

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Juhtimisarvestuse õppetool

Jana Korobkova

**AUDITIVÄLISED TEENUSED JA AUDITORI
SÕLTUVUSRISK**

**СОПУТСТВУЮЩИЕ АУДИТУ УСЛУГИ И РИСК
ЗАСИМОСТИ АУДИТОРА**

Magistritöö

Juhendaja: professor Jaan Alver

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud teiste autorite kõikidele töödele,
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Jana Korobkova

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 132292TARMM

Üliõpilase e-posti aadress : korobkova.jana@gmail.com

Juhendaja professor Jaan Alver

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

ОГЛАВЛЕНИЕ

АННОТАЦИЯ	5
ВВЕДЕНИЕ.....	6
1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ	9
1.1. История возникновения сопутствующих аудиту услуг.....	9
1.2. Финансовые скандалы с участием аудиторов, причиной которых стало ненадлежащее оказание сопутствующих аудиту услуг	14
1.3. Оказание сопутствующих аудиту услуг после принятия закона Сарбейнса-Оксли.....	19
1.4. Анализ нормативно-правовой базы оказания сопутствующих аудиту услуг в странах ЕС	25
2. ИССЛЕДОВАНИЕ РИСКА ЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРА ПРИ ОКАЗАНИИ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ	30
2.1. Эмпирические исследования взаимосвязи объема оказываемых сопутствующих услуг и уровня независимости аудитора	30
2.1.1. Исследования, проведенные до принятия ограничительных мер относительно оказания сопутствующих аудиту услуг	30
2.1.2. Исследования, проведенные после принятия ограничительных мер относительно оказания сопутствующих аудиту услуг	35
2.2. Оказание сопутствующих аудиту услуг в Эстонии	38
2.2.1. Deloitte Audit Eesti AS	41
2.2.2. KMPG Baltics OÜ	41
2.2.3. PricewaterhouseCoopers AS	42
2.2.4. Ernst & Young Baltic OÜ	42
2.2.5. Grant Thornton Rimess OÜ	43
2.2.6. Выводы.....	43
2.3. Опрос главных бухгалтеров и финансовых руководителей.....	44
2.3.1. Данные респондентов	45
2.3.2. Тестирование первой гипотезы.....	47
2.3.3. Тестирование второй гипотезы.....	48
2.3.4. Тестирование третьей гипотезы.....	50
2.3.5. Оказание сопутствующих услуг в Эстонии.....	52
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	55

SUMMARY	58
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	61
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	66
Приложение 1. Удельный вес сопутствующих аудиту услуг от совокупного дохода пяти крупнейших аудиторских компаний в 2011—2014 гг.	66
Приложение 2. Анкета, предоставленная бухгалтерам и финансовым руководителям для заполнения	68
Приложение 3. Результаты ответов на первый и второй вопросы анкеты	71
Приложение 4. Результаты ответов на девятый вопрос анкеты	72
Приложение 5. Результаты ответов на одиннадцатый вопрос анкеты.....	73
Приложение 6. Результаты ответов на пятый и шестой вопросы анкеты	74

АННОТАЦИЯ

Тема работы: Сопутствующие аудиту услуги и риск зависимости аудитора

Взяв свое начало в XX веке, сопутствующие аудиту услуги стали в настоящее время неотъемлемой частью аудиторской деятельности. Целью работы является выявление влияния оказания сопутствующих аудиту услуг на степень независимости аудитора в Эстонии. Автор поставила три задачи для достижения цели. В первую очередь, автор проанализировала проведенные ранее исследования на тему риска зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг. На следующем этапе автор предоставила обзор рынка аудиторской деятельности Эстонии. Третьей задачей было проведение опроса бухгалтеров и финансовых руководителей компаний, а также анализ полученных мнений. Всего была получена 51 корректно заполненная анкета.

По результатам анализа рынка аудиторской деятельности Эстонии выяснилось, что среднее соотношение стоимости сопутствующих аудиту услуг к общему доходу аудиторских компаний составляет 40% (в период с 2011 по 2015 годы). Наибольшую долю дохода от оказания сопутствующих аудиту услуг в Эстонии занимают услуги бухгалтерского учета и налоговые консультации.

Проанализировав полученные ответы, автор пришла к выводу, что при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг риск зависимости аудитора в Эстонии не увеличивается. Респонденты отметили, что при одновременном оказании обоих видов услуг аудитор эффективнее проводит аудит и оказывает более ценные сопутствующие услуги. Однако это утверждение относится не ко всем видам сопутствующих аудиту услуг. По результатам опроса выяснилось, что на степень увеличения риска зависимости влияет вид оказываемых сопутствующих услуг. Что касается дополнительных ограничений на оказание обоих видов услуг, то необходимости в их введении не обнаружено.

Ключевые слова: сопутствующие аудиту услуги, риск зависимости аудитора, финансовые скандалы с участием аудиторов.

ВВЕДЕНИЕ

На сегодняшний день аудиторская деятельность состоит из двух компонентов, которыми являются обязательная аудиторская проверка и сопутствующие аудиту услуги. Последний вид услуг все чаще преобладает в совокупном объеме оказываемых услуг. Одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг находилось и продолжает быть под особым вниманием мировых финансовых кругов. Связано это с тем, что результаты многих исследований показали, что при одновременном оказании обоих видов услуг увеличивается риск зависимости аудитора.

Объект исследования – сопутствующие аудиту услуги.

Целью работы является выявление влияния оказания сопутствующих аудиту услуг на степень независимости аудитора в Эстонии.

Для Эстонии эта тема становится **актуальной** из-за обновленного Закона об аудиторской деятельности, который вступил в силу 17 января 2016 года. Закон в новой редакции повышает критерии проведения аудиторской и обзорной проверки для предприятий. Исходя из того, что теперь у «микропредприятий» и многих «малых предприятий» (в понимании Закона о бухгалтерском учете) пропадает обязанность проведения аудита и обзорной проверки, многие аудиторские компании могут лишиться клиентов. Тем более, учитывая то, что более 90% предприятий Эстонии попадают под определение «микро- и малые предприятия» (Eesti statistika aastaraamat 2015), доходы аудиторских компании могут значительно снизиться. Аудиторским компаниям придется искать альтернативные источники дохода, которыми, вероятнее всего, станут налоговые и финансовые консультации, ведение бухгалтерского учета и прочие услуги, сопутствующие аудиту.

Проведенные ранее научные исследования не дают однозначного ответа о том, каким образом влияет оказание подобных услуг на степень независимости аудитора. Существует достаточно много работ, которые подтверждают рост возможного риска независимости аудитора при оказании сопутствующих услуг. Другие исследования, напротив, указывают на повышение эффективности аудита и отсутствие риска

зависимости аудитора при совместном оказании сопутствующих аудиту услуг и аудиторской проверки.

Для достижения цели работы поставлены следующие **задачи**:

- Анализ проведенных ранее исследований на тему риска зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг,
- Выявление соотношения стоимости сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу аудиторских фирм Эстонии,
- Сбор и анализ мнений бухгалтеров и финансовых руководителей компаний.

Научно-исследовательский метод, используемый при выявлении влияния оказания сопутствующих аудиту услуг на степень независимости аудитора – опрос в форме заочного анкетирования. Участниками опроса явились ассистенты бухгалтеров, бухгалтера, главные бухгалтера и финансовые руководители компаний. Они высказали свое мнение относительно риска зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг.

Автор выдвинула следующие **гипотезы**:

- При одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг риск зависимости аудитора увеличивается.
- На степень увеличения риска зависимости влияет вид оказываемых сопутствующих услуг.
- Для снижения риска зависимости аудитора при одновременном оказании обоих видов услуг необходимо ввести дополнительные ограничения.

Структура работы:

Работа состоит из двух глав. В первой главе автор рассмотрела историю возникновения и развития сопутствующих аудиту услуг. Автор привела в пример финансовые скандалы в начале XXI века с участием аудиторов. При подробном рассмотрении таких скандалов выяснялось, что стоимость сопутствующих аудиту услуг значительно превышала стоимость аудита. В этой главе автор также рассмотрела ограничительные меры, принятые во избежание повторения финансовых скандалов с участием аудиторов. Кроме того, автор представила нормативно-правовую базу оказания сопутствующих аудиту услуг в странах Европейского Союза.

Во второй главе автор проанализировала проведенные ранее исследования на тему риска зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и

сопутствующих услуг. Выбор представленных исследований зависел от страны и времени проведения исследования, а также от используемого научно-исследовательского метода. В этой главе автор также предоставила обзор рынка аудиторской деятельности Эстонии, выявила соотношение стоимости сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу аудиторских фирм Эстонии. Также в этой главе автор представила анализ данных, полученных в ходе опроса бухгалтеров и финансовых руководителей эстонских компаний.

1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

1.1. История возникновения сопутствующих аудиту услуг

Известно, что понятие сопутствующих аудиту услуг появилось практически одновременно с возникновением аудита и аудиторской деятельности в его современном понимании. Взяв свое начало в середине XIX столетия, организации сертифицированных бухгалтеров выполняли работу аудиторов, контролируя должностных лиц с целью изобличения фактов обмана и мошенничества. Однако такие организации стремительно развивались и уже к началу XX столетия освоили для себя новый вид деятельности – консультационные услуги. Согласно С. Зеффу, к 1910 году предлагаемые услуги включали внедрение системы учета затрат, изучение эффективности организации. Кроме того, организации предлагали изучение возможностей инвестиций в другие предприятия и ряд управленческих услуг. Однако соотношение стоимости таких услуг к совокупному доходу организаций было на относительно низком уровне. (Zeff 2003)

В середине 30-х годов XX века во многих развитых странах был принят закон об обязательной аудиторской проверке компаний, акции которых котировались на фондовой бирже. Таким образом, организации сертифицированных бухгалтеров трансформировались в аудиторские фирмы и стали получать свой основной доход от проведения аудита. Согласно С. Зеффу в 1926 году более 90% компаний, чьи акции котировались на Нью-Йоркской фондовой бирже, предоставили аудированные данные, хотя биржа не требовала аудированных отчетов от впервые зарегистрированных на бирже компаний вплоть до 1933 года. (*Ibid.*)

Аудиторская деятельность начала стремительно развиваться, приобретая новые формы. Известно, что после второй мировой войны аудиторские фирмы стали изучать новый для себя вид деятельности – информационные услуги. Такие услуги включали

создание электронных информационных систем для электронной обработки данных. Сами аудиторские фирмы называли новый вид услуг «управленческие услуги», «управленческо-консультационные услуги» или «административные услуги». Наиболее широко этот вид услуг предлагали следующие аудиторские фирмы: *Arthur Andersen & Co.*; *Peat, Marwick, Mitchell & Co.* и *Touche, Niven, Bailey&Smart (Ibid.)*.

В середине 1950-тых годов аудиторская фирма *Arthur Andersen & Co* создала первую электронную информационную систему для компании *General Electric*. Новая система начисления заработной платы была введена в эксплуатацию не с первого раза. Как вспоминал сотрудник *Arthur Andersen & Co*, руководитель проекта Йозеф Гликоф: «Когда мы разрабатывали этот проект, мы рассчитывали, что обработка данных по начислению заработных плат сотрудникам *General Electric* (на тот момент, их насчитывалось примерно 10 тысяч человек) займет 2 часа. При первом запуске проекта система не смогла завершить обработку данных и по истечении 40 часов» (Betts 2001). Однако, система была доработана и успешно внедрена уже в 1956 году (Zeff 2003).

Стоит отметить, что начиная с 1942 года, с года создания отдела, отвечающего за оказание административных услуг компании *Arthur Andersen & Co*, количество сотрудников постоянно росло. В 1965 году количество сотрудников выросло до 400 человек, а уже в 1970 году административные услуги оказывали приблизительно 1150 сотрудников. В 1969 году доход отдела составил одну четверть от совокупного дохода аудиторской компании *Arthur Andersen & Co*. (Zeff 2003)

В конце 1960-тых годов критика деятельности аудиторов начала расти. В первую очередь это было связано с банкротством компаний *Westec* (1965), *National Student Marketing* (1969), *Penn Central*, *Four Seasons Nursing Centers* (обе в 1970). Причиной перечисленных банкротств стала ненадлежащая проверка со стороны аудиторов (Ketz 2006). По мнению А. Брилоффа, коллапс компании *Westec* был связан с риском зависимости аудитора из-за оказания консультационных услуг (Ketz 2006). Однако, контролирующий в то время деятельность аудиторов Совет по аудиторской практике (*Auditing Practices Board*) уделил внимание только ужесточению аудиторских стандартов в части контрольных процедур. Одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг осталось без внимания со стороны Совета по аудиторской практике.

В 1970-тых годах были внесены значительные изменения в Кодекс профессиональной этики. Так, например, был отменен запрет на проведение тендеров на конкурсной основе, а также отменен запрет на сбор дополнительных, четко необозначенных в договоре, оплат для некоторых клиентов. Кроме того, благодаря внесенным изменениям, Кодекс профессиональной этики позволял проводить рекламные кампании аудиторских фирм. Однако такие кампании должны были носить информативный характер, который не содержал бы навязывания своих услуг клиентам. (Zeff 2003)

Такие нововведения ужесточили конкуренцию на рынке аудиторских услуг. Все больше стали говорить о том, что аудиторская деятельность превратилась из профессии в бизнес (Mason 1994). С. Зефф приводит в пример высказывания редакторов экономических журналов того времени, которые утверждали, что в начале 1980-тых годов стоимость проведения аудиторской проверки снизилась на 25%–50% по сравнению с предыдущими годами (Zeff 2003). На рынке аудиторских услуг качество аудита перестало быть приоритетом для клиентов. Определяющим фактором стала стоимость проверки.

Кроме того, в 1980-тые годы появилось также такое явление как «поиск нужного аудитора» ("*opinion shopping*"). Термин применялся к ситуации, когда компания стремилась найти аудиторскую фирму, которая была бы согласна на признание предпочтительных для клиента оценок и предположений, принятых руководством. При согласии аудитора на использование наиболее оптимистичных оценок и предположений, клиенты могли бы показывать свои результаты в более выгодном свете. (Boyd 2004)

Находясь в ситуации, когда клиенты диктуют как цену, так и вид выдаваемого заключения, аудиторские фирмы были вынуждены искать альтернативные источники дохода. Понимание деятельности клиента, оценка рисков клиента и доступ к внутренним процессам помогли аудиторским фирмам найти новый вид оказываемых услуг – сопутствующие аудиту услуг. (Kleinsmith, Hewitt, Previti, Kachur 2016)

Если в 1978 году альтернативный источник дохода приносил от 7% до 21% от совокупного дохода аудиторских фирм «Большой восьмерки», то в 1984 году показатели выросли соответственно до 11% и 28% (Dodor, Darby 2012). В

последующие годы удельный вес дохода от оказания сопутствующих аудиту услуг только рос.

В таблице 1 приведены соотношения дохода, получаемого от:

- а) аудиторских услуг,
- б) налоговых консультаций,
- в) управленческого учета и консультаций

к совокупному доходу аудиторских фирм. В таблице 1 соотношение дохода приведено в процентах.

Таблица 1. Соотношение дохода, получаемого от оказания различных видов услуг к совокупному доходу аудиторских фирм в 1975, 1990 и 2000 годах.

Название аудиторской фирмы/ Год	1975	1990	2000	Название объединенной аудиторской фирмы
Arthur Andersen & Co	66 ^a /18 ^b /16 ^b	35/21/44		Arthur Andersen & Co./Andersen Consulting
		48/38/14		
Price Waterhouse & Co.	76/16/8	51/26/23	43/31/26	Arthur Andersen & Co.
Coopers & Lybrand		56/19/25		
Peat Marwick Mitchell	68/21/11	53/27/20	45/38/17	KPMG
Ernst & Ernst	73/17/10	53/25/22	44/30/26	Ernst & Young
Arthur Young & Company	69/17/14			
Haskins & Sells	74/15/11	57/23/20	31/20/49	Deloitte & Touche
Touche Ross & Co.	62/24/14			

^a – аудиторские услуги, ^б – налоговые консультации, ^в – управленческий учет и консультации.

Источник: (Zeff 2003)

Согласно таблице 1, в 1975 году доход, полученный от оказания аудиторских услуг, составил в среднем 70% от совокупного дохода фирм. Однако к 1990 году этот

показатель снизился до 50%. Изменение соотношения продолжилось и в последующие годы. К 2000 году отношение аудиторских услуг к общему доходу компании упало еще на 10% и составило 40%.

Стоит отметить, что Комиссия по ценным бумагам и биржам США оценила риск зависимости аудитора, возникающий при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, уже в 1978 году. В своем обращении к Конгрессу Комиссия обратила внимание на три аспекта (Zeff 2003):

а) может ли потенциальная стоимость сопутствующих аудиту услуг отрицательно повлиять на объективность аудитора при проверке?

б) подходит ли профессиональный опыт аудитора для оказания таких услуг?

в) есть ли среди оказываемых сопутствующих аудиту услуг такие, которые настолько близко связаны с бухгалтерским учетом, что в результате их оказания аудитор проверяет собственную работу?

В том же году Комиссия по ценным бумагам и биржам выразила свою позицию в более категоричной форме. Она заявила, что рост объемов оказания сопутствующих аудиту услуг ставит под сомнение независимость, объективность и профессионализм аудиторов, оказывающих такие услуги. С целью контроля Комиссия установила требование обязательного раскрытия информации о соотношении стоимости сопутствующих аудиту услуг к стоимости аудиторской проверки. (*Ibid.*)

Аудиторские компании отрицательно отнеслись к введению таких правил. Пытаясь избежать выполнения требований, аудиторская компания *Arthur Andersen & Co* была разделена на две связанные компании. Одна компания занималась оказанием аудиторских услуг (*Arthur Andersen & Co*), а вторая (*Andersen Consulting*) сосредоточилась на оказании сопутствующих аудиту услуг. (*Ibid.*)

Через три года, в 1981 году, отменили требование раскрытия информации о соотношении стоимости сопутствующих аудиту услуг к стоимости аудиторской проверки. Такое решение было принято под влиянием Американского института сертифицированных бухгалтеров. Но Комиссия по ценным бумагам и биржам не изменила своего мнения относительно данной проблемы. К ней присоединился также предшественник Комитета по надзору за отчетностью открытых акционерных компаний. Хотя Комитет и высказывал опасения относительно растущего риска зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих ему

услуг, никаких регуляций и дополнительных требований для аудиторских компаний не вводил. (*Ibid.*)

Как было уже отмечено, неограниченные в выборе оказываемых услуг аудиторские компании продолжали наращивать долю сопутствующих аудиту услуг в своем портфеле (таблица 1). Это способствовало увеличению количества сотрудников компаний и привело к выходу на новые рынки. В пример можно привести становление новых фирм, таких как *Touche Ross International* в 1972 г., *Peat Marwick International* и *Deloitte Haskins & Sells International* в 1978 г., *Ernst &Whinney International* в 1979 г. и *Price Waterhouse World Firm* в 1982 г. Расширение деятельности положительно сказывалось на росте доходов от оказания сопутствующих услуг. Аудиторские проверки стали лишь частью консультационных услуг. Проникая в устройство бизнеса клиента и в его внутренние процессы с помощью аудиторской проверки, аудиторские компании получали большую прибыль, чем разовый доход от проведения аудиторской проверки. Стоит отметить, что в 1994 году в семерку лучших консалтинговых фирм по всему миру входили шесть аудиторских компаний. (Zeff 2003)

Хотя вопрос о риске зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг оставался всегда актуальным, никаких решительных действий не было предпринято. Начиная с 1981 года, когда было отменено требование раскрытия информации о полученном доходе от сопутствующих услуг, аудиторские компании не были ограничены в видах и объемах оказания этих услуг. Это привело к ряду известных финансовых скандалов.

1.2. Финансовые скандалы с участием аудиторов, причиной которых стало ненадлежащее оказание сопутствующих аудиту услуг

Первые годы XXI века ознаменовались для мирового финансового сообщества чередой крупных корпоративных скандалов, приведших к полному пересмотру прав и обязанностей аудитора, а также ужесточению надзора за аудиторской деятельностью. Наиболее широкий резонанс приобрело дело энергетической корпорации *Enron*, когда одна из наиболее прибыльных компаний объявила о своем банкротстве в декабре 2001

года. Предпосылками стали сложные финансовые схемы главного офиса *Enron* со своими дочерними компаниями, расположенными в оффшорных зонах, с целью искусственного увеличения прибыли и сокрытия долгов. Так, с помощью сделок с оффшорными компаниями *Enron* увеличивал себестоимость электроэнергии и соответственно мог увеличить и её продажную цену. Кроме того, часть долгов, принадлежащих *Enron*, переводилась на оффшорные компании.

После расследования подобных махинаций Комиссия по ценным бумагам и биржам обратила внимание на положительные аудиторские заключения, выдаваемые аудиторской компанией *Arthur Andersen*. Выяснилось, что проводимый проверку аудитор компании *Arthur Andersen* служил для компании *Enron* не только внешним, но также и внутренним аудитором. Начиная с 1985 года, когда *Arthur Andersen* впервые провел аудиторскую проверку в данной компании, ежегодно не прекращался отток сотрудников из компании *Arthur Andersen* в *Enron*. Стоит также отметить, что в последние годы проведения аудиторской проверки в компании *Enron*, стоимость аудиторских услуг составляла 25 млн. долларов, а стоимость оказания консультационных услуг превышала 27 млн. долларов (Gray, Manson 2007).

Конфликт интересов и отрицание принципа независимости аудитора привели к тому, что аудиторская компания *Arthur Andersen* была обвинена в соучастии в фальсификации финансовой отчетности *Enron*.

Еще один клиент упомянутой аудиторской компании, телекоммуникационный оператор *Worldcom*, был объявлен банкротом в 2002 году. Причиной тому стало принятие неверных решений акционерами благодаря тому, что управляющие компании занижали текущие расходы компании, капитализируя их. Такие махинации помогали руководству искусственно завышать прибыльность компании. Эти действия никак не повлияли на выдачу безоговорочно положительного аудиторского заключения компанией *Arthur Andersen*. Однако, вступив в 2002 году в должность нового руководителя компании *Worldcom*, Джон В. Сайджмор решил заказать независимую аудиторскую проверку у аудиторской компании *KPMG*. Проверка выявила, что в 2001 году и первом квартале 2002 года компания завысила свою прибыль на 3,8 млрд. долларов. (Pandey, Verma 2004)

Эксперты связывают это снова с конфликтом интересов и приводят в доказательство факт, что сопутствующие аудиту услуги, оказываемые компанией

Arthur Andersen, превышали стоимость аудиторских услуг в три раза (12 млн. и 4 млн. долларов соответственно) (Gwilliam, Teng, Marnet 2014).

Годом ранее, в 2001 году Комиссия по ценным бумагам и биржам США обвинила всё ту же аудиторскую компанию *Arthur Andersen* в мошенничестве. Такое обвинение было выдвинуто после контроля аудиторской проверки специализирующейся на вывозе мусора компании *Waste Management*. В период с 1992 по 1997 год компания зависила прибыль в размере 1,7 миллиардов долларов. Основными причинами стали ежегодное изменение норм амортизации в соответствии с желаемым финансовым результатом, отрицание необходимости оценки сомнительных требований. Хотя компания *Arthur Andersen* ежегодно направляла руководству свод ошибок, обнаруженных в ходе аудита, руководство отклоняло все замечания и отказывалось исправлять ошибки в бухгалтерском учете. В 1995 году аудиторская компания проинформировала о наиболее значительных ошибках, суммарно равняющихся 218 миллионам долларов и составляющих 14,8% от чистой прибыли *Waste Management*. Однако эти неисправленные ошибки не были учтены при выдаче аудиторского заключения. Ежегодно *Waste Management* получал положительное аудиторское заключение. (Nevin, Rao, Martin, Charles 2014)

В ходе расследования Комиссия по ценным бумагам и биржам выяснила, что сотрудники, находившиеся в должности финансового директора в период с 1968 до 1997, работали до этого аудиторами в компании *Arthur Andersen*. Кроме того, *Arthur Andersen* оказывал компании также сопутствующие аудиту услуги. Полученный в течение девяти лет доход (1991–1999 гг.) составлял 25,3 млн. долларов, в т.ч. аудиторские услуги (7,5 млн. долларов) и прочие услуги (17,8 млн. долларов). (*Ibid.*)

Следует отметить, что аудиторская компания *Arthur Andersen* стала участником судебных разбирательств по делу финансовых мошенничеств не только в США. Так, в 2001 году австралийская страховая компания *Health International Holdings (HIH) Insurance* была объявлена банкротом, имея долг, превышающий пять миллиардов долларов. Пытаясь расширить свой бизнес, страховая компания делала инвестиции в страховые компании в Австралии, Новой Зеландии и США. Стоимость некоторых таких инвестиций была значительно переоценена, но аудиторская компания *Arthur Andersen* не модифицировала свое заключение. Только лишь, когда в 2000 году австралийская Комиссия по ценным бумагам и инвестициям провела своё

расследование, стало ясно, что инвестиции страховой компании должны были быть уценены. (Mirshekary, Yaftian, Cross 2005)

Также как и в предыдущих скандалах, руководство *Health International Holdings (HIH) Insurance* состояло из бывших сотрудников аудиторской компании. Это помогло *Arthur Andersen* получать доход не только от аудиторской проверки, но также и от оказания сопутствующих аудиту услуг. Конфликт интересов привел к участию в фальсификации финансовой отчетности компании. (*Ibid.*).

Однако и другие компании «Большой пятерки» стали участниками подобных скандалов в начале XXI века. Так, например, аудиторская компания *PricewaterhouseCoopers* была обвинена в соучастии фальсификации финансовых отчетов компании *Tyco International*. В ходе судебного разбирательства выяснилось, что руководитель компании при участии финансового директора совершал расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью. В числе таких расходов была покупка квартиры за 18 млн. долларов и её обустройство, проведение личных мероприятий, не связанных с деятельностью *Tyco International* и прочие. Схема мошенничества была раскрыта в 2002 году. (Markham 2006)

При выявлении роли и степени ответственности аудитора в этом скандале, Комиссия по ценным бумагам и биржам раскрыла информацию о доходах *PricewaterhouseCoopers*, получаемых от клиента. Так, за последние три года до разоблачения руководства компании, *PricewaterhouseCoopers* получила 72,5 миллиона долларов за проведение аудиторской проверки и 93,8 миллиона долларов за оказание налоговых консультаций и прочих сопутствующих аудиту услуг (Hamilton 2004).

В 2002 году также стало известно о мошенничестве компании *Xerox* и о выдвинутых обвинениях компании *KPMG*, проводившей аудиторскую проверку. В период с 1997 по 2000 год компания *Xerox* завысила свой доход на 3 миллиарда долларов из-за отражения доходов от долгосрочных лизинговых контрактов в текущем году. Таким образом, доходы были отражены с опережением. Аудиторская компания *KPMG* отрицала свою вину, заявляя, что отражение контрактов было в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (*US GAAP*). Однако, Комиссия по ценным бумагам и биржам выявила как несоответствие *US GAAP*, так и невыполнение компанией *KPMG* требований при проверке. Кроме того, за четыре года, когда компания *Xerox* фальсифицировала свою финансовую отчетность, аудиторская

компания *KPMG* получила 26 миллионов долларов за аудиторскую проверку. Выставленные счета за консультационные услуги более чем вдвое превышали доходы от аудита и составляли 56 млн. долларов. (Callahan 2007)

Аудиторской компании *Deloitte Touche Tohmatsu* также не удалось избежать судебных разбирательств в начале 2000-ых годов. Одним из наиболее крупных корпоративных скандалов в Европе стало банкротство итальянского пищевого концерна *Parmalat* в декабре 2003 года. Мошенничество руководства компании выяснилось в тот момент, когда концерн должен был выплатить ряд своих долгов и погасить облигационный заём. Руководство *Parmalat* заявило, что у компании нет необходимой суммы для погашения долгов, хотя аудированный баланс показывал наличие денежных ресурсов у компании, по сумме превышающих долг в несколько раз. В ходе расследования выяснилось, что аудиторам было предоставлено поддельное банковское подтверждение об остатке денег на счете дочерней компании концерна. (Melis 2005)

На самом деле, в течение нескольких лет руководство компании скрывало не связанные с предпринимательской деятельностью расходы и предоставляло инвесторам ложные данные о состоянии компании. Обвинение было выдвинуто аудиторской компании *Grant Thornton*, проводившей аудиторскую проверку до 1999 года и *Deloitte Touche Tohmatsu*, проводившей в дальнейшем аудит (*Ibid.*). Еще большее внимание было обращено на аудиторскую компанию *Deloitte Touche Tohmatsu*, когда выяснилось, что в 2002 году её доходы выросли на 21% по сравнению с предыдущим годом. Наибольший рост был присущ доходам от оказания консультационных услуг. (Markham 2006)

Компания *Deloitte Touche Tohmatsu* была также вовлечена в расследование по делу о финансовых махинациях телекоммуникационного оператора *Adelphia Communications*. Контрольные процедуры, проведенные в ходе аудиторской проверки, не выявили того, что руководство *Adelphia Communications* совершало расходы и приобретения, не связанные с деятельностью оператора (затраты на уход за личной фермой одного из руководителей, покупка поля для гольфа и прочие). Такие приобретения были профинансированы с помощью банковских займов, которые были элиминированы из баланса компании и скрыты от инвесторов. После объявления

компания банкротом в 2002 году, эксперты связывали ненадлежащую работу аудиторов с конфликтом интересов. (*Ibid.*).

В ответ на приведенные корпоративные скандалы в 2002 году в США был принят закон Сарбейнса-Оксли (Act Sarbanes-Oxley of 2002, SOX), который ограничивал список сопутствующих услуг, которые могли оказывать аудиторы своим клиентам.

1.3. Оказание сопутствующих аудиту услуг после принятия закона Сарбейнса-Оксли

Принятый в 2002 году Закон Сарбейнса-Оксли действует в отношении компаний-эмитентов ценных бумаг на фондовых биржах США. Закон охватывает вопросы корпоративного управления, оценки системы внутреннего контроля, предоставления финансовой отчетности, раскрытия информации в годовых отчетах и независимости аудитора.

Параграф закона № 201 устанавливает список услуг, которые аудиторские компании не могут оказывать своим клиентам при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. В этот перечень вошли следующие услуги (Sarbanes-Oxley Act of 2002):

- 1) ведение бухгалтерского учета или другие услуги, связанные с подготовкой финансовой отчетности клиента;
- 2) разработка и внедрение финансовых информационных систем;
- 3) услуги оценки;
- 4) актуарные услуги;
- 5) услуги по внедрению системы внутреннего аудита;
- 6) управленческие и кадровые услуги;
- 7) услуги брокера или дилера, инвестиционные консультации;
- 8) юридические и экспертные услуги, не имеющие прямого отношения к аудиту.

Кроме того, Закон Сарбейнса-Оксли обязал публичные компании создать комитет по аудиту, куда должны входить члены совета директоров. Именно комитет по

аудиту теперь должен был утверждать все аудиторские и сопутствующие аудиту услуги, оказываемые компании внешними аудиторами (SOX sec. 202). Согласно параграфу 202 требование по одобрению комитетом сопутствующих аудиту услуг не применяется в следующих случаях:

- 1) совокупная стоимость сопутствующих аудиту услуг не превышает 5% от общей стоимости услуг, оказанных аудитором в текущем году;
- 2) в момент подписания соглашения, услуги, перечисленные в соглашении, не были отнесены к сопутствующим аудиту услугам;
- 3) на оказываемые услуги было обращено внимание комитета по аудиту и эти услуги были одобрены комитетом по аудиту при завершении внутреннего аудита.

Кроме того, комитет по аудиту обязан периодически представлять инвесторам отчеты об оказываемых компании сопутствующих аудиту услугах.

Закон Сарбейнса-Оксли также установил требование раскрытия информации для аудиторских компаний. Так, аудиторские компании должны отражать в своих отчетах стоимость услуг, оказываемых своим клиентам.

Согласно информации, предоставленной независимой исследовательской компанией *Audit Analytics*, соотношение аудиторских и сопутствующих услуг претерпело довольно сильные изменения. В 2014 году в США удельный вес сопутствующих аудиту услуг от общей стоимости оказываемых аудиторскими компаниями услуг упал до рекордно низкого уровня и составлял всего лишь 9,4% (*Audit fees and...2015*). В 2002 году соотношение аудиторских и сопутствующих услуг было 38% : 62% в совокупном доходе аудиторских фирм в США (*Ibid.*).

На рис. 2 представлены соотношения аудиторских и сопутствующих аудиту услуг 100 аудиторских компаний США в первые годы после принятия Закона Сарбейнса-Оксли. На рисунке видно, что объем консультаций, то есть сопутствующих аудиту услуг в значении Закона Сарбейнса-Оксли, имел постоянную тенденцию к снижению. В тоже время объем налоговых консультаций с течением времени оставался примерно на том же самом уровне. Это обусловлено тем, что Закон Сарбейнса-Оксли не относил консультации по налоговым вопросам к сопутствующим аудиту услугам. Компании могли заказывать как аудиторскую проверку, так и налоговые консультации у одной и той же аудиторской компании без ограничений.



Рисунок 2. Соотношение аудиторских и сопутствующих аудиту услуг 100 аудиторских компаний США в 2000, 2003, 2005 и 2007 годах.

Источник: (Brock 2013)

Следует отметить, что при подготовке и после принятия Закона, аудиторские компании стали отделять свои подразделения, оказывающие клиентам консультационные услуги, в отдельные юридические лица. Консультационные подразделения, считавшиеся ранее признаком профессиональности и качества услуг, стали обременять аудиторские компании. В период с 2000 по 2002 год наиболее крупные аудиторские компании стали продавать свои консультационные подразделения. *PricewaterhouseCoopers* продала свой консультационный бизнес компании *IBM* за 3,5 млрд. долларов. Аудиторская компания *KPMG* разделила свой консультационный бизнес с компанией *Cisco Corp.* Компания *Deloitte Touche Tohmatsu* первоначально хотела отделить своё консультационное подразделение, но в 2003 году заявила об обратном намерении. Аудиторские компании *Ernst&Young* и *Grant Thornton* также отказались от своего консультационного бизнеса. (Markham 2006)

Частично такое отделение аудиторских компаний от своего консультационного бизнеса помогло улучшить показатели соотношения аудиторских и сопутствующих аудиту услуг в 2000–2002 годы. Однако проведенное в США исследование относительно выполнения целей Закона, показало, что при длительном сотрудничестве для заказа сопутствующих услуг клиент по-прежнему выбирает своего партнера по аудиторской проверке. Например, если компания не сотрудничала с аудиторской компанией *Ernst & Young*, то вероятность того, что *Ernst & Young* будет выбрана в качестве консультанта, равна 29%. Однако при существовании партнерства между компаниями, *Ernst & Young* будет уже выбрана в 88 случаях из 100. Аналогичные результаты показали аудиторские фирмы *PricewaterhouseCoopers* и *KPMG*. Результаты *Deloitte Touche Tohmatsu* были значительно ниже. Исследование показало, что компании отнеслись довольно консервативно к принятому закону. (Dhaliwal, Lamoreaux, Lennox, Mauler 2015)

Однако подобное исследование, проведенное в Великобритании, говорит об обратном. Снизившийся доход от оказания сопутствующих услуг своим клиентам аудиторские компании смогли компенсировать поступлениями от оказания сопутствующих услуг клиентам, которым не проводится аудиторская проверка. Так, беря за основу исследования Совета профессионального учетного надзора Великобритании, можно утверждать, что доход от оказания сопутствующих услуг, приносимый клиентами, которым не оказываются услуги аудита, вырос в 2013 году на 20% по сравнению с 2006 годом (Gwilliam, Teng, Marnet 2014). Возможно, это связано с особенностями местного рынка, то есть именно публичным компаниям США были присущи дополнительные платы аудиторам, в несколько раз превышающие стоимость самого аудита.

Что же касается доходов аудиторских фирм, которые должны были значительно снизиться после запрета на оказание многих сопутствующих аудиту услуг, то этого не произошло. Если в 2001 году средняя стоимость аудита для публичной компании была приблизительно 400 тыс. долларов, то к 2005 году стоимость выросла до 900 тыс. долларов (Dickins, Higgs, Skantz 2008). Таким образом, аудиторские компании не только не потеряли часть своего дохода, но даже в некоторой степени и приумножили его. Во-первых, такой рост стоимости аудита был связан с тем, что ранее оказание сопутствующих аудиту услуг помогало аудитору быть в курсе происходящих

сделок компании, постоянно иметь обзор изменений в компании. После принятия закона, ранее оказываемые консультационные услуги превратились в одну из составляющих обязательной аудиторской проверки (Ettredge, Chan, Scholz 2007). Во-вторых, принятый закон Сарбейнса-Оксли установил требование оценки системы внутреннего контроля руководителями. Руководители компаний были обязаны тестировать систему внутреннего контроля, найти уязвимости, исправить их и в конечном итоге подтвердить, что система внутреннего контроля действует эффективно. Так как раньше, до принятия Закона, такой анализ своей системы внутреннего контроля проводился редко, то у компаний возникли трудности с выполнением этого требования. К работе пришлось привлекать аудиторские компании. Оказание таких услуг и дало наибольший скачок в стоимости аудиторских проверок (Dickins, Higgs, Skantz 2008).

Конечно же, в течение 13 лет после принятия закона Сарбейнса-Оксли регулятивные нормы разных стран были пересмотрены и на сегодняшний день нет единой позиции по объему и разрешенным видам оказываемых сопутствующих услуг. Далее представлена таблица 3, отображающая нормативно–правовую базу для оказания сопутствующих услуг клиентам, которым одновременно проводится и аудиторская проверка.

Если сравнить правовые акты, касающиеся возможности оказания сопутствующих аудиту услуг, в ЕС, Австралии, США и Великобритании, то можно отметить, что наиболее строгие ограничения приняты в США. Только такие виды услуг, как хранение активов клиента и услуги налогообложения, остаются неконтролируемыми со стороны надзорных органов. Остальные перечисленные услуги категорически запрещены аудиторским компаниям для оказания своим клиентам.

Если рассматривать требования, применяемые в Австралии и Великобритании, то эти требования исполняются не в соответствии с конкретными запретами, а исходя из каждой отдельной ситуации. Так, например, в Великобритании несколько лет назад аудиторские компании могли принимать от своих клиентов деньги на хранение, а также инвестировать деньги клиентов в ценные бумаги. Требовалось только, чтобы аудит и сопутствующие услуги проводились различными сотрудниками аудиторской компании (Зевайкина 2010). Однако регулятивные нормы в Великобритании в последнее время были пересмотрены и сейчас они в большей степени гармонизированы с директивами ЕС. Следует отметить, что Стандарты аудиторской деятельности Великобритании

довольно мягки. Так, например, аудиторская компания может оказывать своим клиентам услуги по налоговым расчетам при соблюдении следующего условия: партнер, отвечающий за проведение аудита и партнер, отвечающий за услуги налогообложения, должны быть разными лицами (APB Ethical Standard 5).

Таблица 3. Возможности оказания сопутствующих аудиту услуг, опираясь на нормативно-правовую базу разных стран.

Виды сопутствующих аудиту услуг	ЕС	Австралия	США	Великобритания
Хранение активов клиента	Нет конкретного руководства	Нет	Нет конкретного руководства	Нет конкретного руководства
Подготовка бухгалтерского учета	Нет	Нет	Нет	Нет
Услуги по оценке	Нет, если существенно* ¹	Нет, если существенно* ¹	Нет	Предостережение* ²
Услуги налогообложения	Нет конкретного руководства	Да	Нет конкретного руководства	Предостережение* ²
Внутренний аудит	Нет	Предостережение* ²	Нет	Нет конкретного руководства
Юридические услуги	Нет конкретного руководства	Нет	Нет	Нет конкретного руководства
Дизайн/внедрение информационных систем	Нет	Предостережение* ²	Нет	Предостережение* ²
Кадровые услуги	Нет	Предостережение* ²	Нет	Предостережение* ²

*¹ разрешено оказание услуги, если показатели несущественны.

*² потенциальные риски каждого случая должны быть рассмотрены отдельно.

Источник: (Beattie, Fearnley 2009)

В отличие от Австралии и Великобритании, Европейская комиссия установила определенную, строгую нормативную базу, которая четко регламентирует возможность оказания сопутствующих аудиту услуг. В следующем разделе автор охарактеризовала

нормативно-правовую базу оказания сопутствующих аудиту услуг в странах Европейского Союза.

1.4. Анализ нормативно-правовой базы оказания сопутствующих аудиту услуг в странах ЕС

В мае 2006 года Европейский Парламент и Совет приняли Директиву 2006/43/ЕС, регламентирующую обязательный аудит бухгалтерских и консолидированных отчетов (Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council). До этого в странах Европейского Союза действовала принятая в 1984 году Директива 84/253/ЕЕС. Эта Директива устанавливала минимальные требования аудиторской деятельности: условия получения квалификационного аттестата аудитора, условия основания аудиторской компании и прочие (Eighth Council Directive 84/253/EEC)

Спустя 22 года Европейский Парламент и Совет установили общие правила оказания сопутствующих аудиту услуг. Так, согласно статье 11 Директивы 2006/43/ЕС, при проведении аудиторской проверки аудиторы и аудиторские компании обязаны быть независимыми. Прямой угрозой независимости является оказание дополнительных услуг, выходящих за рамки обязательного аудита. Кроме того, независимости аудитора может также угрожать размер и структура вознаграждения, полученного от клиента. С целью избежания или уменьшения риска зависимости аудитора могут быть применимы следующие меры:

- 1) запрет,
- 2) ограничение,
- 3) обязательное раскрытие информации.

Аудиторы и аудиторские компании обязаны отказаться от оказания любых сопутствующих аудиту услуг, если они угрожают их независимости.

Кроме того, для снижения риска зависимости аудиторские компании должны соблюдать свою принадлежность к «сети». Так, аудиторская компания должна отказаться от проведения аудиторской проверки, если другая аудиторская компания, входящая в сеть, оказывает этому же клиенту сопутствующие аудиту услуги. Действует

также условие, что в такой ситуации информированное третье лицо объективно и разумно пришло бы к выводу, что независимость аудиторской компании находится под угрозой.

Директива устанавливает требования к странам-членам ЕС о введении перечня сопутствующих аудиту услуг, возможных к оказанию. Страны не могут установить полный запрет на оказание сопутствующих услуг аудиторскими компаниями. Напротив, необходимо ввести меры, которые установят контроль над оказанием таких услуг. Одной из обязательных мер является раскрытие информации в годовом отчете аудиторской компании о стоимости проведения аудиторской проверки и оказания сопутствующих аудиту услуг. Кроме того, страны-члены ЕС должны обеспечить наличие свода правил. В соответствии с ним, стоимость обязательной аудиторской проверки никоим образом не должна быть связана с дополнительно оказываемыми сопутствующими услугами.

По примеру США Европейский Парламент и Совет обязали публичные компании создать комитет по аудиту. Среди прочих обязанностей комитет должен следить за независимостью аудиторской компании при оказании сопутствующих аудиту услуг. Аудиторская компания в свою очередь должна ежегодно при выдаче аудиторского заключения подтверждать свою независимость по отношению к аудируемому лицу.

Таким образом, Европейский Парламент и Совет дали странам-членам ЕС широкие полномочия, связанные с регулированием оказания сопутствующих аудиту услуг. Были установлены лишь общие правила, которые каждая страна, входящая в ЕС, могла дополнять по своему усмотрению. Многие из стран-членов ЕС приняли без изменений Кодекс этики, разработанный Международной федерацией бухгалтеров (*IFAC*). Именно Кодекс этики устанавливает виды сопутствующих услуг, возможности, запреты и исключения при их оказании и прочие требования, связанные с их оказанием.

Некоторые страны ЕС ввели свои дополнения в Кодекс этики. Например, во Франции аудиторская деятельность подвержена более тщательному контролю. Один из примеров относительно услуг налогообложения: Кодекс этики Франции запрещает не только оказывать услуги налоговых расчетов, но также и предлагать клиентам

налоговые консультации, которые могут повлиять на инвестиционные решения и решения о финансировании (Ratzinger-Sakel, 2015).

В Германии оказание сопутствующих услуг также подлежит строгому контролю. Немецким аудиторским компаниям запрещено оказывать своим клиентам налоговые и юридические консультации, если они непосредственно и существенно влияют на отражение финансового положения клиента в годовом отчете. Однако в Германии аудиторским компаниям разрешено разрабатывать, внедрять и совершенствовать информационные системы для клиента при условии, что такая деятельность является несущественной. (Quick, Warming-Rasmussen 2009)

Немецкая и французская система контроля над оказанием сопутствующих аудиту услуг во многом схожа с требованиями, установленными в Испании и Бельгии. Наибольшую разобщенность можно найти, сравнивая правила, установленные в перечисленных странах с требованиями, которые установлены в странах Скандинавии. (*Ibid.*) Так, Швеция практически в полном объеме переняла Кодекс этики, установленный Международной федерацией бухгалтеров. Согласно Кодексу аудиторские компании могут оказывать своим клиентам бухгалтерские и управленческие услуги, налоговые, юридические и инвестиционные консультации. Возникающий при этом риск зависимости аудитора должен рассматриваться в каждом отдельном случае. (Svanström, Sundgren 2012) Например, аудиторские компании могут подготавливать расчеты текущих и отложенных налоговых обязательств или активов для клиентов общественного интереса только при следующих условиях:

- 1) только аудиторская компания обладает необходимыми знаниями, чтобы составить необходимые расчеты в срок,
- 2) если аудиторская компания не окажет такой услуги, то у аудируемого лица могут возникнуть трудности в результате несоблюдения требований к отчетности, вытекающих из нормативных актов. (Code of ethics ... 2015)

Помимо введенных ограничений, многие страны установили контрольные механизмы, предотвращающие или уменьшающие риск зависимости. Так, Германия, Швеция, Италия и некоторые другие страны ввели обязательное требование раскрытия информации о стоимости аудиторской проверки и сопутствующих аудиту услуг, полученных от аудиторской компании, выдающей заключение. (Bigus, Zimmermann 2008; Svanström, Sundgren 2012; Ianniello 2010)

В 2011 году Европейская комиссия вновь подняла вопрос о реформе рынка аудиторских услуг, включая проблему зависимости аудиторов при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. После проведения многочисленных опросов и исследований, Директива 2014/56/ЕС была принята 16 апреля 2014. Эта Директива заменяет ранее действующую Директиву 2006/43/ЕС. Помимо Директивы был также установлен Регламент № 537/2014 Европейского Парламента и Совета, который регламентирует проведение обязательного аудита субъектов общественного интереса. Применение Регламента и введение требований, исходя из новой Директивы, на уровне каждой страны-члена ЕС являются обязательными с 17 июня 2016 года. На конец апреля 2016 года лишь Испания, Португалия и Словакия досрочно приняли меры на государственном уровне для исполнения требований Директивы и Регламента ЕС.

В отличие от ранее действующей Директивы, новый Регламент полностью изменяет возможности аудиторов оказывать сопутствующие аудиту услуги. Таким образом, начиная с июня 2016 года, аудиторские компании Европейского Союза будут подвержены серьезной ревизии своих видов дохода.

Новый Регламент (статья 5) запрещает оказывать аудируемому лицу общественного интереса, его материнской компании и контролируемым им компаниям в Европейском Союзе следующие услуги:

- 1) услуги, связанные с налогообложением (подготовка налоговых деклараций; услуги, связанные с налогообложением физических лиц; услуги, связанные с таможенным регулированием; налоговые консультации),
- 2) услуги, которые могут повлиять на управленческую деятельность компании и принятие решений (оптимизация бизнес-процессов; управление денежными потоками; трансфертное ценообразование),
- 3) бухгалтерский учет, составление финансовых отчетов,
- 4) услуги, связанные с выплатой заработной платы,
- 5) разработка и применение системы внутреннего контроля и управления рисками,
- 6) услуги оценки,
- 7) юридические услуги (общие юридические консультации; переговоры от имени аудируемого лица; представление аудируемого лица в суде),

- 8) внутренний аудит,
- 9) услуги, связанные с финансированием, инвестиционной стратегией и консультации по вопросам структуры капитала,
- 10) реклама и торговля акциями аудируемого лица,
- 11) кадровые услуги.

Это минимальный «черный» список услуг, которые запрещено оказывать аудиторским компаниям при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Список может быть дополнен каждой страной-членом ЕС по своему усмотрению.

Таким образом, можно заключить, что проблема до сих пор остается актуальной. Хотя исследования на тему риска зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг начали проводиться еще несколько десятков лет назад, до сих пор не найдено однозначного решения по этой теме.

2. ИССЛЕДОВАНИЕ РИСКА ЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРА ПРИ ОКАЗАНИИ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

2.1. Эмпирические исследования взаимосвязи объема оказываемых сопутствующих услуг и уровня независимости аудитора

Исследования могут быть поделены на два периода: первый период – до принятия закона Сарбейнса-Оксли, Европейской Директивы и прочих ограничительных мер относительно оказания сопутствующих аудиту услуг и второй период – после принятия таких мер. Автор представила исследования и анализы, затрагивающие тему независимости аудитора, проведенные в разных странах. Выбор представленных исследований зависел от страны и времени проведения исследования, а также от используемого научно-исследовательского метода

2.1.1. Исследования, проведенные до принятия ограничительных мер относительно оказания сопутствующих аудиту услуг

Одно из самых ранних исследований было проведено профессором Портлендского университета А. Шульте в 1965 году. Предпосылкой к проведению исследования явилась статья, изданная в 1963 году американским Комитетом по профессиональной этике об объективности аудиторов. В статье было четко указано, что общественность должна быть уверена в объективности аудитора при выдаче им аудиторского заключения. Взаимоотношения с аудируемым лицом, которые могут привести к конфликту интересов, должны быть полностью исключены. Именно одним из источников конфликта интересов может стать одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Для того, чтобы выяснить, теряет ли аудитор объективность при оказании обоих видов услуг, А. Шульте провел анкетирование. Среди респондентов были представители брокерских фирм, банков, страховых агентств

и инвестиционных фондов. То есть, все те, кто использует финансовые отчеты компаний для принятия решений. В результате анкетирования лишь 33% опрошенных согласились с тем, что объективность аудитора снижается при одновременном оказании обоих видов услуг. Немного меньше половины респондентов (43%) не были согласны с таким утверждением и 24% опрошенных не смогли дать ответа. Интересно отметить факт, что был проведен анализ между ответами представителями групп. Так, наименьшую обеспокоенность риском зависимости аудитора показали именно крупные банки и крупные брокерские фирмы (соответственно 60% и 50%). (Schulte 1965)

Если анализировать результаты исследования, то можно отметить, что проблема независимости аудиторских компаний не была еще так широко распространена. Это подтверждает также и то, что четверть респондентов, которые непосредственно были связаны с оценкой финансовых данных компаний, воздержалась от ответа.

Проведение одного из первых исследований, которое основывалось на соотношении стоимости сопутствующих аудиту услуг к совокупной стоимости услуг аудиторских компании, стало возможно на примере начала 1980-тых годов. Как уже было отмечено, в 1978 году Комиссия по ценным бумагам и биржам США ввела обязательное требование о раскрытии коэффициента стоимости сопутствующих услуг от совокупной стоимости услуг, оказываемых аудиторской компанией. Так как это требование было отменено уже в 1981 году, то изучение профессоров американских университетов охватывает период с 1978 по 1980 год.

Для проведения исследования использовались годовые отчеты 1281 американских компаний. В качестве метода был выбран регрессионный анализ. Авторы исследования пробовали найти зависимость между соотношением сопутствующих аудиту услуг и качеством прибыли (*earnings quality*). Качество прибыли находится по следующей формуле:

$$\frac{\text{прибыль, найденная по кассовому методу}}{\text{прибыль, найденная по методу начисления}}$$

Чем выше указанный коэффициент, тем «качественнее» прибыль. Для того, чтобы измерить качество прибыли, авторы рассматривали размер резерва по потенциальным обязательствам. Так, завышенный или заниженный резерв по потенциальным обязательствам в сравнении с усредненным показателем говорит о том, что финансовая отчетность, скорее всего, была искажена. Руководство может «играть»

(*earnings management*) с такой статьей баланса, как резерв по потенциальным обязательствам. Если руководство желает зависить прибыль текущего года, то часть обязательств и расходов не будет отражена в текущем году. Например, начисление годовой премии, относящейся к текущему году, будет происходить уже в следующем году. Чем дальше находится размер резерва по потенциальным обязательствам от усредненного показателя, тем менее «качественной» является прибыль. В ходе анализа, авторы исследования пришли к выводу, что, тем клиентам, которые имеют более «качественную» прибыль, было оказано большее количество сопутствующих услуг. По их мнению, совместное предложение аудиторских и сопутствующих аудиту услуг дает аудиторам дополнительные знания, понимание и лучшее представление о клиенте. (Koh, Rajgopal, Srinivasan 2013)

Возможно, в начале 1980-тых годов аудиторские компании предлагали своим клиентам прочие услуги именно с такой целью. Это подтверждает также факт, что в период проведения исследования соотношение сопутствующих услуг к общей стоимости услуг аудиторских компаний было 17,4% (*Ibid.*). В 2000 году такое соотношение было уже более 50% (рис. 2). Следовательно, можно предположить, что исследования, проведенные в начале XXI века, покажут противоположные результаты.

В 2003 году, после принятия Закона Сарбейнса-Оксли, профессора американских университетов провели исследование в сотрудничестве с Американской ассоциацией бухгалтерского учета (*American Accounting Association*). Исследование было проведено под следующим названием: Независимость аудитора, сопутствующие аудиту услуги и модификации аудиторского заключения: было ли право правительство США? Ставя под сомнение правильность принятия Закона Сарбейнса-Оксли, авторы пытались найти связь между модификациями заключения и оказанием сопутствующих услуг. Для анализа были выбраны годовые отчеты 979 компаний за период с 1995 по 2000 год. В этот период выбранные компании получили примерно равное количество модифицированных и положительных заключений.

Авторы исследования проанализировали, количество каких аудиторских заключений (модифицированных или положительных) повышается при росте соотношения сопутствующих аудиту услуг к общей стоимости услуг аудиторской компании. Так как до принятия Закона Сарбейнса-Оксли публичные фирмы не были обязаны раскрывать информацию о стоимости услуг своей аудиторской компании,

авторы провели опрос компаний. Авторы нашли статистически значимую положительную зависимость между оказанием именно налоговых консультаций и выдачей положительного аудиторского заключения. То есть, чем выше стоимость заказанных у аудиторской компании налоговых консультаций, тем меньше вероятность получения модифицированного заключения. Однако вывод, который сделали авторы исследования, довольно неоднозначен. Во многих похожих исследованиях, представленных далее, авторы пришли к выводу, что при увеличении объема сопутствующих услуг, аудиторские компании могут помогать аудируемым лицам скрывать ошибки и махинации и выдавать положительные аудиторские заключения. Однако, это исследование, напротив, заключает, что те аудируемые лица, которые заказывают большое количество сопутствующих аудиту услуг, предоставляют более корректные финансовые отчеты, без ошибок и искажений. Кроме того, авторы утверждали, что ограничение или запрет на оказание сопутствующих аудиту услуг негативно скажется на качестве предоставляемой финансовой отчетности. А для аудируемых лиц принятие Закона увеличит стоимость сопутствующих услуг, оказываемых новой аудиторской компанией, без заметной выгоды от улучшения независимости аудитора. (Kinney, William, Palmrose, Scholz 2004)

Вероятно, изначальной целью данного исследования была критика Закона Сарбейнса-Оксли. Достаточно странно звучит вывод авторов исследования на фоне финансовых скандалов компаний Enron, Worldwide и прочих с участием аудиторов.

В то же время подобные исследования проводились и в других странах. Так, например, анализ независимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг был проведен в Австралии на примере 1980–1989 годов. Полученный результат кардинально отличается от результатов, полученных в вышеописанных исследованиях. Сравнивая виды аудиторских заключений и стоимость оказанных сопутствующих услуг, австралийские ученые нашли статистически значимую связь. Так, чем больше сопутствующих услуг было оказано клиенту, тем меньше вероятность получения клиентом модифицированного заключения. И в отличие от американских коллег, авторы исследования утверждали, что эта связь указывает на возрастающий риск зависимости аудитора при оказании сопутствующих услуг. Кроме того, авторы привели в доказательство среднюю стоимость сопутствующих аудиту услуг в 1980 и 1989 годы. Если в 1980 средняя стоимость для

одной компании составляла 64 500 австралийских долларов, то в 1989 году средняя стоимость дошла до 617 800 австралийских долларов. (Wines 1994)

Действительно, увеличившаяся почти в десять раз стоимость услуг может свидетельствовать об экономической зависимости аудиторских компаний от своих клиентов. Кроме того, цифры могут говорить об искусственно создаваемых услугах, которые, вероятно, не представляют для клиента дополнительной ценности.

Что касается Европы, то в конце XX века на проблему независимости аудитора не было обращено большого внимания. Европейский Парламент и Совет не вводили дополнительных требований или ограничений, связанных с оказанием сопутствующих аудиту услуг. Финансовые скандалы с участием аудиторов были для Европы также нечастым явлением. Возможно, именно эти причины повлияли на результат приведенного далее исследования. Кроме того, отсутствие требования о раскрытии информации о стоимости сопутствующих услуг препятствовало проведению анализов и исследований.

Одно из исследований, посвященных этой проблеме, было проведено в 1999 году в Ирландии. Методами исследования были избраны анкетирование и интервью. Авторы спросили у респондентов, в каких случаях при оказании сопутствующих аудиту услуг они считают, что независимость аудитора снижается. Большинство (68,9% респондентов) согласилось с утверждением, что независимость аудитора снижается при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Большинство было также согласно с обратным утверждением, когда услуги оказываются разными аудиторскими компаниями. Кроме того, 33,1% ответивших согласились, что независимость аудитора не находится под угрозой, если в годовых отчетах будет отражена стоимость видов услуг, оказанных аудиторской компанией. (Canning, Gwilliam 1999)

Однако, включив в исследование результаты интервью, авторы пришли к выводу, что ирландские респонденты всё же против запрета на оказание одной и той же аудиторской фирмой аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Учитывая размеры ирландского рынка, участники интервью утверждали, что потеря репутации аудиторской фирмы приведет к её уходу с рынка аудиторских деятельности. Из-за небольшого количества аудируемых лиц, аудиторы должны быть более независимы от своих клиентов. Респонденты были уверены, что именно такое поведение и показывают

аудиторские фирмы Ирландии. Поэтому в конечном результате авторы исследования пришли к выводу, что одновременное оказание обоих видов услуг не вызывает у ирландских респондентов опасения за независимость аудитора. (*Ibid.*) Как уже было отмечено, на результат исследования могло повлиять отсутствие крупных финансовых скандалов с участием аудиторов в Европе.

2.1.2. Исследования, проведенные после принятия ограничительных мер относительно оказания сопутствующих аудиту услуг

Проведенное в Италии исследование относительно объема оказываемых аудиторских услуг и модификаций аудиторского заключения не показало статистически значимой связи между ними. Исследование было проведено на основании годовых отчетов итальянских публичных фирм за 2007 год. Именно в этом году в Италии было введено требование об обязательном раскрытии информации о стоимости аудиторских и сопутствующих услуг. Всего в выборке были представлены 239 компаний (99% от всего рынка публичных компаний), восемь из которых получили модифицированное аудиторское заключение. Остальные компании получили положительное аудиторское заключение.

На этом основании автор исследования выдвинул следующую гипотезу: Вероятность получения положительного аудиторского заключения выше у тех компаний, которым оказывают больше сопутствующих аудиту услуг. Автор нашел, что в среднем соотношение сопутствующих аудиту услуг к совокупному объему услуг равно 24%. После этого компании были разделены на две категории: 1) компании, чьи затраты на сопутствующие услуги менее 50% от общих выплат аудиторской компании и 2) компании, стоимость сопутствующих услуг которых больше стоимости аудиторской проверки. В результате исследования модифицированных заключений автор пришел к выводу, что выдвинутая гипотеза не может быть подтверждена. Одна из компаний, которой было выдано модифицированное аудиторское заключение, заказала у аудиторской компании сопутствующие услуги, стоимость которых превышала 50% от совокупных выплат аудиторской компании. (Ianniello 2010). Возможно, такой результат исследования был получен из-за того, что аудиторские компании выдали относительно небольшое количество модифицированных

аудиторских заключений. Удельный вес таких заключений составлял лишь 3% от общего количества выданных аудиторских заключений. Довольно сложно выявить какую-либо закономерность при таком неравном распределении.

Другое исследование, проведенное в 2006 году в Германии, выявило отрицательную связь между оказанием сопутствующих аудиту услуг и независимостью аудитора. В исследовании принимали участие представители крупнейшего академического инвестиционного клуба Германии. Авторы исследования выбрали именно эту группу респондентов, так как инвесторы являются основными пользователями финансовой отчетности.

Методом исследования стало анкетирование, которое показало, что с утверждением о том, что при одновременном оказании обоих видов услуг аудиторы в недостаточной мере независимы, согласились 65,3% опрошенных. В качестве сравнения приводится аналогичное исследование, проведенное в 2005 в Дании. В том исследовании количество согласившихся составило 69,2% от общего количества респондентов. Далее авторы исследования в Германии предоставили отвечающим список сопутствующих аудиту услуг, которые аудиторы с ограничениями или без них могут оказывать своим клиентам. Рядом с каждым видом услуг авторы попросили отметить, насколько респонденты уверены в независимости аудитора при одновременном оказании перечисленных услуг и аудиторской проверки. Наибольшие подозрения вызвали у опрошенных следующие услуги:

- 1) услуги, связанные с финансированием, инвестиционной стратегией и консультации по вопросам структуры капитала;
- 2) проведение внутреннего аудита;
- 3) услуги оценки.

Однако, оценивая по пятибалльной шкале свою уверенность в независимости аудитора, респонденты не дали более трех баллов ни одному из представленных видов услуг. Стоит отметить, что оказание услуг, связанных с информационными системами, меньше всего связывают с риском зависимости аудитора. Хотя изначально этот вид услуг подвергался критике.

Кроме того, половина респондентов согласилась с тем, что угроза зависимости аудитора снижается, если аудит и сопутствующие аудиту услуги оказываются разными подразделениями одной аудиторской компании. В заключении отмечается, что

респонденты всё же придерживаются мнения, что независимость аудитора снижается при оказании обоих видов услуг одновременно. (Quick, Warming-Rasmussen 2009)

Еще одно исследование, проведенное при участии инвесторов, было проведено в 2014 году в Испании. В этом исследовании в роли инвесторов выступали банковские служащие, отвечающие за финансирование компаний. Ежедневно сталкиваясь с запросами о получении банковского займа, банковские служащие знают, на какие финансовые и нефинансовые показатели обращать особое внимание. Авторы исследования представили сотрудникам банка несколько смоделированных ситуаций. В одной ситуации аудиторы выдали модифицированное аудиторское заключение, основываясь на принципе непрерывно действующей компании. В другом случае, аудиторское заключение было положительным, но аудитор обратил внимание пользователей отчетности на то, что есть сомнения о продолжении деятельности компании в ближайшие двенадцать месяцев. Кроме того, банковским служащим было также представлена стоимость оказанных сопутствующих аудиту услуг в каждом конкретном случае. (Guiral, Ruiz, Choi 2014)

В ходе эксперимента банковские служащие должны были оценить возможность выдачи банковского займа компаниям. При модифицированном аудиторском заключении возможность компании получить заем равнялась бы 1,72 (оценивая по пятибалльной шкале). И если рассматривать отдельно, как изменялось мнение банковских служащих, учитывая стоимость сопутствующих аудиту услуг, то существенных различий не наблюдалось. Однако при положительном заключении банковские служащие обращали своё внимание на стоимость аудиторских услуг и уже исходя из неё делали заключение. При высокой стоимости сопутствующих аудиту услуг возможность получения займа была ниже, чем при низкой стоимости услуг (соответственно 2,77 и 3,27). Таким образом, авторы исследования пришли к выводу, что одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг увеличивает риск зависимости аудитора. (*Ibid.*)

Проанализировав перечисленные исследования, проведенные в разное время и в разных странах, автор работы пришла к выводу, что результаты в значительной мере зависят от страны проведения исследования. В США проблема риска зависимости аудитора всегда была и остается под вниманием общественности. Именно поэтому респонденты выражают свое мнение конкретно. В странах Европейского Союза эта

проблема не так ярко выражена. Из-за этого многие, принимающие участие в опросе, воздерживаются от ответа. Кроме того, на результаты исследования влияет также и размер рынка. Результаты исследований, проведенных в относительно небольших по размеру странах, зачастую показывают отсутствие связи между риском зависимости аудитора и оказанием сопутствующих аудиту услуг. В других случаях выявление такой связи было на более низком уровне, чем в странах с большим рынком.

Для того, чтобы понять особенности эстонского рынка аудиторских и сопутствующих ему услуг, автор рассмотрела виды и объемы услуг, предоставляемые эстонскими аудиторскими компаниями в следующем разделе.

2.2. Оказание сопутствующих аудиту услуг в Эстонии

Автор изучила годовые отчеты Совета по надзору за аудиторской деятельностью Эстонии за период с 2011 по 2015 годы. На протяжении этих лет крупную долю рынка аудиторской деятельности удерживают пять аудиторских компаний. Доля рынка, которую они занимают, составляет более 50%. На протяжении 5 лет (2011–2015 гг.) этот показатель находится на относительно стабильном уровне. Так, в 2011 году доля рынка, принадлежащая пяти крупнейшим аудиторским компаниям, составила 57,24%. В 2014–2015 году этот показатель был 54,75%.

На основании доходов компаний автор выделил пять крупнейших компаний: *KMPG Baltics OÜ*, *PricewaterhouseCoopers AS*, *Ernst & Young Baltic OÜ*, *Deloitte Audit Eesti AS* и *Grant Thornton Rimes OÜ*.

Далее представлен график соотношения оказываемых аудиторскими компаниями сопутствующих аудиту услуг к общему доходу компаний (рис. 4). Показатель был найден с помощью годовых отчетов перечисленных компаний в период с 2011 по 2014 годы. Отчеты некоторых аудиторских компаний представляли собой консолидированные данные материнской компании и дочерних компаний в других странах. Для более точного отражения эстонского рынка аудиторских услуг автор использовала данные только материнской компании. Доход от оказания аудиторских и сопутствующих услуг был найден с помощью приложения, в котором раскрывается информация о распределении доходов по видам услуг согласно классификатору

ЕМТАК. В качестве аудиторских услуг автор выделила только те услуги, которые относились к *ЕМТАК* коду 69201 «Проведение аудита». Эти услуги включают в себя как аудиторскую, так и обзорную проверку.

Финансовый год аудиторских компаний зачастую не совпадает с календарным годом. Год, отмеченный на графике, является финансовым годом, за который был подан годовой отчет. Однако, годовые отчеты за 2014 год компаний *PricewaterhouseCoopers AS*, *Ernst & Young Baltic OÜ* и *Grant Thornton Rimess OÜ* охватывают период с 01.07.2014 по 30.06.2015.

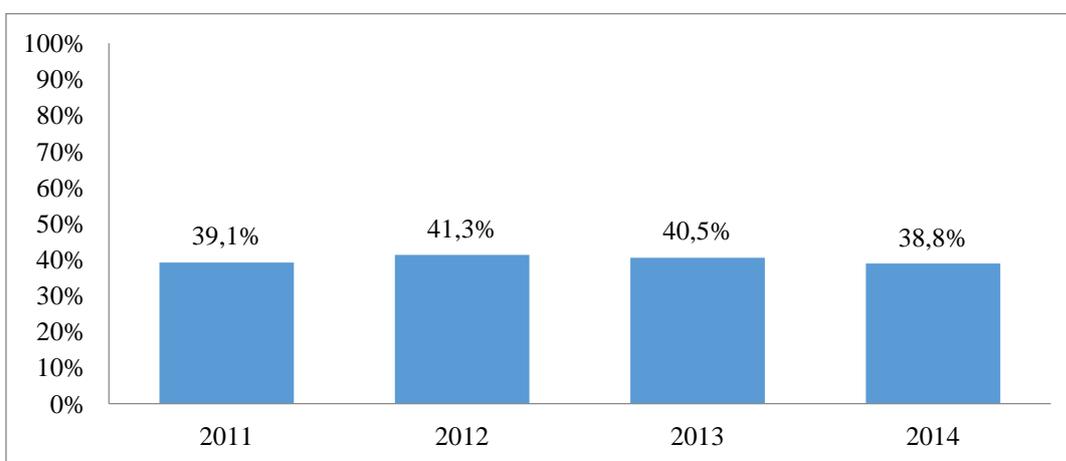


Рисунок 4. Средний удельный вес сопутствующих аудиту услуг от совокупного дохода пяти крупнейших аудиторских компаний в 2011-2014 гг.

Источник: (Составлено автором на основании данных, представленных в приложении 1)

Рис. 4 иллюстрирует, что на протяжении последних лет объем сопутствующих аудиту услуг от совокупного дохода аудиторских компаний был на уровне примерно 40%. Стабильность показателя можно объяснить тем, что критерии для проведения обязательной аудиторской проверки и обзора не менялись в течение этого периода. То есть, портфель клиентов, которым оказываются аудиторские услуги, существенно не менялся. Объем сопутствующих аудиту услуг также оставался на стабильном уровне. Возможно, на показатель 2014 года повлияло новое требование Закона об упаковке, которое устанавливало проведение аудиторской и обзорной проверки предоставляемых данных в регистр упаковок. Благодаря этому стоимость аудиторских услуг возросла.

На рис. 4 представлены обобщенные данные, сделанные на основании данных пяти крупнейших аудиторских компаний. Однако если рассматривать каждую

аудиторскую компанию в отдельности, то соотношение стоимости сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу значительно разнится среди компаний. Наименьший объем оказываемых сопутствующих услуг показывает компания *Deloitte Audit Eesti AS*. В среднем показатель составляет 5,2% от общего дохода компании (рис. 5). Компании *KPMG Baltics OÜ*, *PricewaterhouseCoopers AS*, *Ernst & Young Baltic OÜ* и *Grant Thornton Rimess OÜ* оказывают значительно больше сопутствующих аудиту услуг по сравнению с *Deloitte Audit Eesti AS*. Средний показатель компании *KPMG Baltics OÜ* составляет 31,8%, *PricewaterhouseCoopers AS* – 41,3%, *Ernst & Young Baltic OÜ* – 47,3% и *Grant Thornton Rimess OÜ* – 52,8%.

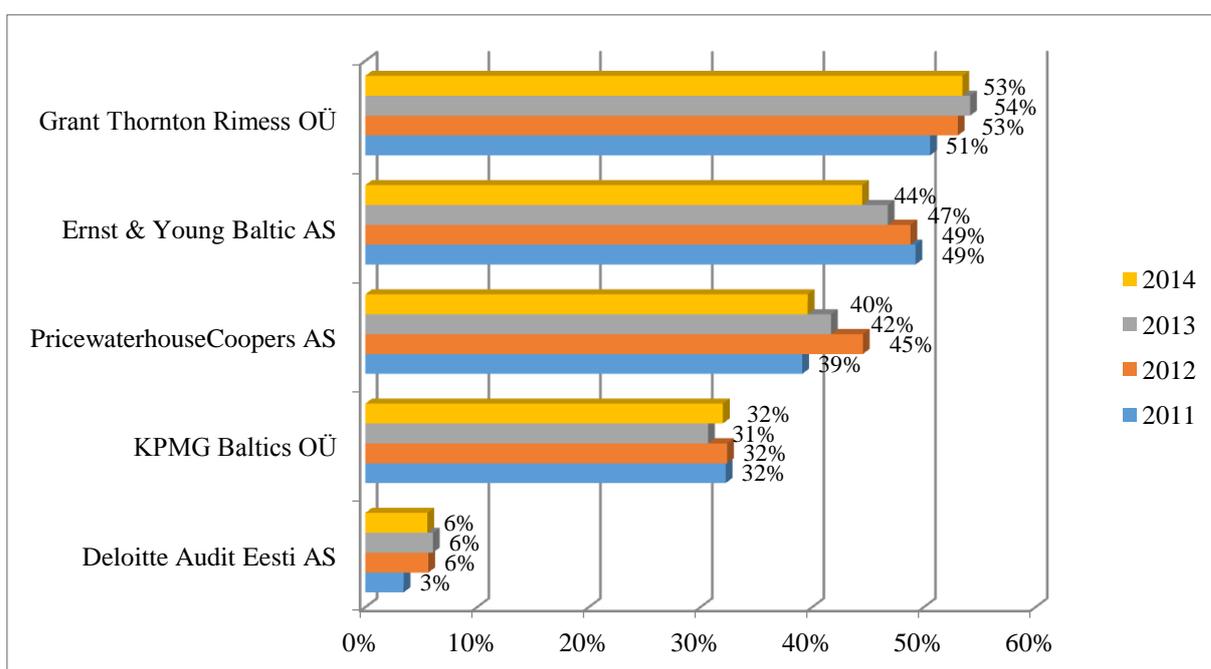


Рисунок 5. Удельный вес сопутствующих аудиту услуг от совокупного дохода пяти крупнейших аудиторских компаний в 2011—2014 гг.

Источник: (Составлено автором на основании данных, представленных в приложении 1)

Как уже было отмечено, рисунки 4 и 5 составлены на основании неконсолидированного дохода аудиторских компаний, который был разделен по видам оказываемых услуг. В следующих разделах работы подробнее рассмотрена структура каждой аудиторской компании и предоставлены скорректированные данные об объемах сопутствующих услуг. Для этого автор использовала отчеты о прозрачности деятельности аудиторских компаний за период с 01.07.2014 по 30.06.2015. Такие

отчеты аудиторские компании обязаны предоставлять ежегодно и они находятся в открытом доступе на сайте Аудиторской палаты Эстонии.

2.2.1. Deloitte Audit Eesti AS

В концерн *Deloitte Audit Eesti AS* входят материнская компания, занимающаяся оказанием аудиторских услуг, и две дочерние компании: *Deloitte Advisory AS*, которая предлагает налоговые, управленческие и прочие консультации, и *Advokaadibüroo Deloitte Legal*, занимающееся юридическим консультированием. Дочерняя компания *Advokaadibüroo Deloitte Legal* была учреждена в конце 2013 года. Таким образом, *Deloitte Audit Eesti AS* оказывает сопутствующие аудиту услуги своим клиентам через свои дочерние компании. Так как рисунки 4 и 5 отражают данные только материнской компании, то для правильного отражения соотношения сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу, необходимо использовать консолидированные данные. В период с 01.07.2014 по 30.06.2015 доход концерна от оказания сопутствующих аудиту услуг равнялся 228 тысячам евро и составлял 13,0% от совокупного дохода концерна. Этот показатель всё же остается самым низким по сравнению с другими крупнейшими аудиторскими фирмами.

2.2.2. KPMG Baltics OÜ

Консолидированные данные *KPMG Baltics OÜ* включают в себя финансовые данные материнской компании и двух дочерних компаний. Одна из компаний (*KPMG Raamatupidamisteenused OÜ*) оказывает услуги бухгалтерского учета в Эстонии. Вторая дочерняя компания – *KPMG Baltics UAB* – занимается оказанием аудиторских и сопутствующих аудиту услуг в Литве. Так как одна из дочерних компаний оказывает сопутствующие аудиту услуги в Эстонии, то использование неконсолидированных данных некорректно. При учете финансовых показателей компании *KPMG Raamatupidamisteenused OÜ* соотношение сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу возрастет.

Если посмотреть годовой отчет *KPMG Baltics OÜ* за 2014 год, то компания *KPMG Baltics UAB* отражена по стоимости приобретения как долгосрочная инвестиция. Таким образом, используя консолидированные данные, можно найти соотношение

сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу в период с 01.07.2014 по 30.06.2015. Этот показатель составляет 27,4%. Большую часть сопутствующих аудиту услуг составляют налоговые консультации (58,2% от стоимости всех оказанных сопутствующих услуг за период с 01.07.2014 по 30.06.2015).

2.2.3. PricewaterhouseCoopers AS

Из отчета о прозрачности деятельности *PricewaterhouseCoopers AS* за период с 01.07.2014 по 30.06.2015 следует, что аудиторская компания не имеет дочерних компаний. Но в Эстонии есть две компании, которые действуют под этим же торговым знаком. Этими компаниями являются *AS PricewaterhouseCoopers Advisors* и *Advokaadibüroo PricewaterhouseCoopers Legal OÜ*. Автор предполагает, что, действуя под одним торговым знаком, компании *AS PricewaterhouseCoopers Advisors* и *Advokaadibüroo PricewaterhouseCoopers Legal OÜ* являются независимыми в выборе предлагаемых услуг. Исходя из этого, доход этих компаний не следует добавлять к доходу компании *PricewaterhouseCoopers AS*. Соотношение сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу компании остается на уровне 39,6%. Если рассматривать сопутствующие услуги, которые оказываются компанией *PricewaterhouseCoopers AS*, то большую долю занимают прочие консультации. Стоимость налоговых консультаций на 15,7% меньше стоимости прочих консультаций.

2.2.4. Ernst & Young Baltic OÜ

У аудиторской компании *Ernst & Young Baltic OÜ* также нет дочерних компаний. Однако если сравнить годовой отчет компании за 2014 год и отчет о прозрачности деятельности за период с 01.07.2014 по 30.06.2015, то выяснится, что стоимость аудиторских услуг, оказанных в один и тот же период, не совпадает. В годовом отчете доход от оказания аудиторских и обзорных проверок составляет 3612 тысяч евро. В отчете о прозрачности деятельности эта сумма делится на аудиторскую и обзорную проверку (3173 тыс. евро) и прочие аудиторские услуги (438 тыс. евро). Согласно разъяснению в отчете прочие аудиторские услуги включают в себя консультации по финансовым вопросам, внутренние контроли и аудиты, *due diligence* и прочие. Исходя из Кодекса этики, эти услуги относятся к сопутствующим аудиту услугам. Автор

пересчитала соотношение сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу компании *Ernst & Young Baltic OÜ*. Таким образом, в период с 01.07.2014 по 30.06.2015 показатель составлял 51,1%. Наибольший доход от сопутствующих аудиту услуг приносили услуги оценки, управленческий аудит, консультации по реструктуризации.

2.2.5. Grant Thornton Rimes OÜ

Использованные для рисунков 4 и 5 данные являются корректными, так как они отражают доход только материнской компании. В концерн также входят три предприятия, занимающиеся оказанием аудиторских и сопутствующих услуг в Латвии и Литве. Таким образом, соотношение аудиторских услуг к совокупному доходу составляет 53,5%. На основании годового отчета можно предположить, что такой значительный показатель достигается с помощью оказания налоговых консультаций и услуг бухгалтерского учета.

2.2.6. Выводы

Подводя итог, можно отметить, что сумма дохода от оказания сопутствующих аудиту услуг значительно различается среди пяти крупнейших аудиторских компаний Эстонии. Меньше всего дохода приносит оказание таких видов услуг компании *Deloitte Audit Eesti AS*. Причиной может являться то, что аудиторская компания не оказывает услуги бухгалтерского учета, которые приносят значительный доход, судя по данным других аудиторских фирм. Кроме того, у аудиторской компании наименьший доход от оказания аудиторских услуг среди фирм так называемой «большой четверки». Доход *Deloitte Audit Eesti AS* практически наполовину меньше, чем у других представителей «большой четверки». Возможно, ограниченное количество клиентов служит препятствием для оказания большего объема сопутствующих аудиту услуг.

Доход аудиторской компании *KMPG Baltics OÜ* состоит на треть из оказания сопутствующих аудиту услуг. Если сравнить сумму дохода от оказания аудиторских услуг с доходами *PricewaterhouseCoopers AS* и *Ernst & Young Baltic OÜ*, то прослеживается также тенденция, которая была отмечена в отношении *Deloitte Audit Eesti AS*. Компания *KMPG Baltics OÜ* имеет третий по величине доход среди компаний

«большой четверки» и она также находится на третьем месте по соотношению сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу.

Что касается остальных аудиторских компаний, то они показывают достаточно высокий результат. Соотношение сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу находится в пределах 39,6%–53,5%. Наибольшую долю дохода от оказания сопутствующих аудиту услуг занимают услуги бухгалтерского учета и налоговые консультации. Однако помимо того, что аудиторские компании *PricewaterhouseCoopers AS* и *Ernst & Young Baltic OÜ* предлагают широкий выбор сопутствующих аудиту услуг, они также имеют большой доход от оказания аудиторских услуг. Компания *Grant Thornton Rimess OÜ* обладает относительно небольшим доходом от оказания аудиторских услуг. Но она имеет наивысший показатель соотношения сопутствующих аудиту услуг к совокупному доходу компании. Возможно, благодаря тому, что у компании есть дочерние компании в Латвии и Литве, ей легче привлекать клиентов и в сотрудничестве с дочерними компаниями оказывать сопутствующие аудиту услуги более эффективно.

2.3. Опрос главных бухгалтеров и финансовых руководителей

В этом разделе автор провела анализ полученных в результате анкетирования ответов бухгалтеров и финансовых руководителей компаний. Опрос проходил в форме заочного анкетирования. Автор использовала три источника получения ответов. Во-первых, автор разместила анкету в электронной среде *Google Forms* и попросила её заполнить участников форума информационного портала, который специализируется на вопросах бухгалтерского учета и налогообложения (www.rmp.ee). Во-вторых, автор связалась с одним из бюро, оказывающим бухгалтерские услуги, и попросила поучаствовать в опросе. В-третьих, анкеты были розданы бухгалтерам и финансовым руководителям, проходившим курсы повышения квалификации в Таллиннском Техническом Университете. Опрос в электронной среде *Google Forms* проходил в период с 24 апреля по 7 мая 2016 года. Опрос бухгалтеров и финансовых руководителей, проходивших курсы повышения квалификации в Таллиннском Техническом Университете, был проведен 7 мая 2016 года.

Всего было получено 56 заполненных анкет. Так как пять анкет были заполнены некорректно, то для проведения исследования автор использовала 51 полученную анкету. Анкета состояла из трех частей, включающих 11 вопросов. В первой части респонденты должны были указать свои личные данные: должность и опыт работы. Вторая часть анкеты была посвящена данным компании, в которой работают респонденты. Автор выяснила, является ли аудиторская проверка обязательной для компании, оказываются ли компании сопутствующие аудиту услуги, а также прочие вопросы, связанные с одновременным оказанием аудиторских и сопутствующих услуг. В третьей части автор попросила респондентов выразить свое мнение об одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг.

2.3.1. Данные респондентов

В первой части автор попросила участников опроса указать свою должность. Среди предоставленных ответов на выбор были: финансовый руководитель, главный бухгалтер, бухгалтер, ассистент бухгалтера. Если среди предоставленных ответов не было подходящей должности, респондент мог указать её сам.

Рис.6 иллюстрирует, что основную часть респондентов (69%) составили главные бухгалтера и бухгалтера. Респонденты, которые указали другую должность, занимали позиции кредитного аналитика, финансового аналитика, финансового контроллера, руководителя отдела продаж и внутреннего аудитора. Наименьшую долю опрошиваемых составили финансовые руководители компаний (4 респондента).



Рисунок 6. Должность респондентов.

Источник:(Составлено автором на основании данных, представленных в приложении 3)

Рис. 6 иллюстрирует, что основную часть респондентов (69%) составили главные бухгалтера и бухгалтера. Респонденты, которые указали другую должность, занимали позиции кредитного аналитика, финансового аналитика, финансового контроллера, руководителя отдела продаж и внутреннего аудитора. Наименьшую долю опрошиваемых составили финансовые руководители компаний (4 респондента).

Следующий вопрос касался опыта работы участников опроса. Вопрос был поставлен таким образом, чтобы респонденты отметили свой стаж на всех перечисленных в первом вопросе должностях в совокупности, не только на текущей должности. Рисунок 7 дает обзор опыта работы респондентов. Наиболее широко представлены специалисты, чей стаж работы от пяти до десяти лет.

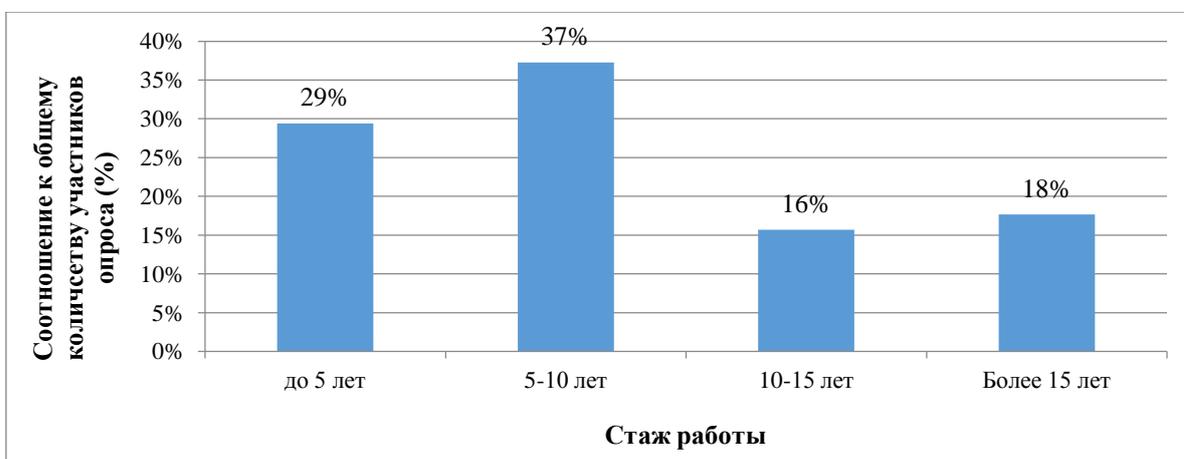


Рисунок 7. Стаж работы респондентов.

Источник: (Составлено автором на основании данных, представленных в приложении 3)

Если подробнее рассмотреть стаж работы главных бухгалтеров и бухгалтеров, которые составили основную часть респондентов, то:

- 1) больше всего бухгалтеров было представлено в категории «до 5 лет» (6 человек, 32%). Бухгалтера со стажем работы 5-10 лет и более 15 лет образовали равные по количеству группы (5 человек в каждой из категорий, 52%). Количество бухгалтеров, принявших участие в опросе, со стажем от 10 до 15 лет составило 3 человека (16%).
- 2) среди опрошенных главных бухгалтеров большинство (8 человек, 50%) имело стаж работы от 5 до 10 лет. Остальные главные бухгалтера,

участвовавшие в опросе, представили каждую из оставшихся категорий примерно в равном количестве.

2.3.2. Тестирование первой гипотезы

Первая гипотеза, выдвинутая автором, звучит следующим образом: При одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг риск зависимости аудитора увеличивается.

Для того, чтобы протестировать эту гипотезу автор попросила респондентов отметить, что происходит при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Для предоставления респондентам ответов на выбор, автор исходила из рассмотренных в разделе 2.1 результатов исследований. Авторы некоторых исследований приходили к выводу, что объективность и независимость аудитора снижается при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Авторы других исследований на эту же тему, напротив, находили, что благодаря своим знаниям об аудируемом лице аудитор эффективнее проводит аудит и оказывает более ценные сопутствующие услуги. Помимо этих ответов, автор также предоставила возможность респондентам высказать свое мнение, если они не согласны ни с одним из предоставленных вариантов. Результаты опроса представлены на рисунке 8.

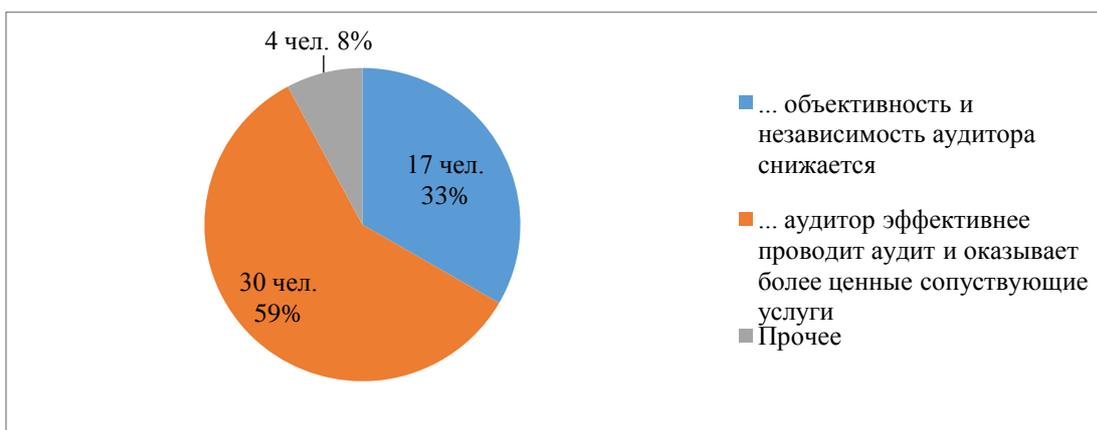


Рисунок 8. При одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг ...

Источник: (Составлено автором)

Как видно из рис. 8, большинство участников опроса (30 человек или 59%) согласны с утверждением о том, что при одновременном оказании аудиторских и

сопутствующих услуг аудитор эффективнее проводит аудит и оказывает более ценные сопутствующие услуги. 33% респондентов считают, что объективность и независимость аудита снижается при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг. Остальные 8% опрошенных высказали мнение, отличающееся от представленных мнений. Два респондента ответили, что то, каким образом влияет одновременное оказание аудиторских и сопутствующих услуг, зависит от вида услуги и от связи между аудитором и аудируемым лицом. Следующие два респондента не смогли определиться, к какому ответу они больше склоняются, и выбрали оба ответа. Они посчитали, что при одновременном оказании обоих видов услуг как снижается независимость аудитора, так и оказываются более ценные услуги и проводится более эффективный аудит со стороны аудитора. Один из таких респондентов отметил, что в каждом утверждении есть своя доля правды.

Таким образом, первая гипотеза не находит подтверждения. При одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг риск зависимости аудитора не увеличивается. Автор считает, что такой результат был получен благодаря тому, что в Эстонии преобладают «микро- и малые предприятия». Достаточно малые по размеру компании не могут заказывать у аудитора сопутствующие аудиту услуги в таком объеме, чтобы это приводило к угрозе независимости аудитора. Кроме того, поиск другой аудиторской компании, оказывающей сопутствующие аудиту услуги, занимает как денежные, так и временные ресурсы. Имея понимание о деятельности клиента, аудитор может оперативнее и с меньшими затратами оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Несколько респондентов высказали мнение о том, что необходимо знать, какие именно услуги оказывает аудитор, чтобы утверждать, как именно влияет одновременное оказание услуг. Это вопрос автор поднял при выдвижении второй гипотезы.

2.3.3. Тестирование второй гипотезы

Вторая гипотеза, выдвинутая автором: На степень увеличения риска зависимости влияет вид оказываемых сопутствующих услуг.

Для тестирования этой гипотезы автор предоставила респондентам список сопутствующих аудиту услуг и попросила отметить, какие из них аудитор может

оказывать без риска зависимости. Список сопутствующих услуг был представлен согласно Кодексу профессиональной этики.

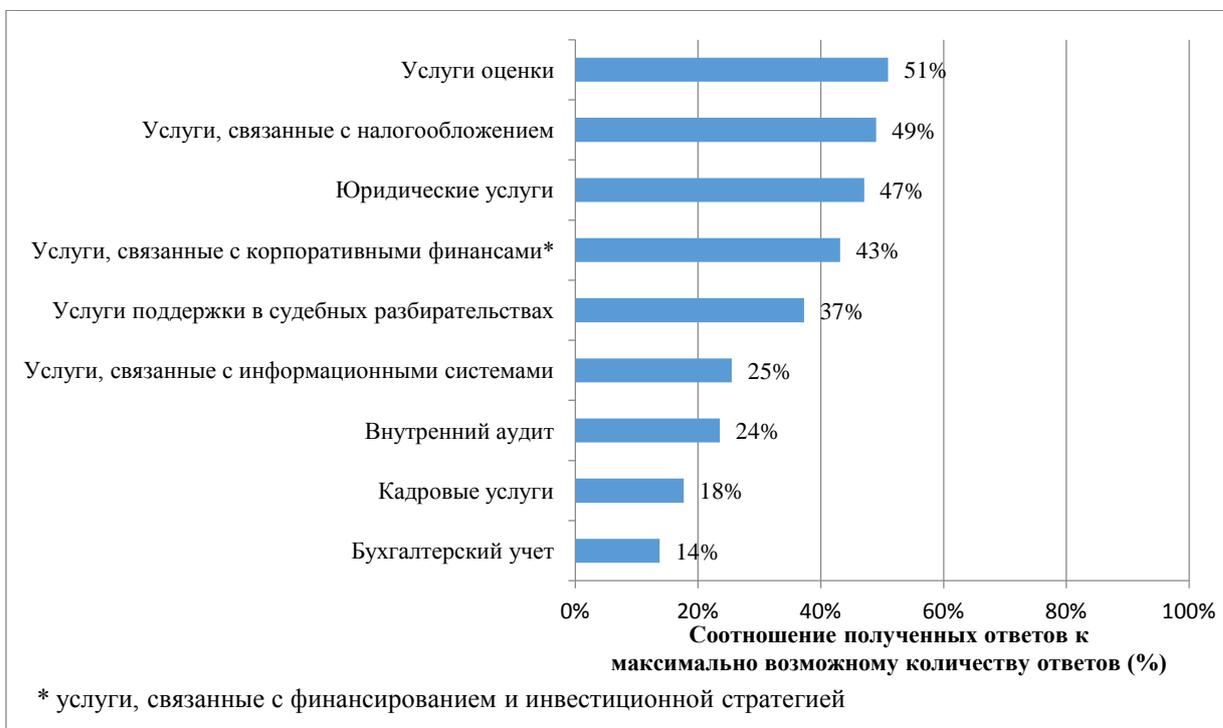


Рисунок 9. Услуги, оказываемые аудиторскими компаниями без риска зависимости

Источник: (Составлено автором на основании данных, представленных в приложении 4)

При составлении рис. 9 автор исходила из того, что максимально возможное количество ответов по каждому виду услуг равняется числу респондентов. То есть, каждый вид услуг мог быть выбран максимально 51 раз. На рис. 9 видно, что оказание услуг оценки оказалось наиболее безопасным для независимости аудитора. Такой вид услуг был выбран 26 раз, что составляет 51% от максимально возможного количества ответов. Также к тем видам услуг, которые меньше других угрожают независимости аудитора, участники опроса отнесли услуги, связанные с налогообложением; юридические услуги; услуги, связанные с финансированием компании и инвестиционной стратегией; услуги поддержки в судебных разбирательствах. Высшую степень зависимости аудитора респонденты связывают с оказанием услуг бухгалтерского учета. Всего семь участников опроса (14%) посчитали, что аудитор может одновременно оказывать услуги бухгалтерского учета и аудиторские услуги без риска зависимости.

Если сравнить мнение респондентов с похожим исследованием, описанным в разделе 2.1., то можно отметить, что результаты являются кардинально противоположными. Участники опроса, проведенного в Германии в 2006 году, назвали самым небезопасным для независимости аудитора проведение услуг оценки и услуг, связанных с финансированием и инвестиционной стратегией. Однако эстонские бухгалтера и финансовые руководители, наоборот, считают, что эти виды услуг в меньшей степени угрожают независимости аудитора. Единственное, в чем сошлось мнение участников обоих опросов, это то, что аудитор не может одновременно оказывать услуги внутреннего и внешнего аудита без риска зависимости.

При тестировании первой гипотезы большинство респондентов посчитали, что при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг риск зависимости аудитора не увеличивается. Однако никто из участников опроса не отметил все перечисленные услуги как услуги, которые аудитор может оказывать без риска зависимости.

Исходя из того, что респонденты оценивали каждый вид услуг отдельно и выбор перечисленных видов услуг был в относительно широком диапазоне (от 14% до 51%), автор считает, что вторая гипотеза подтверждена. На степень увеличения риска зависимости влияет вид оказываемых сопутствующих услуг.

2.3.4. Тестирование третьей гипотезы

Третья гипотеза, выдвинутая автором, касалась ограничений на одновременное оказание обоих видов услуг. Гипотеза была сформулирована следующим образом: Для снижения риска зависимости аудитора при одновременном оказании обоих видов услуг необходимо ввести дополнительные ограничения.

Мнение респондентов разделилось. 43% опрошенных (22 человека) склонялись к мнению, что необходимо ограничить одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. 57% респондентов (29 человек), напротив, считали, что в таких ограничениях нет необходимости.

Автор также выяснила у тех участников опроса, кто был сторонником введения дополнительных ограничений, какие ограничения, на их взгляд, будут уместны. Автор предоставила к выбору следующие возможные ограничения: 1) частичный запрет на

одновременное оказание обоих видов услуг; 2) установление максимального соотношения стоимости сопутствующих аудиту услуг к стоимости всех услуг, оказываемых аудитором; 3) требование о раскрытии стоимости сопутствующих аудиту услуг и аудиторской проверки; 4) полный запрет на одновременное оказание обоих видов услуг; 5) требование о раскрытии соотношения стоимости сопутствующих аудиту услуг к стоимости всех услуг, оказываемых аудитором. Соотношение полученных ответов по каждому из возможных ограничений отражено на рис. 10.



Рисунок 10. Виды ограничений на одновременное оказание аудиторских и сопутствующих услуг.

Источник:(Составлено автором на основании данных, представленных в приложении 5)

Наиболее популярным видом ограничения среди респондентов стал частичный запрет на одновременное оказание обоих видов услуг. Этот вид ограничения был выбран 14 раз из 22 возможных.

Автор подробнее рассмотрела анкеты тех респондентов, которые выбрали введение частичного запрета на оказание обоих видов услуг. Количество таких анкет составило 14 штук. Автор посчитала возможным найти те виды услуг, которые участники опроса запретили бы оказывать аудиторам, если аудиторы проводят аудиторскую проверку того же самого клиента. Беря за основу данные, полученные при тестировании второй гипотезы, можно выяснить, оказание каких услуг представляет наибольшую угрозу зависимости аудитора, по мнению тех, кто высказался за частичный запрет. Так услугами, оказание которых необходимо ограничить, являются

услуги бухгалтерского учета (13 ответов из 14 возможных), кадровые услуги (12 ответов из 14), внутренний аудит, услуги, связанные с информационными системами и услуги поддержки в судебных разбирательствах (11 ответов по каждому из видов услуг из 14).

Проанализировав ответы респондентов, автор пришла к выводу, что выдвинутая гипотеза не подтверждена. Большинство респондентов высказали мнение, что введение дополнительных ограничений не является правильным. Однако стоит отметить, что соотношение сторонников и противников введения дополнительных ограничений находится на практически одинаковом уровне.

2.3.5. Оказание сопутствующих услуг в Эстонии

Во второй части анкеты автор задала вопросы респондентам об оказании сопутствующих аудиту услуг их компании.

В первую очередь автор выяснила, для скольких компаний, которые представляют участники опроса, аудиторская проверка является обязательной. Процентное соотношение таких компаний составило 55% от общего количества представленных компаний (28 компаний из 51). Однако лишь 17-ти компаниям из 28 оказывались сопутствующие аудиту услуги. Автор попросила респондентов указать, какие виды сопутствующих аудиту услуг были оказаны компаниям. Рисунок 11 показывает количество респондентов, которым был оказан тот или иной вид сопутствующих аудиту услуг. Наиболее популярными услугами можно считать юридические услуги, услуги, связанные с информационными системами и услуги оценки. Однако не все из них были оказаны той же аудиторской компанией, которая проводит обязательную аудиторскую проверку. Многие респонденты отметили, что они заказывают перечисленные услуги у компаний, специализирующихся на этих услугах. Так например, юридические услуги респондентам оказывают адвокатские бюро, услуги, связанные с информационными системами – разработчики программного обеспечения.

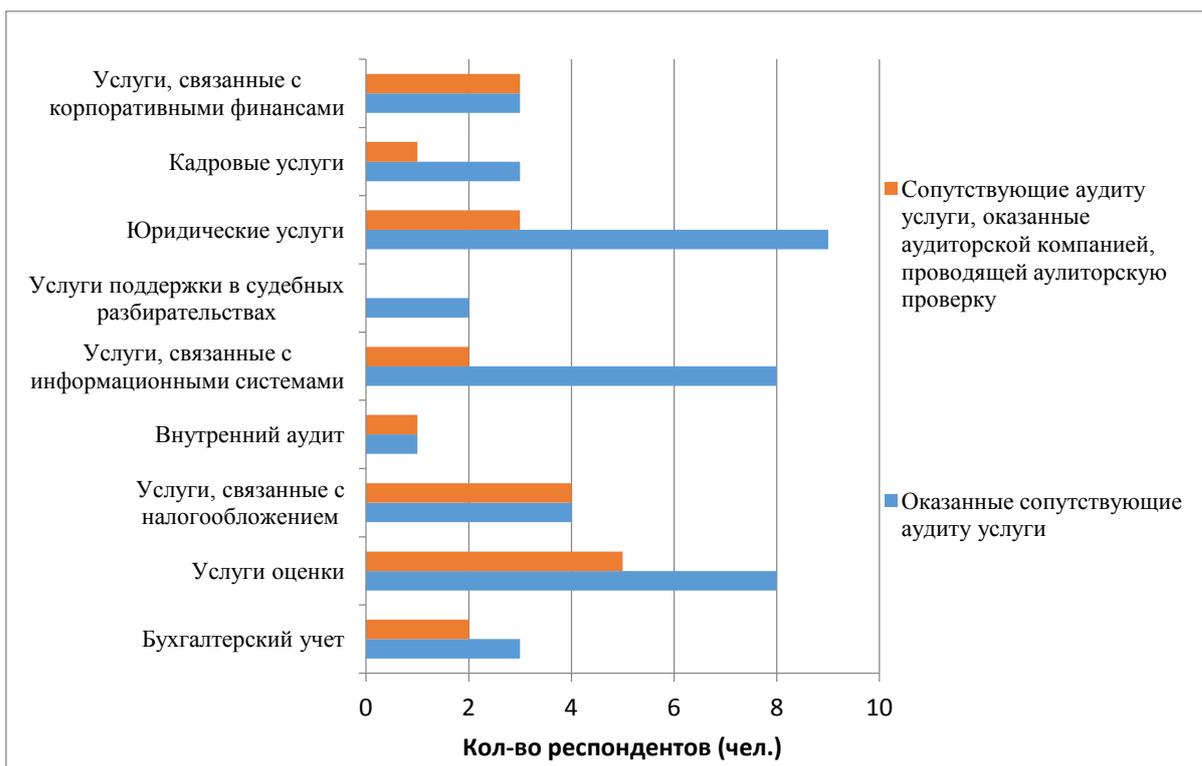


Рисунок 11. Количество респондентов, которым были оказаны сопутствующие аудиту услуги в разрезе видов услуг.

Источник: (Составлено автором на основании данных, представленных в приложении б)

Для того, чтобы выяснить, одновременное оказание каких из сопутствующих аудиту услуг наиболее широко распространено в Эстонии, автор попросила отметить, какие из услуг оказываются той же аудиторской компанией, которая проводит аудит. Результаты представлены также на рис. 11. Услугами, которые полностью проводятся аудиторскими компаниями, проводящими аудит, являются услуги, связанные с корпоративными финансами, и услуги, связанные с налогообложением. Среди прочих услуг можно выделить услуги оценки, которые достаточно часто проводятся одновременно с проведением аудиторской проверки. В качестве примера услуг оценки можно привести оценку неденежного вклада в уставный капитал. Аудиторские фирмы также предлагают своим клиентам юридические услуги, но они не могут конкурировать с крупными адвокатскими бюро.

Сравнив результаты с ответами, полученными при тестировании второй гипотезы, можно отметить, что наиболее безопасными для независимости услугами респонденты считают чаще всего оказываемые услуги. Тремя видами услуг, которые представляют наименьшую опасность для независимости аудитора, являются услуги

оценки, услуги, связанные с налогообложением и юридические услуги. Именно эти услуги наиболее распространены в Эстонии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Возникнув в начале XX века как отдельный вид услуг, сопутствующие аудиту услуги стали в настоящее время неотъемлемой частью аудиторской деятельности. Появление такого вида услуг было обусловлено быстро растущей конкуренцией на рынке аудиторской деятельности. Поиск альтернативных источников дохода привел аудиторские компании к необходимости оказывать своим клиентам помимо аудиторской проверки также сопутствующие аудиту услуги. С каждым годом объем и выбор оказываемых сопутствующих аудиту услуг увеличивался. Зачастую стоимость сопутствующих услуг превышала стоимость аудиторской проверки. Такие изменения в соотношениях различных видов услуг, оказываемых аудиторскими компаниями, не остались без внимания. Регулятивные органы многих стран ввели ограничения на одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Это было сделано с целью уменьшения риска зависимости аудитора. Кроме того, на проблему угрозы зависимости аудитора было обращено еще большее внимание после расследования крупных финансовых скандалов. Выяснялось, что в каждом из скандалов была замешана аудиторская компания, которая оказывала сопутствующие аудиту услуги, превышавшие по стоимости сумму аудиторской проверки в несколько раз.

Остро вставший вопрос о том, возникает ли риск зависимости аудитора при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг, стремились решить с помощью исследований. Однако исследования не давали однозначного ответа на этот вопрос. Авторы многих исследований, напротив, приходили к выводу, что, оказывая оба вида услуг одновременно, аудитор эффективнее проводит аудит и оказывает более ценные сопутствующие услуги.

Целью магистерской работы явилось выявление влияния оказания сопутствующих аудиту услуг на степень независимости аудитора в Эстонии. Для этого автор проанализировала рынок аудиторской деятельности Эстонии на примере пяти

крупнейших аудиторских компаний за период с 2011 по 2015 год. Автор выявила, что среднее соотношение стоимости сопутствующих аудиту услуг к общему доходу аудиторских компаний составляет 40%. Однако этот показатель сильно отличается в разрезе аудиторских компаний: от 13% до 54%. Наибольшую долю дохода от оказания сопутствующих аудиту услуг в Эстонии занимают услуги бухгалтерского учета и налоговые консультации.

В качестве научно-исследовательского метода автор использовала опрос. Для тестирования выдвинутых гипотез автор провела опрос бухгалтеров и финансовых руководителей эстонских компаний.

Первая гипотеза – При одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг риск зависимости аудитора увеличивается – не нашла подтверждения. Для тестирования этой гипотезы автор выяснила у респондентов, что происходит при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Большинство респондентов (59%) согласились с утверждением о том, что при одновременном оказании аудиторских и сопутствующих услуг аудитор эффективнее проводит аудит и оказывает более ценные сопутствующие услуги.

Вторая гипотеза – На степень увеличения риска зависимости влияет вид оказываемых сопутствующих услуг – нашла подтверждение. Для тестирования этой гипотезы автор предоставила список сопутствующих аудиту услуг согласно Кодексу профессиональной этики. Респонденты должны были выбрать, какие из услуг аудитор может оказывать без риска зависимости. К тем видам услуг, которые меньше других угрожают независимости аудитора, участники опроса отнесли услуги оценки; услуги, связанные с налогообложением; юридические услуги; услуги, связанные с финансированием компании и инвестиционной стратегией; услуги поддержки в судебных разбирательствах. Исходя из того, что выбор видов услуг, которые аудитор может оказывать без угрозы зависимости, был в относительно широком диапазоне, автор считает, что вторая гипотеза подтверждена.

Третья гипотеза – Для снижения риска зависимости аудитора при одновременном оказании обоих видов услуг необходимо ввести дополнительные ограничения – не нашла подтверждения. Для тестирования этой гипотезы автор попросила респондентов, указать необходимо ли, по их мнению, вводить дополнительные ограничения. 43% опрошенных склонились к мнению, что необходимо

ограничить одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, а 57% респондентов, напротив, считали, что в таких ограничениях нет необходимости.

Таким образом, лишь одна гипотеза из трех первоначально выдвинутых гипотез была подтверждена. Хотя первая гипотеза была опровергнута, ни один из респондентов не отметил, что все сопутствующие аудиту услуги аудитор может оказывать без риска зависимости. Автор делает вывод, что то, каким образом влияет одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг на независимость аудитора зависит от вида оказываемых услуг.

По мнению автора такой результат был получен благодаря двум факторам. Первым из них является знание финансовых скандалов с участием аудиторов, причиной которых стало ненадлежащее оказание сопутствующих аудиту услуг. Благодаря этому респонденты считают, что не все виды сопутствующих аудиту услуг аудитор может оказывать без угрозы независимости. Однако другим фактором является преобладание «микро- и малых предприятий» на эстонском рынке, а также отсутствие крупных скандалов с участием аудиторских компаний. Вероятно, эта особенность эстонского рынка повлияла на мнение респондентов. Кроме того, получаемое при проведении аудита понимание деятельности клиента помогает аудитору с меньшими денежными и временными затратами оказывать клиенту сопутствующие аудиту услуги. Со стороны клиента это приводит к тому, что ему оказываются более ценные сопутствующие услуги и аудитор эффективнее проводит аудит.

Работа дает читателю представление о сущности и видах сопутствующих аудиту услуг, а также дает ответ на вопрос о влиянии оказания сопутствующих аудиту услуг на степень независимости аудитора в Эстонии. Работу смогут использовать аудиторы для более точного понимания своих рисков при оказании сопутствующих аудиту услуг. Работа также представляет интерес для аудиторов в связи с тем, что дает обзор нормативно-правовой базы оказания сопутствующих аудиту услуг в разных странах.

Наибольшую ценность работа может представить Аудиторской палате Эстонии. В работе представлены мнения бухгалтеров и финансовых руководителей компаний относительно того, как одновременное оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг влияет на независимость аудитора. Исходя из того, что в будущем объем рассматриваемых услуг будет расти, будет своевременным узнать мнение финансовых кругов Эстонии.

SUMMARY

NON-AUDIT SERVICES AND AUDITOR'S DEPENDENCE RISK

Jana Korobkova

Arising in the early 20th century as a separate type of service, non-audit services have become an integral part of the audit activity at the moment. The appearance of this type of service was due to rapidly increasing competition in the audit market. The search for alternative sources of income led accounting firms to the need for providing their clients non-audit services in addition to the audit. Volume and the range of provided non-audit services increases every year. The cost of non-audit services often exceeds the cost of the audit. Such changes in the proportions of different types of audit firms' services have not gone unnoticed. Regulatory authorities in many countries have imposed restrictions on the simultaneous provision of audit and non-audit services. This was done in order to reduce the risk that those services impose on auditor's integrity and independence. In addition the problem of auditor's dependence threat attracted even more attention after the investigation of major financial scandals. Auditing firms have been involved basically in all major incidents. It turned out that the cost of provided non-audit services exceeded the sums that clients pay for an audit by several times.

Many research papers were introduced where authors were trying to answer the question of whether there is a risk of auditor's dependence when auditor provides audit and non-audit services at the same time. However, the results did not give a clear answer to this question. The authors of many studies, in contrast, came to the conclusion that, the auditor carries out audit procedures more efficiently and provides more valuable non-audit services, while offering both types of services at the same time.

The aim of the work is to identify the impact of the provision of non-audit services to the degree of auditor's independence in Estonia. The author has analyzed Estonian audit market on the example of five largest auditing companies for the period from 2011 to 2015. The author found that the average ratio of the cost of the non-audit services to the total

revenue of auditing firms is 40%. However, this figure differs between the auditing firms from 13% to 54%. The largest part of revenue from the provision of non-audit services in Estonia consists of accounting services and tax advice.

The author used a survey as a research method. To test the hypotheses the author conducted a survey of accountants and financial managers of Estonian companies.

The first hypothesis – The simultaneous provision of audit and non-audit services increases auditor's dependence risk – was not confirmed. To test this hypothesis, the author asked the respondents to describe the results from simultaneous provision of audit and non-audit services. The majority of respondents (59%) agreed with the statement that, the auditor carries out an audit more efficient and provides more valuable non-audit services, providing both types of services at the same time.

The second hypothesis – The kind of provided non-audit services affects on the degree of auditor's independence – has been confirmed. To test this hypothesis, the author provided a list of non-audit services in accordance with the Code of Professional Ethics. Respondents were asked to choose which of the services the auditor may provide without dependence risk. Non-audit services, which have smaller effect on the auditor's independence, are: valuation services; tax advice; legal services; services related to the company's financing and investment strategy; support services in legal proceedings. Based on answers the author assumes that the second hypothesis is confirmed, based on the fact that the number of services, which the auditor may provide without dependence risk is much smaller than the number of services that affect auditor's work.

The third hypothesis – It is necessary to introduce additional restrictions to reduce the auditor's dependence risk – was not confirmed. To test this hypothesis, the author asked respondents to indicate whether they think it is necessary to introduce additional restrictions to lower the risks. 43% of respondents were certain that the mentioned limits should be placed to reduce the effects from simultaneous provision of audit and non-audit services. 57% of respondents, on the other hand, believed that such restrictions are not necessary.

Thus, only one hypothesis of the three original hypotheses was confirmed. Although the first hypothesis has been disproved, none of the respondents said that auditor can provide all kinds of non-audit services without dependence risk. The author concludes that the way in which the simultaneous provision of audit and non-audit services affects the auditor's independence depends on the kind of services provided.

The work provides an overview of the nature and different types of non-audit services, as well as answers to the question about the impact of the provision of non-audit services to the degree of auditor's independence in Estonia. Auditors can use the work for better understanding of their risks in the provision of non-audit services.

However, the work may provide the greatest value to the Estonian Board of Auditors. The paper presents the opinion of accountants and financial managers about the simultaneous provision of audit and non-audit services and the auditor's independence. Based on the fact that the scope of non-audit services will grow in the future, it is timely to know the opinion professionals and experts that are part of Estonian financial-services industry.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

- Зевайкина А. (2010). Понятие и соотношение аудита и сопутствующих аудиту услуг. – Финансовый анализ № 5.
<http://1fin.ru/?id=607> (10.05.2016)
- APB Ethical Standard 5 (revised). The auditing practices board.
[https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/ES-5-\(Revised\)-Non-audit-services-provided-to-audi.pdf](https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/ES-5-(Revised)-Non-audit-services-provided-to-audi.pdf) (10.05.2016)
- Audit Fees and Non-Audit Fees: A Thirteen Year Trend. Audit Analytics.
<http://www.auditanalytics.com/blog/audit-fees-and-non-audit-fees-a-thirteen-year-trend/> (10.05.2016)
- Beattie V., Fearnley S. (2009). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. – *Review of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.
<https://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/research%20and%20academics/publications%20and%20projects/audit%20and%20assurance%20publications/audit-or%20independence%20and%20non%20audit%20services.ashx> (10.05.2016)
- Betts M. (2001). GE's Appliance Park Still an IT Innovator. – *Computerworld vol. 35, issue 5*.
- Bigus J., Zimmermann R-C. (2008). Non-audit fees, market leaders and concentration in the German audit market: A descriptive analysis. – *International Journal of Auditing*. pp 159-179.
- Boyd C. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. – *Business Ethics Quarterly vol. 14, issue 3*. pp 377-398.
- Brock J. (2013). *The Structure of American Industry: Twelfth Edition*. Waveland Press Inc.
- Callahan D. (2007). *The Cheating Culture: Why More Americans Are Doing Wrong to Get Ahead*. Harcourt.

Canning M., Gwilliam D. (1999). Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland. – *European Accounting Review vol. 8 issue 3*. pp 401-419.

Code of ethics for professional accountants 2015. IFAC.
<https://www.ethicsboard.org/iesba-code> (10.05.2016)

Dhaliwal D., Lamoreaux P., Lennox C., Mauler L. (2015). Management Influence on Auditor Selection and Subsequent Impairments of Auditor Independence during the Post- SOX Period. – *Contemporary Accounting Research vol. 32 issue 2*. pp 575-607.

Dickins D., Higgs J., Skantz T. (2008). Estimating Audit Fees Post- SOX. – *Current Issues in Auditing vol. 2 issue 1*. pp A9-A18.

Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council. Official Journal of the European Union.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0043-20140616&from=EN> (10.05.2016)

Dodor J., Darby M. (2012). Joint provision of external audit and non-audit services: alternative propositions. – *Journal of Finance and Accountancy*. pp 1-14.

Eesti statistika aastaraamat 2015. Statistikaamet.
<http://www.stat.ee/90732> (10.05.2016)

Eighth Council Directive 84/253/EEC. Official Journal of the European Union.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:31984L0253&from=en> (10.05.2016)

Ettredge M., Chan L., Scholz S. (2007). Audit Fees and Auditor Dismissals in the Sarbanes–Oxley Era. – *Accounting Horizons vol. 21 issue 4*. pp 371-386.

Gray I., Manson S. (2007). The audit Process: principles, practice and cases. Cengage Learning EMEA. United Kingdom.

Guiral A., Ruiz E., Choi H. (2014). Audit report information content and the provision of non-audit services: Evidence from Spanish lending decisions. – *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation vol. 23 issue 1*. pp 44-57.

Gwilliam D., Teng C., Marnet O. (2014). How does joint provision of audit and non-audit services affect audit quality and independence? – *Review of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.

<http://www.icaew.com/en/products/audit-and-assurance-publications/~media/481bd2be6ac7414cb4248996d259f8f5.ashx> (10.05.2016)

Hamilton J. (2004). Tyco shareholders approve auditor switch. – *Public Accounting Report vol. 28 issue 6*. pp 2-3.

Ianniello G. (2010). Disclosure of non-audit services in annual reports and auditor independence: Evidence from Italy. – *International Journal of Disclosure and Governance vol. 8*. pp 16–30.

Ketz J. E. (2006). *Accounting Ethics: Crisis in accounting ethics vol.4*. Routledge. New York.

Kinney J., William R., Palmrose Z., Scholz S. (2004). Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right? – *Journal of Accounting Research vol. 42 issue 3*. pp 561-588.

Kleinsmith W., Hewitt M., Previti L., Kachur R. (2016). Accounting ethics: post-conventional moral development and non-mandatory virtues; Making the case for ethics training in the undergraduate program.

Koh K., Rajgopal S., Srinivasan S. (2013). Non-audit services and financial reporting quality: evidence from 1978 to 1980. – *Review of Accounting Studies vol. 18 issue 1*. pp 1-33.

Läbipaistvusaruanne perioodi 1. juuli 2014 kuni 30. juuni 2015 kohta. AS Deloitte Audit Eesti.

http://www.audiiitorkogu.ee/docs/Deloitte_Audit_Eesti_LA_2014_2015.pdf
(10.05.2016)

Läbipaistvusaruanne 2015. AS Ernst&Young Baltic.

http://www.audiiitorkogu.ee/docs/Ernst_Young_Baltic_AS_AEV_LA_2014_2015.pdf
(10.05.2016)

Läbipaistvusaruanne perioodi 1. juuli 2014 kuni 30. juuni 2015 kohta. OÜ Grant Thornton Rimesse OÜ.

http://www.audiitorkogu.ee/docs/Grant_Thornton_Baltic_OU_AEV_LA_2014_2015.pdf (10.05.2016)

Läbipaistvusaruanne 1. juuli 2014 – 30. juuni 2015. OÜ KPMG Baltics.

http://www.audiitorkogu.ee/docs/KPMG_Baltics_OU_AEV_LA_20142015.pdf (10.05.2016)

Läbipaistvusaruanne 1. juuli 2014 – 30. juuni 2015. AS PricewaterhouseCoopers.

http://www.audiitorkogu.ee/docs/PricewaterhouseCoopers_AS_AEV_LA_2014_2015.pdf (10.05.2016)

Markham J. (2006). A Financial History of Modern U.S. Corporate Scandals: From Enron to Reform. M. E. Sharpe. New York.

Mason E. (1994). Public accounting – No longer a profession? – *CPA Journal* vol. 64 issue 7. p 34.

Melis A. (2005). Corporate Governance Failures: to what extent is Parmalat a particularly Italian case? – *Corporate Governance: An International Review* vol. 13 issue 4. pp 478-488.

Mirshekary S., Yaftian A., Cross D. (2005). Australian corporate collapse: The case of HIH Insurance. – *Journal of Financial Services Marketing* vol. 9 issue 3. pp 249-258.

Nevin J., Rao A., Martin J., Charles L. (2014). Waste Management, Inc. – *Journal of the International Academy for Case Studies* vol. 20 issue 3. pp 45-54.

Pandey S., Verma P. (2004). WorldCom Inc. – *Vikalpa: The Journal for Decision Makers* vol. 29 issue 4. pp 113-126.

Quick R., Warming-Rasmussen B. (2009). Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services: Perceptions by German Investors. – *International Journal of Auditing*. vol. 13 issue 2. pp 141-162.

- Quick R., Warming-Rasmussen B. (2015). An experimental analysis of the effects of non-audit services on auditor independence in appearance in the European Union: evidence from Germany. – *Journal of International Financial Management & Accounting* vol 26:2.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107–204– July 30, 2002. 107th Congress.
<https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (10.05.2016)
- Schulte A. (1965). Compatibility of management consulting and auditing. – *The Accounting Review* 40. pp 587-593.
- Svanström T., Sundgren S. (2012). The demand for non-audit services and auditor-client relationships: evidence from Swedish small and medium-sized enterprises. – *International Journal of Auditing* vol. 16 issue 1. pp 54-78.
- Wines G. (1994). Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: a note. – *Accounting & Finance* vol. 34 issue 1. pp 75-86.
- Zeff S. (2003). How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. – *Accounting Horizons* 17. pp 189–205.
- Zeff S. (2003). How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II. – *Accounting Horizons* 17. pp 267-286.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Удельный вес сопутствующих аудиту услуг от совокупного дохода пяти крупнейших аудиторских компаний в 2011—2014 гг.

	2011	2012	2013	2014
KPMG Baltics OÜ				
Auditeerimine	2 873 456	2 841 607	2 781 429	2 726 384
Maksualane ja ärinõustamine	832 948	777 452	1 231 810	1 284 320
Raamatupidamine, maksualane nõustamine	535 889	584 757	-	-
Kokku	4 242 293	4 203 816	4 013 239	4 010 704
PricewaterhouseCoopers AS				
Auditeerimine	3 353 000	3 511 000	3 791 000	3 960 000
Raamatupidamine, maksualane nõustamine	854 821	1 309 040	1 191 774	1 092 325
Finantsnõustamine	826 343	867 112	983 688	920 885
Ärinõustamine jm- juhtimisalane nõustamine	377 184	513 767	434 719	457 345
Muu teenindus	96 957	131 700	102 214	127 598
Kokku	5 508 305	6 332 619	6 503 395	6 558 153
Grant Thornton Rimes OÜ				
Auditeerimine	1 366 137	1 291 310	1 333 447	1 459 957
Raamatupidamine, maksualane nõustamine	1 165 174	1 266 878	1 317 182	1 430 065
Õigusnõustajate ja õigusbüroode tegevus	162 445	150 741	229 153	186 528
Finantsnõustamine	62 198	31 980	26 796	60 740
Ärinõustamine jm- juhtimisalane nõustamine	8 436	9 945	2 755	-
Kokku	2 764 390	2 750 854	2 909 333	3 137 290
Deloitte Audit Eesti AS				
Auditeerimine	1 599 254	1 581 822	1 331 538	1 711 688
Ärinõustamine jm- juhtimisalane nõustamine	56 833	94 613	85 938	100 810
Kokku	1 656 087	1 676 435	1 417 476	1 812 498
Ernst & Young Baltic AS				
Auditeerimine	2 844 644	2 977 822	3 458 336	3 611 718
Raamatupidamine, maksualane nõustamine	1 264 222	1 291 345	1 413 871	1 611 187
Ärinõustamine jm- juhtimisalane nõustamine	1 146 713	1 291 008	1 366 180	957 100
Muu	351 901	257 262	260 900	326 822
Kokku	5 607 480	5 817 437	6 499 287	6 506 827

Приложение 1 (продолжение)

Auditeerimine	12 036 491	12 203 561	12 695 750	13 469 747
Auditivälised teenused	7 742 064	8 577 600	8 646 980	8 555 725
Auditivälised teenused/ Kogu teenuste maksumus	39,1%	41,3%	40,5%	38,8%

Источник: (Составлено автором на основании годовых отчетов аудиторских компаний)

Приложение 2. Анкета, предоставленная бухгалтерам и финансовым руководителям для заполнения.

Lugupeetud Vastaja!

Olen Tallinna Tehnikaülikooli üliõpilane. Kirjutan oma magistritööd teemal: „Auditivälised teenused ja vandeaudiitori sõltuvusrisk“. Palun Teie abi küsimustiku täitmisel. Ankeeti kasutatakse ainult magistritöö kirjutamisel. Mõned küsimused eeldavad mitut vastusevarianti. Palun valida kõige sobivamad.

Sissejuhatus: Vandeaudiitori (edaspidi – audiitori) sõltumatuse probleemi uuritakse juba hulk aastaid. Suurte finantskandaalide uurimisel (*Enron, Worldwide, Xerox, Parmalat* ja muud) on selgunud, et auditiväliste teenuste maksumus ületas oluliselt auditi maksumuse. Seoses sellega võeti vastu seadused, mis piiravad auditi ja auditiväliste teenuste üheaegset osutamist. Vaatamata sellele, on probleem säilinud tänaseni. Sellel suvel jõustub Euroopa Liidus uus Direktiiv, mis kehtestab rangemad piirangud.

Selgitus: Auditiväliste teenuste hulka kuuluvad:

- Raamatupidamisteenused
- Hindamisteenused
- Maksuteenused
- Siseauditi teenused
- IT-süsteemide alased teenused
- Kohtuprotsessis abistamise teenused
- Juriidilised teenused
- Värbamisteenused
- Korporatiivse rahanduse (*Corporate Finance*) teenused (nt nõustamine struktureerimise või finantseerimise korraldamise suhtes)

Esimene osa. Isiklikud andmed

1. Teie ametikoht:

- Finantsjuht
- Peاراamatupidaja
- Raamatupidaja
- Raamatupidaja assistent
- Muu, palun täpsustada: _____

2. Teie töökogemus eespool nimetatud ametikohtadel:

- Alla 5 aastat
- 5-10 aastat
- 10-15 aastat
- Üle 15 aasta

Приложение 2 (продолжение)

Teine osa. Ettevõtte andmed

3. Välisauditi läbiviimine on teie ettevõttele kohustuslik.

- Jah
- Ei

Kui te vastasite „jah“ kolmandale küsimusele, siis palun vastata küsimustele 4-7. Kui teie vastus oli „ei“, siis liikuge edasi kolmandasse osasse.

4. Kas teie ettevõttele osutatakse/on varem osutatud auditivälised teenused? (auditiväliste teenuste nimekiri on toodud sissejuhatuses)

- Jah
- Ei

5. Kui jah, siis milliseid auditiväliseid teenuseid osutatakse/on varem osutatud?

- Raamatupidamisteenused
- Hindamisteenused
- Maksuteenused
- Siseauditi teenused
- IT-süsteemide alased teenused
- Kohtuprotsessis abistamise teenused
- Juriidilised teenused
- Värbamisteenused
- Korporatiivse rahanduse (*Corporate Finance*) teenused (näiteks, nõustamine struktureerimise või finantseerimise korraldamise suhtes)

6. Milline audiitorühing osutab selliseid teenuseid?

- Audiitorühing, mis viib läbi kohustusliku auditi
- Muu audiitorühing
- Muu, täpsustada: _____

7. Kui te vastasite kuuendale küsimusele „Audiitorühing, mis viib läbi kohustusliku auditi“, siis miks te valisite just sellise audiitorühingu auditiväliste teenuste tellimisel?

- Pikaajaline koostöö aitab audiitorühingul osutada auditiväliseid teenuseid efektiivsemalt
- Kulud ja aeg, mis lähevad muu audiitorühingu otsimiseks on liiga suured
- Muu, täpsustada: _____

Kolmas osa. Teie arvamus auditi ja auditiväliste teenuste üheaegse osutamise kohta.

8. Teie arvamusel auditi ja auditiväliste teenuste üheaegsel osutamisel ...

- ... audiitori objektiivsus ja sõltumatus langeb
- ...audiitor viib auditi läbi efektiivsemalt ja osutab väärtuslikumaid auditiväliseid teenuseid tänu oma teadmistele auditeeritavast
- Muu (palun täpsustada): _____

Приложение 2 (продолжение)

9. Milliseid teenuseid järgnevast nimekirjast võib audiitor osutada ilma sõltuvusohuta?
- Raamatupidamisteenused
 - Hindamisteenused
 - Maksuteenused
 - Siseauditi teenused
 - IT-süsteemide alased teenused
 - Kohtuprotsessis abistamise teenused
 - Juriidilised teenused
 - Värbamisteenused
 - Korporatiivse rahanduse (*Corporate Finance*) teenused (nt nõustamine struktureerimise või finantseerimise korraldamise suhtes)
10. Kas Teie arvates on vaja piirata auditi ja auditiväliste teenuste üheaegset osutamist?
- Jah
 - Ei
11. Kui Te vastasite eelmisele küsimusele „jah“, siis milliseid piiranguid oleks teie arvates vaja kehtestada?
- Auditi ja auditiväliste teenuste üheaegse osutamise täielik keeld
 - Auditi ja auditiväliste teenuste üheaegse osutamise osaline keeld
 - Auditi ja auditiväliste teenuste maksumuse kohustuslik avalikustamine auditeeritava ettevõtte majandusaasta aruandes.
 - Auditiväliste teenuste maksumuse suhte audiitori kogu teenuste maksumusse kohustuslik avalikustamine auditeeritava ettevõtte majandusaasta aruandes.
 - Auditiväliste teenuste maksumuse maksimaalse suhte audiitori kogu teenuste maksumusse kehtestamine

Приложение 3. Результаты ответов на первый и второй вопросы анкеты

Первый вопрос:

Должность	Кол-во ответивших	%
Финансовый руководитель	4	8%
Главный бухгалтер	16	31%
Бухгалтер	19	37%
Ассистент бухгалтера	7	14%
Другая должность	5	10%
Всего	51	100%

Источник: (Составлено автором на основании полученных ответов респондентов)

Второй вопрос:

Опыт работы	Кол-во ответивших	%
до 5 лет	15	29%
5-10 лет	19	37%
10-15 лет	8	16%
Более 15 лет	9	18%
Всего	51	100%

Источник: (Составлено автором на основании полученных ответов респондентов)

Приложение 4. Результаты ответов на девятый вопрос анкеты

Услуги, оказываемые аудитором без риска зависимости	Кол-во ответивших	Соотношение полученных ответов к максимально возможному кол-ву ответов (51 ответ)
Бухгалтерский учет	7	14%
Кадровые услуги	9	18%
Внутренний аудит	12	24%
Услуги, связанные с информационными системами	13	25%
Услуги поддержки в судебных разбирательствах	19	37%
Услуги, связанные с корпоративными финансами*	22	43%
Юридические услуги	24	47%
Услуги, связанные с налогообложением	25	49%
Услуги оценки	26	51%

Источник: (Составлено автором на основании полученных ответов респондентов)

Приложение 5. Результаты ответов на одиннадцатый вопрос анкеты

Возможные ограничения	Кол-во ответивших	Соотношение полученных ответов к максимально возможному кол-ву ответов (22 ответа)
5) Требование о раскрытии соотношения стоимости	2	9%
4) Полный запрет	3	14%
3) Требование о раскрытии стоимости	3	14%
2) Установление максимального соотношения	5	23%
1) Частичный запрет	14	64%

Источник: (Составлено автором на основании полученных ответов респондентов)

Приложение 6. Результаты ответов на пятый и шестой вопросы анкеты

	Кол-во ответивших	
	Оказанные сопутствующие аудиту услуги	Сопутствующие аудиту услуги, оказанные аудиторской компанией, проводящей аудиторскую проверку
Сопутствующие аудиту услуги		
Бухгалтерский учет	3	2
Услуги оценки	8	5
Услуги, связанные с налогообложением	4	4
Внутренний аудит	1	1
Услуги, связанные с информационными системами	8	2
Услуги поддержки в судебных разбирательствах	2	0
Юридические услуги	9	3
Кадровые услуги	3	1
Услуги, связанные с корпоративными финансами	3	3

Источник: (Составлено автором на основании полученных ответов респондентов)