

Ключевые слова:

аудиторская деятельность, рынок аудиторских услуг, панельное обследование, объем аудиторских услуг, аудиторская статистика

Е. М. Гутцайт, д. э. н.,

вед. науч. сотр. Центра бухгалтерского учета, аудита и государственного финансового контроля НИФИ ГУМФ
(e-mail: egutzait@yandex.ru)

Методы анализа современного рынка аудиторских услуг

Вряд ли нужно доказывать пользу и актуальность анализа состояния российского рынка аудиторских услуг (РАУ). Как и в случае с другими рынками товаров и услуг, такой анализ является действенным инструментом улучшения РАУ. Тем более что в отечественном аудите по мере его становления постепенно иссякает другой сильный источник первоначально значительного улучшения РАУ — западный опыт.

Анализ состояния РАУ, конечно, — частный случай экономического анализа и относится к его отраслевому уровню, поскольку аудит является отраслью (чистой, если речь идет только об аудиторских проверках, и административной, если говорить и о других аудиторских услугах, таких как консалтинг, ведение бухгалтерского учета у клиента в порядке аутсорсинга, обучение персонала и т. д.)¹. С другой стороны, анализ состояния РАУ можно рассматривать как еще одно применение в экономической науке позитивного подхода, который изучает ситуацию в реальности, в отличие от нормативного подхода, изучающего, что должно быть в рассматриваемой области. Согласно М. Фридману, «позитивная экономическая наука принципиально независима от какой-либо этической позиции или нормативных суждений... Короче говоря, позитивная экономическая наука является или может являться “объективной” наукой точно в том же смысле, как и любая из физических наук»². Другими словами, экономические науки, в т. ч. и аудиторская, при позитивном подходе изучают объективную, так или иначе сформировавшуюся реальность, абстрагируясь (пусть на практике зачастую не на все сто процентов) от этических позиций и нормативных актов, участвовавших в ее формировании³. В полной мере это относится и к анализу состояния РАУ.

¹ См.: Гутцайт Е. М. Аудит и другие науки. — М.: ВивидАрт, 2011. — С. 86–94.

² Худокормов А. Г. Экономическая теория: Новейшие течения Запада. — М.: ИНФРА-М, 2009. — С. 84.

³ О нормативном и позитивном подходе применительно к аудиту см.: Гутцайт Е. М. Аудит и другие науки. — М.: ВивидАрт, 2011. — С. 39–47.

Рассмотрим теперь вопрос, какой характер носит анализ состояния РАУ — направленный или ненаправленный. Направленный анализ относится к решению конкретной, обычно управленческой задачи и зачастую выливается в конструирование набора возможных ее решений и в рассмотрение возникающих при этом сценариев и их последствий. Ненаправленный анализ работает, так сказать, «на полку», и к его результатам обращаются различные лица (круг которых может быть заранее не очерчен) для решения различных задач (перечень которых обычно составить затруднительно) и в различное время (которое заранее, как правило, неизвестно). Аналогично можно говорить о направленной и ненаправленной информации, направленном и ненаправленном ее сборе и т. п. Примером ненаправленной информации могут служить: размер ВВП, большинство демографических показателей, объем оказанных в стране аудиторских услуг за год, прибыль предприятия и т. д. В качестве примера направленной информации можно привести установление причин, по которым аудиторская фирма сорвала внешний контроль качества ее работы, что обслуживает задачу принятия мер в отношении нее. По-видимому, применительно к РАУ анализ его состояния в большинстве ситуаций неизбежно будет ненаправленным. Направленный же (и промежуточные случаи, если таковые вообще возможны) — довольно редкое явление. Таким образом, анализ состояния РАУ порождает, как правило, ненаправленную аналитическую информацию.

Ненаправленный характер анализа состояния РАУ существенно затрудняет его проведение. Особенно это относится к конструированию набора показателей для сбора информации о них и дальнейшей аналитической работе с ними. При этом существуют опасности двух видов. С одной стороны, это вероятность упустить какие-то важные для анализа РАУ показатели; она не такая серьезная, как может показаться на первый взгляд, поскольку обычно существует возможность корректировки программы анализа, а значит, и последующего введения важного показателя в указанный набор. Гораздо неприятнее, по нашему мнению, противоположная в некотором смысле опасность — иметь в наборе исчисляемых показателей объективно малозначимые. Ведь статистики, аналитики, различные пользователи и т. д. могут внести в программу сбора исходной информации, ее дальнейшей обработки и анализа разные показатели. Причем, возможно, с большим «запасом», после чего удалить их оттуда затруднительно. По терминологии технических наук сигнал, т. е. важные показатели, будет сильно замаскирован шумами.

Чтобы в какой-то мере смягчить указанные опасности, целесообразно, на наш взгляд, взять за основу ежегодный доклад Минфина России (например, его последний выпуск)⁴, расширить состав его показателей и их анализ, не пытаясь на первых порах выявлять излишние, объективно малозначимые показатели.

Другой возможный недостаток при анализе состояния РАУ — бессистемность. Проявляется он в том, что в произвольном порядке (а зачастую с перескоками и возвратами) подвергаются анализу различные стороны функционирования РАУ. Избежать его, опять-таки лишь в некоторой мере, можно, по нашему мнению, структурировав

⁴ См.: Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiiauditorskoy_deyatelnosti_v_2010_godu.doc).

анализ РАУ, например, в таком порядке: объемы аудиторских услуг, их производители и пользователи, цены, качество (все это как в целом, так и в различных разрезах)⁵, инфраструктура РАУ, деятельность его регуляторов. Полезно, ввиду разнообразного характера анализа состояния РАУ, добавить сюда еще рубрику «Разное».

АНАЛИЗ ОБЪЕМОВ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Данные по годовым объемам аудиторских услуг на РАУ в целом по стране приводятся в различных материалах⁶, но лишь в текущих ценах, без перевода их в сопоставимые цены, что затрудняет изучение динамики РАУ. Кроме того, там не исчисляется отношение этого объема к ВВП (что вполне можно делать в текущих ценах для обоих показателей). Такая информация нами получена и приведена в таблице. В третьей строке приводится объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах (Y_t), взятый из официального источника⁷, а в пятой — его отношение к ВВП (α). Для удобства анализа эти и другие показатели приводятся в таблице с некоторым округлением (см. табл.).

Показатель Y_t не только выражает величину объема оказанных аудиторских услуг в долях ВВП, но может, кроме того, с хорошим приближением служить оценкой вклада аудиторской отрасли в ВВП и его динамики, поскольку такой вклад определяется вычитанием из Y_t промежуточного потребления аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, размер которого здесь (в отличие от многих других отраслей) весьма мал. Ведь в аудите в промежуточное потребление входят затраты на бумагу, магнитные носители, электроэнергию и т. п., которые невелики по сравнению с добавочной стоимостью, включающей в себя заработную плату, прибыль, амортизацию (если аудиторская организация арендует помещение, то она по существу оплачивает часть амортизации здания его владельцу; значит, эта плата входит в добавочную стоимость, а не в промежуточное потребление). Поэтому на первых порах вполне можно обойтись без указанного вычитания, а впоследствии учесть его, например, через поправочные коэффициенты, на которые надо будет умножить Y_t (ввиду вышесказанного они будут близки к единице).

Таблица

Некоторые показатели аудиторской статистики в 2004–2010 гг.

Показатель	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ВВП в текущих ценах VVP_t , трлн руб.	17,0	21,6	26,9	33,2	41,3	38,8	44,9
ВВП в ценах 2008 г. VVP_c , трлн руб.	31,4	33,4	36,1	39,2	41,3	38,1	39,6
Объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах Y_t , млрд руб.	20,5	28,9	34,4	41,7	50,1	49,6	49,1
Рост Y_t в % к предыдущему году ΔY , %		41,0	19,0	21,2	20,1	-1,0	-1,0
Величина $\alpha = Y_t/VVP_t$, %	0,121	0,133	0,128	0,126	0,121	0,128	0,109

⁵ Объемы реализации товаров (услуг), цены на них, их качество — основные характеристики любого рынка.

⁶ См., например: Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiia_auditorskoy_deyatelnosti_v__2010_godu.doc).

⁷ Там же.

Показатель	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах $Y_c = ВВП_c \times \alpha$, млрд руб.	37,8	44,4	46,2	49,2	50,1	48,7	43,2
Доля выручки от аудиторских проверок в аудиторских услугах по данным Минфина России D_M , %				44,0	48,0	46,5	48,7
Доля выручки от аудиторских проверок в аудиторских услугах по данным «Эксперт РА» D_3 , %	40,4	42,0	41,2	41,0	40,0	40,0	
Выручка от аудиторских проверок в текущих ценах $AP_T = Y_T \times D_M$, млрд руб.				18,4	24,0	23,1	23,9
Выручка от аудиторских проверок в сопоставимых ценах $AP_c = Y_c \times D_M$, млрд руб.				21,7	24,0	22,6	21,0
Выручка от других аудиторских услуг в текущих ценах $DU_T = Y_T - AP_T$, млрд руб.				23,3	26,0	26,6	25,2
Выручка от других аудиторских услуг в сопоставимых ценах $DU_c = Y_c - AP_c$, млрд руб.				27,6	26,0	26,1	22,2
Количество проаудированных организаций N , тыс. ед.		60,8	80,3	84,9	93,0	92,7	87,1
Средняя выручка (гонорар) за одну аудиторскую проверку в текущих ценах $\Gamma_T = AP_T/N$, тыс. руб.				216,2	258,5	248,8	274,5
Средняя выручка (гонорар) за одну аудиторскую проверку в сопоставимых ценах $\Gamma_c = AP_c/N$, тыс. руб.				255,2	258,3	244,4	241,5
Темпы инфляции, % (справочно)	11,7	10,9	9,0	11,9	13,3	8,8	8,8

Источник: составлено автором по данным Росстата и «Эксперт Ра» и по собственным расчетам.

Из таблицы видно, что в последние годы перед экономическим кризисом объем оказанных аудиторских услуг быстро возрастал, значительно опережая при этом темпы роста инфляции. Иными словами, в абсолютном плане РАУ развивался. Иначе обстоит дело с развитием в относительном плане (т. е. в сравнении с другими отраслями), поскольку значение α в эти годы было более или менее стабильно, а значит, доля аудита в ВВП по большому счету не менялась. Если учесть, что при социалистической системе α был равен 0 (аудит тогда не существовал), а его нарастание в конце прошлого века было, разумеется, постепенным, то можно сделать вывод: в предкризисные годы отечественный аудит в относительном плане не развивался.

Другой результат, который следует из анализа динамики показателя α , заключается, на наш взгляд, в дополнительной аргументации той точки зрения, что круг субъектов обязательного аудита надо расширять, а не сужать, как это было сделано аудиторским законодательством в 2010 г. Тогда малые субъекты обязательного аудита пролоббировали его отмену для себя, мотивируя это необходимостью сокращения издержек (излишних, как им казалось) и тем, что они не выходят на фондовые рынки. Но такое сужение привело к снижению достоверности бухгалтерской отчетности этих субъектов,

что является, по нашему мнению, главным аргументом против него. А дополнительный аргумент заключается в том, что такая сравнительно молодая отрасль, как аудит, прекратила свое развитие (пусть только в относительном плане), и поэтому в порядке ее государственной поддержки целесообразно расширить круг субъектов обязательного аудита. Наконец, весьма полезным представляется нам межстрановое сопоставление показателя α , что позволит сравнивать относительные позиции аудиторской отрасли в различных странах и в группах стран — развитых, развивающихся и т. д.

Обращает на себя внимание резкое падение значения α в 2010 г. Согласно одному из принципов анализа — принципу оценки аномалий — любые значимые «всплески», даже если они имеют позитивный характер, должны как минимум идентифицироваться и объясняться и как максимум тщательно анализироваться⁸. Указанное снижение α объясняется падением объема оказанных аудиторских услуг в текущих ценах несмотря на существенную инфляцию (8,8 %), тогда как аналогичные показатели большинства других отраслей выросли, на что указывает значительное увеличение $ВВП_t$. А вот почему упал Y_t — вследствие ли ухода с РАУ значительного числа малых экономических субъектов, общего снижения интереса к аудиторским услугам из-за экономического кризиса, снижения цен на РАУ (точнее, ранжирование этих причин) — этот вопрос нуждается в дальнейшем изучении. Будем надеяться, что статистические материалы за 2011 г. такому изучению помогут.

В таблице представлены также объемы оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах ($ВВП_c$). В качестве базового года при этом был выбран 2008 г., поскольку Росстат приводит значения ВВП в сопоставимых ценах именно этого года. Далее, полагая, что отношение объема оказанных аудиторских услуг к ВВП в текущих и в сопоставимых ценах примерно одинаково (другими словами, что вклад аудиторской отрасли в ВВП и в сопоставимых ценах равен α), получаем объемы оказанных аудиторских услуг в ценах 2008 г. (Y_c). Видно, что динамический ряд этого показателя очищен от влияния инфляции и потому более подходит для решения вопросов о развитии российского аудита, чем динамический ряд Y_t .

В таблице построен динамический ряд и еще одного важного показателя — доли собственно аудита (т. е. аудиторских проверок) в общем объеме оказанных аудиторских услуг (D_M); он взят из ежегодных материалов Минфина России⁹. Эти данные показывают, что в последние годы показатель D_M стабилизировался на уровне 44–49 %. Но раньше он был значительно выше.

Последний вывод следует из анализа аналогичного показателя доли собственно аудита D_3 , который агентство «Эксперт РА» издавна публиковало в журналах «Аудитор» и «Эксперт» на базе добровольных обследований 150 крупнейших аудиторских фирм, работающих в нашей стране. Данные за 2004–2009 гг. приведены в строке 8 таблицы¹⁰, а за 1998–2003 гг. они составляют соответственно 64,7; 60,7; 53,6; 48,4; 45,5 и 42,4 % (видно, что D_3 снижался с уровня 60–65 % до выхода на «плато» с уровнем

⁸ См.: Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. — С. 216.

⁹ См.: Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiy_auditorskoy_deyatelnosti_v__2010_godu.doc).

¹⁰ К сожалению, данные за 2010 г. «Эксперт РА» не представил ни в одном из журналов.

около 40 %). Из данных за 2007–2009 гг. следует, что D_M больше, чем D_3 : это объясняется тем, что крупные фирмы в большей степени сосредоточены на сопутствующих аудиту услугах (в первую очередь консультационных), а мелкие — на аудиторских проверках. Но общий вид динамики обоих показателей естественно считать одинаковым, так что представление о высоких значениях показателя D_M в конце 1990-х гг. кажется вполне логичным.

Если же сравнивать ценность D_M и D_3 , то последний показатель представляется нам характеризующим весь РАУ несколько хуже, поскольку многие аудиторские фирмы обследование со стороны «Эксперт РА» игнорировали (среди таких были и очень крупные, например из «Большой четверки»¹¹). Кроме того, достоверность информации, представляемой добровольно, по-видимому, ниже направляемой в Минфин России через систему Росстата. Поэтому главным из этих двух показателей, на наш взгляд, следует считать D_M , а значение D_3 логично относить преимущественно к верхней части спектра аудиторских фирм, да и то с определенной осторожностью.

Знание D_M позволяет получить динамические ряды выручки от аудиторских проверок как в текущих, так и в сопоставимых ценах, после чего нетрудно вычислить выручку от других аудиторских услуг, опять-таки как в текущих, так и в сопоставимых ценах. Эти построения выполнены соответственно в строках 9–12 таблицы. Указанные показатели в сопоставимых ценах очищены от влияния инфляции и позволяют лучше оценивать динамику обеих составляющих общего объема оказанных аудиторских услуг.

В таблице представлен также динамический ряд количества проведенных за год аудиторских проверок. Следует иметь в виду, что цифры за 2005 и 2006 гг. относятся лишь к субъектам обязательного аудита. Наряду с объемом оказанных аудиторских услуг этот ряд характеризует развитие РАУ, но по линии натуральных показателей (здесь можно провести аналогию с добычей нефти и пр. в миллионах тонн и в стоимостных показателях). Сочетание и совместное изучение стоимостных и натуральных объемных показателей — распространенный статистический прием, характеризующий различные рынки товаров и услуг как в статике, так и в динамике.

Еще один интегральный объемный показатель, динамику которого целесообразно отслеживать, — число субъектов обязательного аудита. Поскольку огромное количество аудиторских проверок относится к обязательным, а доля инициативного аудита в нашей стране (да и во всем мире¹²) весьма мала, то этот показатель с хорошим приближением характеризует потенциальную емкость важной части РАУ — рынка обязательных аудиторских проверок. Известно, что сейчас обязательный аудит проходят на практике далеко не все его субъекты. Аналогичные показатели используются и в других областях. Например, в страховом деле есть понятие страхового поля — это «максимальное число объектов, находящихся на определенной, заранее оговоренной территории, которые могут быть застрахованы»¹³. К сожалению, сейчас этот показатель, по-видимому, не оценивается, и, более того, не просматривается никакого другого пути его оценки, кроме как нагрузить сбором информации о числе субъектов обязательного аудита (причем в различных разрезах) Росстат.

¹¹ «Большая четверка» — это четыре крупнейшие в мире компании, предоставляющие аудиторские и консалтинговые услуги: PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young и KPMG.

¹² См., например: Адамс Р. Основы аудита. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — С. 94.

¹³ Ивченко Ю. С. Статистика. — М.: РИОР, ИНФРА-М, 2006. — С. 344.

Другое направление анализа состояния РАУ связано с изучением производителей и пользователей аудиторских услуг. Официальные материалы¹⁴ справедливо уделяют ему большое внимание. В них приводятся данные о количестве аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, рассматривается это количество в динамике, в разрезе саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов; обосновывается вывод, что масштабы деятельности индивидуальных аудиторов не оказывают существенного влияния на функционирование РАУ; анализируется половозрастная структура аудиторов и т. д. По аудиторской клиентуре, т. е. по внутренним пользователям аудита, приводятся: общее число аудиторских проверок, их разбивка по клиентам с различной выручкой от продажи товаров (услуг), данные по клиентам в территориальном разрезе (группировки по Москве, Санкт-Петербургу и другим регионам), информация по типам аудиторских заключений и т. д. К сожалению, при этом отсутствует какая-либо информация о внешних пользователях аудита, т. е. о лицах и органах, пользующихся результатами аудиторских проверок, но не имеющих договоров с аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами. Кроме того, нет данных о доле инициативного аудита в общем количестве аудиторских проверок. Оба эти обстоятельства затрудняют оценку реальной востребованности аудита как общественного института.

АНАЛИЗ ЦЕН НА РЫНКЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Положение дел с анализом цен на РАУ значительно хуже, чем с анализом объемов аудиторских услуг, их производителей и пользователей. Здесь, как правило, отсутствует информация обобщающего характера, а имеются лишь отрывочные сведения; соответственно, их анализ носит фрагментарный характер. Приведем примеры. Аудит небольших предприятий с оборотом менее 20 млн руб. стоит обычно 75–90 тыс. руб., тогда как обзорная аудиторская проверка — примерно 30 тыс. руб.¹⁵ Средняя стоимость часа работ для московских фирм из первой двадцатки составляла в 2002 г. примерно \$60¹⁶. Встречаются сведения и качественного характера, скажем, что у петербургских (а тем более провинциальных) аудиторских фирм цены значительно ниже, чем у московских. Положение осложняется тем, что аудиторские фирмы не спешат делиться подобной информацией, полагая (к сожалению, вполне справедливо), что ее публикация ослабит позиции фирмы в борьбе с конкурентами и в переговорах с клиентами — последние будут рассматривать опубликованные цифры не как среднюю цену, а как исходную в переговорах, которую можно попытаться снизить.

Хотелось бы остановиться на оригинальном исследовании уровня цен на аудиторские услуги, которое проводила несколько лет тому назад аудиторская фирма ФБК. При допущении, что аудиторы тратят 60 % своего годового времени на работу у клиента¹⁷, зная годовую выручку фирмы и численность работников в ней, а значит, и общее время работы сотрудников фирмы, потраченное на всех клиентов, можно простым делением

¹⁴ См., например: Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiia_auditorskoy_deyatelnosti_v_2010_godu.doc).

¹⁵ См.: Захаров В. Ю. Аудиторский обзор как вид аудиторских услуг // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 5. — С. 8.

¹⁶ См.: Пятенко С. В., Сапрыкина Т. Ю. Крупнейшие российские аудиторско-консалтинговые фирмы в 2002 году // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2003. — № 4. — С. 4.

¹⁷ Эта цифра имеет не очень большой разброс по фирмам и довольно стабильна во времени.

годовой выручки на это общее время получить почасовые ставки рассматриваемой аудиторской фирмы¹⁸. Важно, что это будут окончательные (а не заявленные, которые обычно значительно выше) цены, правда, весьма приблизительные¹⁹. К сожалению, этот метод не получил ни дальнейшего развития, ни практического применения.

Средняя цена одного часа аудиторских услуг, особенно в динамике, — весьма важный и информативный показатель состояния РАУ, но, как указывалось выше, его оценка в настоящее время затруднительна. Однако уже сейчас можно получать чуть менее информативный показатель средней выручки (гонорара) за одну аудиторскую проверку (Γ) в рассматриваемом году (см. строки 14 и 15 таблицы). Менее информативен он потому, что относится не ко всем аудиторским услугам и чувствителен не только к стоимости аудиторских проверок, но и к их структуре. Например, при уменьшении числа малых аудируемых лиц (что имело место, в частности, после изменения количественных значений критериев обязательного аудита в 2010 г.) повысилось бы значение Γ даже в том случае, если бы стоимость одного часа аудиторских услуг у всех их производителей осталась прежней. Но зато этот показатель получается очень легко: для его исчисления в текущих ценах (Γ_t) достаточно, согласно таблице, информации строк 3, 7 и 13, которая уже сейчас обеспечивается аудиторской статистикой.

С помощью этого, по существу, интегрального ценового показателя можно, во-первых, анализировать, в какой мере растут или снижаются цены на аудиторские проверки. Например, в 2008 г. Γ_t увеличился на 19,6 %, что значительно превышает тогдашнюю инфляцию 13,3 % (см. строку 16 таблицы), а значит, на РАУ наблюдался не только номинальный, но и реальный рост этих цен. Поскольку цены на аудиторские проверки и на другие аудиторские услуги связаны сильной положительной корреляцией, то весьма вероятным представляется реальный рост и последних. Во-вторых, можно на базе оценки Γ_t и его динамики проводить межстрановые сопоставления цен на аудиторские проверки. В-третьих, можно проводить вычисление Γ_t и его анализ в региональном разрезе (например, «Москва — Санкт-Петербург — остальные регионы»), поскольку необходимая для этого информация в Росстате имеется, ведь данные по объемам аудиторских услуг и т. п. по всей стране получаются в результате интегрирования по субъектам Федерации.

Весьма информативен и показатель Γ_c — средний гонорар за аудиторскую проверку в сопоставимых ценах (за 2007 г.). В частности, падение цен на РАУ в 2009 г. в результате экономического кризиса лучше оценивать по Γ_c , а не по Γ_t , поскольку последний не очищен от влияния инфляции. А еще лучше — по Γ_c с одной стороны и по динамике Γ_t в сопоставлении с уровнем инфляции с другой²⁰. Аналогичный подход полезен и при изучении динамики и причин изменения среднего гонорара за одну аудиторскую проверку в 2010 г. (см. строки 14 и 15 таблицы).

АНАЛИЗ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Чрезвычайно серьезная проблема — оценка качества аудиторских услуг и его изменения в динамике. Во-первых, оно не имеет таких простых измерителей, как объем и цена услуг. Правда, можно констатировать определенный консенсус среди

¹⁸ См.: Пятенко С. В., Сапрыкина Т. Ю. Крупнейшие российские аудиторско-консалтинговые фирмы в 2002 году // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2003. — № 4. — С. 4.

¹⁹ Но поскольку других обычно нет, то они являются, на наш взгляд, полезными сведениями.

²⁰ Поскольку при вычислении Γ_c возможны ошибки из-за неточностей в исходных данных и методических погрешностей.

специалистов, что качество аудиторских проверок сводится преимущественно к риску необнаружения существенных искажений бухгалтерской отчетности, но оценить его сравнительно сложно. Во-вторых, взгляд на это обстоятельство у различных пользователей аудита может быть диаметрально противоположным. Если для внешних пользователей необнаружение существенных искажений бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении — важнейший признак некачественного аудита, то для внутренних пользователей это зачастую желаемое явление. Эти обстоятельства в совокупности затрудняют анализ качества аудиторских услуг сейчас и будут затруднять в обозримом будущем. Справедливости ради следует сказать, что в отношении сопутствующих аудиту услуг второе обстоятельство действует значительно слабее, нежели в отношении аудиторских проверок.

Поэтому исследователям, затрагивающим вопросы качества аудита, приходится выкручиваться. На Западе почти все крупные банкротства сопровождаются многомиллионными исками к аудиторам, своевременно не заметившим нарушений²¹. В нашей стране этот источник анализа качества аудиторских услуг пока практически не задействован. Определенные возможности оценить качество аудиторских услуг дает внешний контроль качества аудита, тем более что согласно ст. 10 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» он теперь обязателен для каждой аудиторской организации и индивидуального аудитора и должен проводиться не реже одного раза в пять лет.

Но переоценивать эти возможности не следует. Во-первых, этот контроль довольно краток²² и проводится преимущественно по аудиторской документации. Хотя многие специалисты считают, что анализ такой документации в плане оценки качества работы проверяемых информативен, есть и другая точка зрения. Так, С. А. Пресняков, директор аудиторской фирмы ООО «ФинИнформ» (г. Нижний Новгород) считает, что идеальная документация может быть составлена вообще без проведения проверки. При этом установить, что она липовая, возможно, только сопоставив ее с документами проверяемого предприятия, а туда контролеров качества аудита никто не пустит²³. Во-вторых, многие СРО аудиторов в условиях острой борьбы за увеличение количества членов пойдут по пути «либерализации» внешнего контроля качества аудита и санкций за некачественный аудит (хотя и до сих пор жестким и эффективным этот контроль не был).

Крайней формой некачественного аудита является «черный» аудит, когда аудиторское заключение (естественно, положительное) выдается без всякой проверки бухгалтерской отчетности. Масштабы его в нашей стране статистически не изучены, ввиду чего существуют различные точки зрения аналитиков и других специалистов на этот счет: от самых пессимистических²⁴ до таких, согласно которым изучаемое явление — это быстропроходящая болезнь роста. Интересно привести такое мнение аудитора, пожелавшего остаться неизвестным: «Рынок “черных” аудиторов был всегда, пять лет назад это было большой проблемой, потом, с улучшением экономической ситуации, услугами недобросовестных аудиторов пользовались реже, а с наступлением кризиса

²¹ См.: Ремизов Н. А. Аудит в акционерном обществе // Журнал для акционеров. — 1999. — № 10. — С. 34.

²² Сделать его более подробным нереально, в основном по экономическим соображениям.

²³ См.: Смирнов Е. Е. Какой аудит нужен России? // Аудитор. — 2005. — № 6. — С. 13.

²⁴ По мнению специалиста, профессионально изучавшего рынок аудиторских услуг, масштабы черного аудита в нашей стране велики, а борьба с ним фактически не проводится (см.: Рынок ведущих аудиторско-консалтинговых групп России: 1-е полугодие 2000 г. // Аудитор. — 2000. — № 10. — С. 6). Вряд ли за прошедшее время ситуация кардинально изменилась.

эта проблема вновь стала острой»²⁵. Некоторую информацию о качестве аудиторских услуг можно почерпнуть из ежегодных докладов Минфина России²⁶, в частности, там подробно перечислены недостатки, выявленные системой контроля качества.

СИСТЕМА ПАНЕЛЬНОГО ОБСЛЕДОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Наилучшим решением проблемы оценки качества аудиторских услуг (а также решением ряда важных аудиторских вопросов, о чем пойдет речь ниже) нам представляется создание системы сбора аудиторской информации на основе аудиторских фирм-представителей (сюда могут входить и аудиторы — индивидуальные предприниматели). Такая система доказала свою эффективность, например, при анализе семейных бюджетов, когда были отобраны на добровольной основе домохозяйства, которые в течение многих лет вели тщательное наблюдение за своими расходами и сообщали требуемую информацию о них в статистические органы. По существу, речь идет о панельном обследовании, поскольку суть панельного метода получения информации «заключается в том, что группе лиц или предприятий, отобранных с помощью выборочного метода, предлагается на платной основе систематически или периодически в определенное время и по установленной форме давать ответы на вопросы заказчика»²⁷. В этом определении нам представляются излишними слова «на платной основе» — она не обязательна, хотя обычно желательна. Панельный метод и его применение описаны в соответствующей литературе достаточно подробно²⁸. Как будет показано ниже, спектр вопросов, которые можно задавать отобранным аудиторским фирмам, чрезвычайно широк, а обработанная информация может осветить различные стороны РАУ.

Наличие СРО аудиторов и стопроцентный (пусть только теоретически) охват ими аудиторских фирм и аудиторов — индивидуальных предпринимателей облегчает содержательную и организационную стороны дела. Каждая СРО аудиторов на добровольной основе отбирает, допустим, 20 аудиторских фирм и договаривается с ними, что один раз в год они дают ответы на поставленные в анкете вопросы, которые могут касаться не только данной фирмы, но и всего РАУ. Тем самым можно собрать информацию о ценах на аудиторские услуги, их качестве и т. д., которую иным путем в аудите (в отличие от большинства других отраслей — автомобилестроения, туризма и др.) получить затруднительно. В отобранные фирмы должны входить столичные и периферийные, большие и малые, недавно возникшие и старые и т. д. Другими словами, это должен быть более или менее репрезентативный срез по данной СРО аудиторов. Она использует эти данные в своей деятельности, а также передает их в обрабатывающий центр.

Описанная система панельного обследования могла бы дать ответы на следующие вопросы: как можно оценить качество аудиторских услуг на РАУ в целом и в определенном сегменте; какие изменения произошли в этом качестве за прошедший год;

²⁵ Война против «черных» аудиторов // Аудит. — 2010. — № 5. — С. 14.

²⁶ См., например: Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiia_auditorskoy_deyatelnosti_v_2010_godu.doc).

²⁷ Беляевский И. К. Маркетинговое исследование: информация, анализ, прогноз. — М.: Финансы и статистика, 2008. — С. 67.

²⁸ Там же, с. 67–70.

насколько распространен в стране в целом и в определенном сегменте РАУ «черный» аудит; как часто под аудитом маскируется фактически обзорная проверка; и т. д. Здесь логично ставить вопросы относительно всего РАУ или соответствующего его сегмента, а не относительно самой аудиторской фирмы. Во-первых, руководство аудиторских фирм обычно в какой-то степени владеет информацией о качестве услуг своих конкурентов. А, во-вторых, информацией о своих фирмах это руководство может делиться весьма неохотно. Причем если в анкетах предлагаются варианты ответов, то среди последних должны фигурировать «Другое» и «Не знаю», иначе отвечающий будет чувствовать себя некомфортно. Аналогичные вопросы и ответы на них можно было бы ежегодно ставить и получать в отношении цен на аудиторские услуги.

Система панельного обследования, кроме того, могла бы сильно уменьшить нагрузку на аудиторские организации по линии сплошного статистического наблюдения. Например, долю различных типов аудиторских заключений (безоговорочно положительных, отрицательных и т. д.) вполне можно было бы оценивать через систему панельного обследования, убрав соответствующее требование из годовой формы федерального статистического наблюдения № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности». Другие возможности уменьшения (причем многократного) сплошной статистической нагрузки на аудиторские фирмы в случае внедрения системы их панельного обследования, а также подробное ее описание изложены в соответствующей статье²⁹.

ОБ АНАЛИЗЕ ИНФРАСТРУКТУРЫ И РЕГУЛЯТОРОВ РЫНКА

Важное направление анализа состояния РАУ — исследование его инфраструктуры. В инфраструктуру РАУ входят: СРО аудиторов, страховые компании, вузы, маркетинговые компании, НИИ, специализированные организации, СМИ, компании по программным продуктам и пр.³⁰ По нашему мнению, к ним стоит добавить рейтинговые агентства (которые составляют рейтинги производителей аудиторских услуг), а СРО аудиторов относятся сюда в своей, так сказать, «нерегулирующей» части — когда они повышают квалификацию своих членов, ведут аттестационную деятельность и т. д.

Анализ состояния перечисленных элементов инфраструктуры РАУ, на наш взгляд, — предмет отдельного, самостоятельного исследования, хотя и здесь напрашивается предварительный вывод: сегодня этот анализ носит фрагментарный характер — в каких-то областях в большей, а в каких-то (например, в аттестации аудиторов) в меньшей степени.

Регулятор РАУ состоит из законодательных органов, органов государственной исполнительной власти и органов общественного регулирования аудита — преимущественно СРО аудиторов. Анализ действий этого регулятора носит пока отрывочный, а не системный характер. Например, в Докладе Минфина России приводится много цифр, характеризующих различные объемные показатели деятельности всех СРО аудиторов: количество членов, его динамика по годам и пр.³¹ Также там указано, что суммарные

²⁹ См.: Гутцайт Е. М. Анализ состояния российского рынка аудиторских услуг // Аудитор. — 2012. — № 2.

³⁰ Подробное описание см.: Щепотьев А. В. Инфраструктура аудиторской деятельности: понятие и составляющие элементы // Аудиторские ведомости. — 2009. — № 2. — С. 61–63.

³¹ См.: Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации (http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiiauditorskoy_deyatelnosti_v_2010_godu.doc).

расходы СРО аудиторов на цели внешнего контроля качества аудита составили в 2010 г. 27,3 млн руб., или 15,7 % их общих расходов, причем оба этих показателя резко выросли по сравнению с 2009 г. Однако эффективность и качество деятельности СРО аудиторов в этих материалах не определялись даже на уровне индивидуальных экспертных оценок.

Если говорить о применяемых сейчас методах анализа РАУ, то это преимущественно методы экономической статистики: сравнение с эталоном (средним значением по отрасли, данными какого-то года и др.), группировка, изучение динамики, анкетное обследование (редко) и т. д. Сюда можно добавить широкое распространение экспертных оценок (без сколько-нибудь серьезной математической обработки) со стороны специалистов, преимущественно практиков. Последнее, по-видимому, неизбежно и в дальнейшем: данный метод явно полезен, особенно при отсутствии других возможностей; по существу, это профессиональное суждение аналитика.

Библиография

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 28 декабря 2010 г.) [Электронный ресурс] / Официальный сайт компании «Консультант Плюс». — Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/auditor/72_1.html.
2. Доклад Минфина России «О состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году» [Электронный ресурс] / Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. — Режим доступа: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/Doklad_o_sostoyanii_i_razvitiy_auditorskoy_deyatelnosti_v__2010_godu.doc.
3. Адамс, Р. Основы аудита. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
4. Беляевский, И. К. Маркетинговое исследование: информация, анализ, прогноз. — М.: Финансы и статистика, 2008.
5. Гутцайт, Е. М. Аудит и другие науки. — М.: ВивидАрт, 2011.
6. Ивченко, Ю. С. Статистика. — М.: РИОР, ИНФРА-М, 2006.
7. Ковалев, В. В., Ковалев, Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005.
8. Худокормов, А. Г. Экономическая теория: Новейшие течения Запада. — М.: ИНФРА-М, 2009.
9. Война против «черных» аудиторов // Аудит. — 2010. — № 5.
10. Гутцайт, Е. М. Анализ состояния российского рынка аудиторских услуг // Аудитор. — 2012. — № 2.
11. Захаров, В. Ю. Аудиторский обзор как вид аудиторских услуг // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 5.
12. Пятенко, С. В., Сапрыкина, Т. Ю. Крупнейшие российские аудиторско-консалтинговые фирмы в 2002 году // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2003. — № 4.
13. Ремизов, Н. А. Аудит в акционерном обществе // Журнал для акционеров. — 1999. — № 10.
14. Рынок ведущих аудиторско-консалтинговых групп России: 1-е полугодие 2000 г. // Аудитор. — 2000. — № 10.
15. Смирнов, Е. Е. Какой аудит нужен России? // Аудитор. — 2005. — № 6.
16. Щепотьев, А. В. Инфраструктура аудиторской деятельности: понятие и составляющие элементы // Аудиторские ведомости. — 2009. — № 2.