

СОХРАНИТЬ РЫНОК АУДИТА

С. Л. Никифоров,

заслуженный экономист Российской Федерации и Республики Татарстан,
генеральный директор ООО «ФБК Поволжье»; e-mail: acg-pkf@mail.ru

Статья посвящена анализу основных положений предложений Банка России по изменению федерального законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Автор на базе имеющихся в его распоряжении данных проанализировал возможные изменения ключевых параметров аудиторского рынка в результате принятия этих предложений. По итогам анализа автор делает вывод о том, что предложения Банка России могут стать основой для реформирования российского аудиторского рынка.

The paper analyzes the main provisions of the proposals of the Bank of Russia on amending the Federal Law regulating audit activities in the Russian Federation. Using the statistical data available to the author, possible changes in the key parameters of the audit market resulting from the adoption of these proposals are analyzed. Based on the analysis results, the author draws conclusions that the Bank of Russia's proposals can become the framework for reforming the Russian audit market.

Ключевые слова: аудит; аудитор; аудиторская организация; рынок аудита.

Key words: audit; auditor; audit company; audit market.

УДК

Проблемы российского аудиторского рынка давно вышли за рамки аудиторского сообщества и его отношений с регулятором аудиторской деятельности. Недобросовестная конкуренция, демпинг, низкое качество аудита и другие негативные факторы существенно снижают эффективность аудиторской деятельности в целом. Названные проблемы российского аудита в определенной степени обусловлены недостатками существующей системы регулирования аудиторской деятельности.

На фоне отсутствия свидетельств о намерениях действующего регулятора аудиторской деятельности – Минфина России – предпринять значимые шаги в направлении изменения подходов к регулированию аудиторской отрасли информация о возможном появлении нового регулятора, в лице Банка России, у профессиональных участников рынка вызвала определенную надежду на начало реального реформирования аудита в стране.

Первые шаги Банка России, обозначившего свои намерения по изменению подходов к регулированию аудиторской отрасли, дали основания для осторожного оптимизма. В апреле 2017 г. предложения Банка России по изменению законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, были вынесены на публичное обсуждение. Очевидно, что они самым кардинальным образом могут сказаться на масштабах аудиторского рынка, существенно повлиять на численность как аудиторских организаций, так и аудируемых лиц. Неудивительно, что данные предложения вызвали бурную дискуссию, сопровождавшуюся критикой, причем как обоснованной, так и необоснованной.

Вместе с тем концептуальный подход к определению целеполагания независимого аудита, анализ дан-

ных (в том числе органов государственной статистики), учет практического опыта работы в этой сфере позволили бы непредвзято и профессионально дать оценку вышеуказанным предложениям Банка России на соответствие их задачам реформирования аудиторской отрасли и аргументировать их возможные корректировки.

При рассмотрении предложений Банка России прежде всего следует исходить из того, что для аудиторского рынка критически важными вопросами являются два – критерии обязательности аудита и требования к минимальной численности аудиторов в субъектах аудиторской деятельности. Неоднократное обсуждение проблем аудита, и в частности названных вопросов, выявило ряд обстоятельств, напрямую влияющих на эффективность аудиторской деятельности.

Критерии обязательности аудита, предусмотренные действующим законодательством, сегодня возлагают обязанность его проведения на чрезмерное количество организаций. Не секрет, что деятельность многих из них не является предметом общественного интереса и их проаудированная отчетность не находит своего заинтересованного внешнего пользователя. Как следствие, данные организации не заинтересованы не только в качестве аудита, но и в самом его проведении. Нужно ли в данной ситуации искать ответы на вопросы, почему организации уклоняются от обязательного аудита, почему качество аудита подобных организаций не выдерживает никакой критики и почему появляются аудиторские организации, предлагающие услуги неподобающего качества с соответствующим низким уровнем цен?

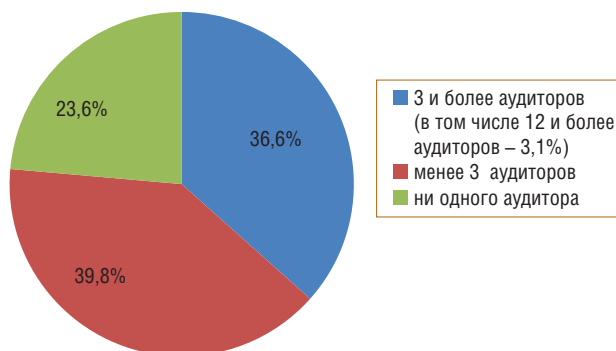
Что касается проблемы минимальной численности аудиторов в субъектах аудиторской деятельности, то недостатки нормативного регулирования аудиторской

деятельности в этой части привели к появлению грандиозного «пузыря», что искажает реальную картину состояния аудиторского рынка, приводит к снижению качества аудита и дискредитации самой профессии аудитора.

С одной стороны, законодатель определяет требования к проведению обязательного аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов (ОЗХС), устанавливая, что данный аудит могут проводить только аудиторские организации [1]. С другой стороны, он же оставляет лазейку, которая позволяет аудиторам подтверждать статус аудиторской организации, в штате которой должно быть не менее трех аудиторов, с помощью множественного совместительства.

В результате только около 36% аудиторских организаций имеют трех и более аудиторов в штате по основному месту работы, а почти четверть всех аудиторских организаций в стране – ни одного! [2] (рис. 1). И в этой связи возникает вопрос к регулятору аудиторской деятельности – почему к аудиту ОЗХС допускаются аудиторские организации, не имеющие ни одного аудитора в штате по основному месту работы? Да и аудиторские ли это организации в принципе?

Рис. 1. Удельный вес аудиторских организаций в группировке по количеству аудиторов, работающих в них на постоянной основе [2]



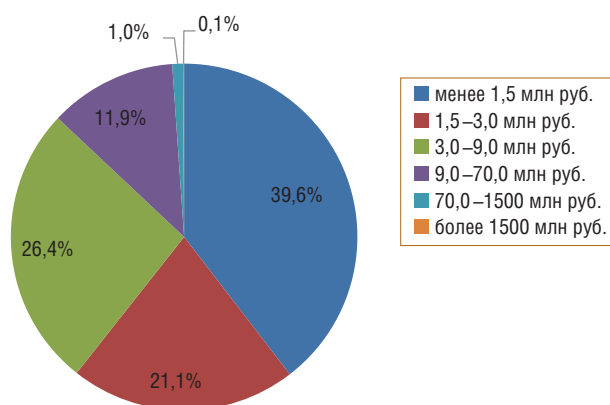
Источник: [2].

Справедливости ради необходимо отметить, что не только одними совместителями подтверждается «дутое» количество аудиторских организаций на рынке. Известно, что многие из 20 тыс. аудиторов, номинально числящихся в реестрах Министерства финансов Российской Федерации и саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов, давно работают в реальном секторе, зачастую физически не имея возможности участвовать в аудиторской деятельности [3]. Но и аттестат свой им терять жалко. В результате никто на сегодня не знает, сколько на рынке «живых» аудиторов и сколько из них могут принимать реальное участие в аудиторской деятельности.

Далее, из официальной статистики Минфина России следует, что свыше 60% всех аудиторских организаций по итогам работы за 2016 г. имеют выручку менее 3 млн руб. в год (рис. 2), что, судя по данным рейтингового агентства «РАЕХ», примерно соответ-

ствует годовой выручке, приходящейся на одного аудитора, осуществляющего свою деятельность в аудиторской организации на постоянной основе [7]. С учетом того, что почти в 64% аудиторских организаций в штате отсутствуют три аудитора, осуществляющих свою деятельность в них на постоянной основе, можно сделать вывод о том, что более 60% всех аудиторских организаций являются завуалированными формами индивидуального предпринимательства и их допуск на рынок обязательного аудита ОЗХС фактически является нарушением Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [2].

Рис. 2. Удельный вес аудиторских организаций в группировке по размеру годовой выручки



Источник: [3].

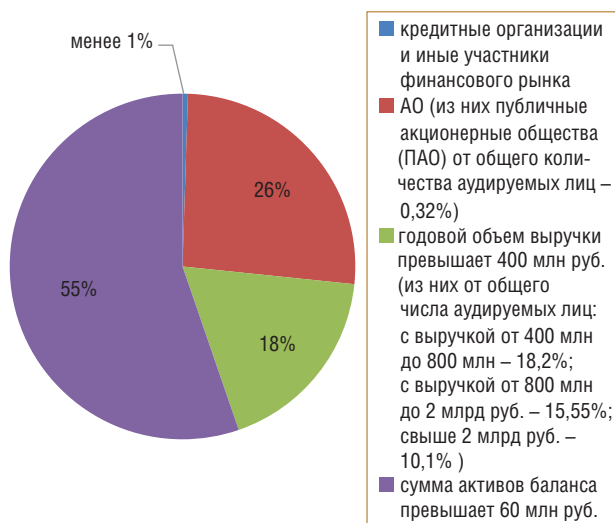
Почему же тогда на фоне указанных фактов предложения Банка России вызвали такую критику?

Ответ на этот вопрос можно получить, проанализировав имеющиеся статистические данные, в том числе данные государственной статистики. В качестве исходной базы были использованы данные статистики Минфина России [3], саморегулируемых организаций аудиторов [2] (Приложение 2) и органов государственной статистики одного из крупных субъектов Российской Федерации – Республики Татарстан. Наличие значительного количества юридически самостоятельных хозяйствующих субъектов в Республике Татарстан, на наш взгляд, позволяет делать экстраполяцию цифровых данных на масштаб страны в целом (Приложение 1). При этом необходимо отметить два обстоятельства. Во-первых, данные государственной статистики о параметрах аудиторского рынка нигде и никогда не публиковались и не учитывались при принятии управленческих решений. Во-вторых, выводы, приведенные в статье, свидетельствующие о чрезмерном количестве хозяйствующих субъектов, на которые возложено обременение по проведению обязательного аудита, могли бы быть сделаны на основе данных статистики любого иного сопоставимого региона, так как вопросы регулирования аудиторской деятельности относятся к ведению федеральных органов государственного управления.

Предложения Банка России по изменению критериев обязательности аудита (предполагающие сохра-

нение обязательности аудита только для организаций финансового рынка; публичных акционерных обществ; организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и ограниченного количества акционерных обществ и унитарных предприятий, перечень которых утверждается Правительством Российской Федерации), если оперировать данными органов государственной статистики Республики Татарстан, могут привести к сокращению количества аудируемых лиц более чем на 99% (рис. 3). Так, в рассматриваемом субъекте из 4377 организаций, подлежащих обязательному аудиту, останется только 12 кредитных организаций, 14 публичных акционерных обществ (ПАО), некоторые из которых, например, имеют выручку менее 1 млн руб. в год, и несколько других небольших организаций финансового рынка (Приложение 1). При этом в число аудируемых лиц не попадает крупнейшая в России алкогольная компания, крупнейшие нефтеперерабатывающие комплексы, компании, обеспечивающие электрической и тепловой энергией по регулируемым тарифам промышленность и население одного из ведущих регионов страны.

Рис. 3. Удельный вес аудируемых лиц в разбивке по критериям обязательности аудита (без учета возможности соответствия аудируемого лица нескольким критериям обязательности аудита)



Источник: Приложение 1.

Судя по данным аудиторской ассоциации «Содружество» – самой крупной из двух имеющихся СРО аудиторов, – требованиям по численности аудиторов по основному месту работы не менее 12 человек соответствуют сегодня только 3,1% всех ее членов (Приложение 2). Возможно, увеличение числа аудиторов до 12 человек для многих компаний явилось бы достижимой задачей, однако в сочетании с радикальным сокращением количества аудируемых лиц и соответствующим снижением объема аудиторского рынка это потеряло бы всякий смысл.

Согласно данным статистики, более 55% всех хозяйствующих субъектов, попадающих под обяза-

тельный аудит, превышают критерий по сумме активов бухгалтерского баланса (Приложение 1). При этом только 27% вышеуказанных организаций представили в органы государственной статистики аудиторское заключение, подтверждающее проведение обязательного аудита, да и то, очевидно, по причине того, что они подпадают под действие других критериев, обязывающих их проводить аудит (Приложение 1). Уловить взаимосвязь между фактом обладания юридическим лицом какими-либо существенными активами и повышенной общественной значимостью данного обстоятельства достаточно сложно. В ряде стран мира такой критерий существует, но в российских реалиях его исключение из критериев обязательности аудита вряд ли нанесет какой-либо существенный ущерб общественным интересам. И в этом с Банком России можно согласиться.

Предлагаемое исключение организационно-правовой формы акционерного общества (за исключением ПАО и обществ, бумаги которых котируются на бирже) является более сложным вопросом, учитывая, что само рождение независимого аудита было исторически связано с появлением первых акционерных обществ. Однако, если проанализировать статистику, то годовая выручка только 17% акционерных обществ превышает сумму 400 млн руб., т. е. существующий критерий обязательности аудита по объему годовой выручки (Приложение 1). Размер выручки в 800 млн руб. (верхнюю границу выручки субъектов малого предпринимательства) преодолевает всего около 12% всех акционерных обществ (Приложение 1).

Данную ситуацию можно объяснить тем, что в свое время процесс приватизации осуществлялся в основном в форме акционирования. Многие из акционерных обществ сегодня имеют такой масштаб деятельности и число акционеров, которые не могут вызвать к себе какой-либо общественный интерес.

И здесь ключевым элементом всей конструкции критериев обязательности аудита становится критерий по превышению установленного объема годовой выручки. Теоретически вариантов может быть четыре. Можно или исключить полностью этот критерий, или оставить существующий критерий (400 млн руб.), или повысить его до 800 млн руб. (верхней границы объема выручки для отнесения организации к малому бизнесу), или повысить до 2 млрд руб. (верхней границы отнесения организаций к среднему бизнесу).

Реально же можно рассматривать только один – установление его на уровне 800 млн руб. и это, без всякого преувеличения, вопрос жизни и смерти независимого аудита как рыночного института.

Как уже отмечалось, сокращение количества аудируемых организаций более чем на 99% фактически ликвидирует независимый аудит как рыночный институт, сводя его целеполагание не к защите общественных интересов, а к подтверждению достоверности отчетности узкого круга хозяйствующих субъектов, по которым Банк России осуществляет функции надзора (Приложение 1). Количество аудируемых лиц и субъектов аудиторской деятельности станет на-

столько незначительным для дальнейшего развития аудиторского рынка, что фактически его основные несущие конструкции растворятся между небольшим количеством крупных аудиторских организаций, которые смогут продолжить аудиторскую деятельность. Аудиторский рынок как таковой фактически может прекратить свое существование.

Вряд ли существенно поможет решению задачи сохранения аудиторского рынка вариант установления критерия по объему выручки на уровне 2 млрд руб., так как он сократит количество аудируемых лиц более чем на 94%.

Вариант же сохранения критерия выручки на существующем уровне (400 млн руб.), предусматривающего обязательность аудита для части малого бизнеса, означает отход от основной цели аудита – обеспечения защиты общественных интересов. Как правило, организации малого бизнеса имеют ограниченный круг собственников, совмещающих свой статус с оперативным управлением предприятием. Уровень востребованности аудиторского заключения практически нулевой. Данные организации рассматривают обязательный аудит, прежде всего, с точки зрения финансового обременения, от которого необходимо либо уклониться, либо минимизировать. О какой-либо заинтересованности в качестве аудита говорить не приходится.

Весьма любопытна в связи с этим статистика Минфина России, свидетельствующая о том, что 65% всех клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых проаудирована по объему выручки, составляют организации с выручкой менее 400 млн руб. [3].

Только совсем далекий от понимания аудиторской деятельности человек может поверить, что в данных организациях был действительно проведен аудит в соответствии со всеми требованиями аудиторских стандартов. В абсолютном большинстве случаев оказываются определенные консалтинговые услуги в интересах менеджмента вышеуказанных организаций, что должно подразумевать привнесение некой «практической пользы» для того же менеджмента.

Нетрудно представить, что организации малого бизнеса с диапазоном выручки 400–800 млн руб. если и заключают договор на проведение обязательного аудита, то «оптимизируют» внутреннее содержание данных договоров на достижение некой «практической пользы» при осуществлении своей текущей деятельности, а не на обеспечение интересов абстрактных внешних пользователей проаудированной бухгалтерской отчетности.

В самом факте оказания подобных услуг нет ничего плохого, но все же это имеет довольно косвенное отношение к основному целеполаганию аудиторской деятельности – защите общественных интересов. Возможно, к данным организациям относится значительное число акционерных обществ с небольшой выручкой, но это только лишний раз подчеркивает необходимость пересмотра существующих критериев обязательности аудита.

Приведенная информация дает ответ на еще один вопрос – каким образом упорядочение требований к критериям обязательности аудита и численности аудиторов в аудиторских организациях скажется на деятельности небольших аудиторских компаний, не останутся ли они без работы? Она красноречиво свидетельствует о том, что как раз им-то ничего и не грозит, кроме необходимости привести названия договоров в соответствие с их внутренним содержанием. Изменение границ обязательности аудита в большей степени скажется на доходах тех, кто, по сути, «паразитирует» на обязательности аудита, используя недостатки законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность.

С учетом изложенного в пользу установления критерия обязательности аудита по превышению выручкой уровня в 800 млн руб. уже можно привести целый ряд доводов.

Во-первых, к установлению критерия на предлагаемом уровне ведет логика законотворческого процесса. В 2010 г. депутаты Государственной Думы Российской Федерации, устанавливая действующее значение критерия объема годовой выручки на уровне 400 млн руб., руководствовались задачей «антикризисной поддержки малого бизнеса». И когда Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.07.2015 № 702 предельное значение выручки от реализации товаров (работ, услуг) для отнесения организации к субъектам малого бизнеса было повышено с 400 до 800 млн руб., то, как подсказывает логика, должен был бы измениться и критерий обязательности аудита по объему выручки [4].

Во-вторых, общеизвестно, что средний бизнес является главной движущей силой перемен в экономике, обновления хозяйства и создания новых рабочих мест. Существует и специальный термин для быстрорастущих компаний среднего бизнеса – «газели» [5; 6]. Это те компании, которые показывают даже в кризис темпы роста, существенно превышающие средние значения в целом по отрасли, и которые активно нуждаются в инвестировании и кредитовании, что требует прозрачности бухгалтерской отчетности и делает востребованным аудиторское заключение к ней. Именно средний бизнес во многом определяет качество кредитного портфеля в коммерческих банках. Немаловажно также учитывать и присущий среднему бизнесу существенный объем платежей в бюджет, значительное количество контрагентов и рабочих мест.

В-третьих, международная практика также подтверждает, что во многих странах обязательность аудита начинается именно с порога отнесения организаций к среднему бизнесу.

Установление критерия обязательности аудита по превышению объемом выручки уровня в 800 млн руб. позволит не только сохранить в числе аудируемых лиц организации, чья деятельность потенциально может являться предметом общественного интереса, но и позволит более внятно разделить периметр обязательного аудита и аудита ОЗХС. При этом, несмотря

на то, что количество аудируемых лиц может сократиться примерно на 86%, объем аудиторского рынка окажется достаточным для его полноценного функционирования (Приложение 1).

Данное обстоятельство позволит дифференцированно подойти и к определению минимальной численности аудиторов в аудиторских организациях. Для аудиторских организаций, осуществляющих обязательный аудит, данная численность могла бы быть установлена на уровне трех аудиторов по основному месту работы. Только это решение сократило бы число аудиторских организаций с 4400 до примерно 1500, ликвидировало бы образовавшийся «пузырь», создало бы предпосылки для дальнейших действий по повышению качества аудита и эффективности аудиторской деятельности в целом [2]. Кроме того, учитывая повышение требований регулятора к статусу аудиторской организации, очевидна целесообразность возвращения к ранее действовавшей норме законодательства о возможности проведения обязательного аудита только аудиторскими организациями.

Намерения Банка России установить более высокий уровень минимальной численности аудиторов для аудиторских организаций, осуществляющих обязательный аудит ОЗХС, имеют под собой веские основания. И самое главное основание в том, что аудит ОЗХС должны проводить аудиторские организации, осуществляющие свою деятельность на профессиональной основе, что требует большого числа аудиторов. Для этого можно было бы последовательно описать типовые бизнес-процессы в аудиторской организации, определить ее типовую организационную структуру, бюджет и, исходя из величины финансо-

вого потока, который генерирует каждый аудитор, работающий в аудиторской организации на профессиональной основе, определить минимальное число аудиторов для его формирования. При расчете, безусловно, должен быть учтен ряд условий, и они, по-видимому, должны быть установлены как условия допуска к аудиту ОЗХС. Среди них можно было бы выделить следующие: все основные функции, в том числе и в соответствии с положениями международных стандартов аудита, выполняют только штатные работники по основному месту работы; минимальная численность аудиторов с «единым аттестатом» определяется только по основному месту работы, аудиторская организация осуществляет свою деятельность исключительно на профессиональной основе. С учетом вышеизложенных подходов расчеты с использованием усредненных данных по Республике Татарстан показали, что минимальная численность аудиторов для проведения аудита ОЗХС могла бы составить 7 человек.

Безусловно, логика подсказывает, что реализация обсуждаемых мер неизбежно повлечет за собой изменения существующих принципов формирования СПО аудиторов, подходов к подготовке и повышению квалификации аудиторов, а также изменения иных существенных аспектов аудиторской деятельности. Однако главное, что, на наш взгляд, стоит учитывать при определении основных параметров реформирования отечественного аудита, – это сохранение самого аудиторского рынка как объекта государственного регулирования, что позволит отечественному аудиту занять свое подобающее место в системе экономических отношений в стране.

Приложение 1

Количество организаций, обязанных представить и представивших аудиторские заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2015 год в органы государственной статистики субъекта Российской Федерации (подпадающих под критерии организационно-правовая форма "акционерное общество", превышение установленного размера выручки и валюты баланса)

Категории организаций	Количество организаций, обязанных представлять аудиторское заключение	Количество организаций, представивших аудиторское заключение	%
1. Открытые акционерные общества	414	323	78
из них: публичные акционерные общества	14	14	100
2. Закрытые акционерные общества	763	417	54
3. По объему выручки:			
а) превышает 400 млн рублей	411	216	52
справочно: из них акционерные общества	69*	58*	84
б) превышает 800 млн рублей	354	242	68
справочно: из них акционерные общества	52*	45*	86
в) превышает 2 млрд рублей	231	188	81
справочно: из них акционерные общества	87*	78*	90
4. По валюте баланса	2412	664	27
Итого:	4377	1869	42

Примечания: 1. Расчет итога по количеству организаций, обязанных представлять аудиторское заключение: $414+763+(411-69)+(354-52)+(231-87)+2412=4377$; 2. Расчет итога по количеству организаций, представивших аудиторское заключение: $323+417+(216-58)+(242-45)+(188-78)+664=1869$.

**Количество аудиторов в аудиторских организациях – членах СРО Аудиторская ассоциация
«Содружество» по состоянию на 02.05.2017 г.**

Количество аудиторов в аудиторских организациях	Количество аудиторских организаций	Удельный вес к общему количеству аудиторских организаций			Всего аудиторов в данных аудиторских организациях
3	1 132	50,4%			3 396
4	489	21,8%			1 956
5	255	11,3%			1 275
6	128	5,7%			768
7	75	3,3%			525
8	45	2,0%			360
9	21	0,9%			189
10–11	32	1,4%			
12–15	26	1,2%			
16–20	17	0,8%			
21–30	12	0,5%			
31–40	5	0,2%			
41–50	5	0,2%			
51–98	4	0,2%			
свыше 100	1	0,04%	70*	3,1%**	2 182
Всего аудиторских организаций	2 247	100,0%			10 651

* Из этих 70 аудиторских организаций: 38 – Москва, 13 – Санкт-Петербург; 38+13=51, или 73%.

** Имеют более 12 аудиторов с аттестатом (независимо от даты его выдачи), которые могут работать в нескольких аудиторских организациях.

Список литературы

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016). СПП «Консультант Плюс».
2. Никифоров С. Л. Российский аудит: когнитивный диссонанс (изд. 2-е, дополненное). Казань, 2017. 160 с.
3. Основные показатели рынка аудита в России. URL: http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/
4. Постановление Правительства Российской Федерации от 13.07.2015 № 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».
5. Российские компании – газели: Лидеры среднего бизнеса РФ. URL: <http://expert.ru/dossier/story/fastest-growing-companies-gazelles/>
6. Созидательные разрушители. URL: <http://expert.ru/ural/2012/25/sozidatelnyie-razrushiteli/>
7. Список крупнейших российских аудиторских организаций (субъектов аудиторской деятельности) по итогам 2016 г. URL: <https://raexpert.ru/rankingtable/auditors/2016/main/>
8. Горегляд В. П. Современный аудит: проблемы и перспективы // Деньги и кредит. 2017. № 2.
9. Турбанов А. В. Регулирование рынка аудиторских услуг // Деньги и кредит. 2017. № 2.