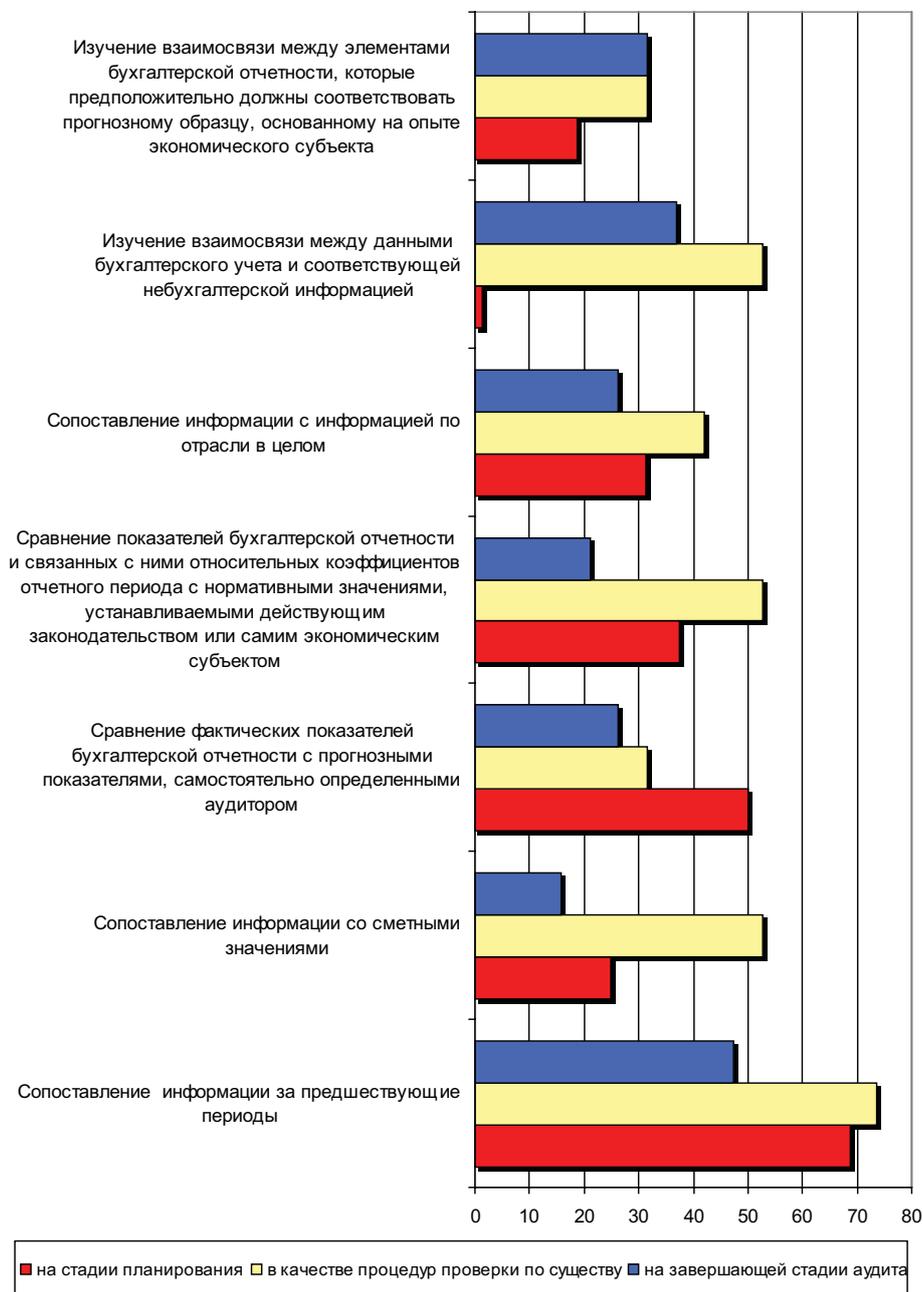


Рис. 6. Использование различных видов аналитических процедур на этапах аудиторской проверки



Рис. 7. Применение методов экономического анализа в аудиторской деятельности

Неуклонный рост доли консалтинга, в том числе таких видов услуг, как услуги в области финансового управления, стратегического планирования и организационного развития, оценочная деятельность, говорит об усилении аналитической направленности аудита, которая проявляется не только в увеличении числа предоставляемых клиентам услуг по проведению финансового анализа, но и в возрастании роли аналитических процедур при оказании других аудиторских услуг, в первую очередь при проведении аудита финансовой отчетности.

Список источников

1. Правила (стандарты) аудиторской деятельности [текст] / Составитель и автор введения Н.А. Ремизов. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 384 с.
2. Бычкова С.М. Развитие рынка аудиторских услуг [текст] / С.М. Бычкова // Финансовая газета. – 2001. – № 16.
3. Бычкова С.М. Сущность консультирования и его место в рыночной экономике [текст] / С.М. Бычкова, Т.В. Стецюнич // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 5, 6.
4. Мельник М.В. Экономический анализ в аудите [текст] : учеб. пособие / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.
5. Ханферян В. Рост в обмен на эффективность [текст] / В. Ханферян // Эксперт. – 2009. – № 11.

ASSESSMENT OF THE USAGE OF ECONOMIC ANALYSIS IN THE FIELD OF AUDIT

Endovitskiy Dmitry Aleksandrovich,

Dr. Sc. of Economy, Professor, Vice Rector for Economic Development and Innovations of Voronezh State University; eda@econ.vsu.ru

Agupova Ksiniya Petrovna,

Lecturer of the Chair of Economic Analysis and Audit of Voronezh State University; ksenia_a8@mail.ru

Recently an increasing of consulting in an audit firm's activity is observed. Investigations talk that consulting occupies more than 50% of audit activities. In the article the results of questionnaire auditors, which purpose was to analyze the market of audit services in Voronezh Region, are generalized.

Keywords: audit, consulting, services, analysis, procedures, accounting, statement, value, tax, law, finance, planning, management, activity, market.