

# Четыре типа хозяйствующих субъектов с позиций аудита

## Four Types of Business Entities from an Audit Perspective

УДК 657.631.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-12-10-18

**Е.М. Гутцайт**, д-р экон. наук, ведущий научный сотрудник Научно-исследовательского финансового института Минфина России

**e-mail:** egutzait@nifi.ru

**E.M. Gutzait**, Doctor of Economic Sciences, Leading Researcher, Scientific and Research Financial Institute, Ministry of Finance of the Russian Federation

**e-mail:** egutzait@nifi.ru

**Аннотация.** В статье предложено и обосновано выделение с позиций аудита четырех типов хозяйствующих субъектов: не обязанные проходить ежегодные аудиторские проверки, субъекты обязательного аудита, общественно значимые организации и самые важные в социально-экономическом плане хозяйствующие субъекты. Дана оценка числа каждого из этих четырех типов. Описана ситуация с обязательным аудитом в ряде стран с развитой рыночной экономикой. Мотивировано введение в перспективе организаций малого бизнеса в число субъектов обязательного аудита. Аргументирована целесообразность законодательного выделения среди общественно значимых организаций таких хозяйствующих субъектов, которые должны проводить и обязательный анализ качества управления. Предложено выделение 50–100 организаций (банков, предприятий и т.п.), составляющих социально-экономический скелет народного хозяйства. Аргументировано и иллюстрировано более тщательное регулирование их деятельности, чем у остальных хозяйствующих субъектов.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская организация, общественно значимая организация, рынок аудиторских услуг, субъект обязательного аудита, хозяйствующий субъект.

**Abstract.** The article proposes and substantiates the allocation of four types of business entities from the standpoint of the audit: those that are not required to undergo annual audits, subjects of mandatory audit, socially significant organizations and the most important economic entities in socio-economic terms. An estimate of the number of each of these four types is given. The situation with mandatory audit in a number of countries with developed market economies is described. Motivated the introduction in the future of small businesses in the number of subjects of mandatory audit. The expediency of legislative allocation among socially significant organizations of such economic entities, which should also conduct a mandatory analysis of the quality of management, is argued. It is proposed to allocate 50 — 100 organizations (banks, enterprises, etc.) that make up the socio-economic skeleton of the national economy. Argued and illustrated more careful regulation of their activities than other business entities.

**Keywords:** audit, audit organization, socially significant organization, audit services market, mandatory audit subject, business entity.

Одним из актуальных направлений развития отечественного аудита является, по нашему мнению, улучшение его регулирования на базе уточнения классификации российских хозяйствующих субъектов (ХС) с позиций аудита, анализа целесообразных в каждом типе ХС аудиторских услуг и совершенствования на такой основе этих услуг. Указанным вопросам и посвящена настоящая статья.

### Немного истории с географией

Как и в большинстве других стран, при создании отечественного аудита был введен институт обязательного внешнего аудита<sup>1</sup>. Не-

которые ХС должны были проходить аудиторские проверки ежегодно — это так называемые субъекты обязательного аудита (СОА); остальные ХС могли такой аудит не проходить. В первоначальной редакции закона «Об аудиторской деятельности» [1, ст. 5, ч. 1], относящейся к 2008 г., в круг СОА были включены кредитные организации, страховые компании, открытые акционерные общества и т.п. плюс все организации с объемом годовой выручки более 50 млн руб. или суммой активов баланса более 20 млн руб.<sup>2</sup> Но в 2010 г. малый бизнес пролоббировал за-

еще надо доказывать, а его внешний характер по отношению к аудируемому ХС очевиден.

<sup>2</sup> В предыдущем законе «Об аудиторской деятельности» от 2001 г. эти показатели фигурировали не прямо в рублях, а выражались через минимальный размер оплаты труда.

<sup>1</sup> Часто говорят не о внешнем аудите, а о независимом аудите, но наш взгляд, это неудачно: независимость такого аудита



конодательное увеличение этих цифр до 400 млн руб. и 60 млн руб. соответственно<sup>3</sup>, что вывело из круга СОА значительную его часть.

Действительно, согласно материалам типа [2]<sup>4</sup> количество клиентов аудиторских организаций (АО), бухгалтерская отчетность которых проаудирована, составило в 2009–2013 гг. 92 683, 87 096, 75 569, 70 044 и 67 672 единиц. Конечно, эти цифры включают в себя и инициативный аудит<sup>5</sup>, плюс к этому далеко не все СОА обязательный аудит проходили (и проходят) и т.п., но логично сделать вывод, что основную роль в уменьшении представленного здесь динамического ряда сыграли вышеуказанные изменения в законе [1, ст. 5, ч. 1].

При этом высказывались три основных мотива таких серьезных изменений. Первый: расходы на аудит для малого бизнеса слишком велики. Но согласно [3, с. 5] доля расходов на аудиторскую проверку в общей себестоимости продукции у малых предприятий составляет менее 0,1%<sup>6</sup>. Кроме того, как указано в [5, с. 8], аудит небольших предприятий с оборотом менее 20 млн руб. стоит обычно 75–90 тыс. руб. Добавим, что при аудите ГУПов начальная цена контрактов часто устанавливается на уровне около 250 тыс. руб. и ниже (поскольку при этом открытый конкурс не обязателен и можно прибегнуть к более простой конструкции — разместить госзаказ путем запроса котировок [6, с. 80]); окончательная цена, естественно, ниже и иногда значительно ниже. Ввиду этого можно считать, что такой аудит составляет примерно среднюю квартальную зарплату одного работника. В предположении, что среднее число работников на предприятиях малого бизнеса составляет примерно 25 человек, получаем, что вывод такого предприятия из круга СОА эквивалентен

тен экономии фонда его зарплаты всего на 1%. Так что этот мотив при ближайшем рассмотрении его с цифрами оказывается несколько надуманным.

Второй мотив заключался в утверждении, что для контрагентов и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности малых предприятий аудит ее якобы не нужен, а на фондовый рынок и т.п. эти предприятия не выходят. Третий мотив обычно не высказывался, но он имел место и был связан с нежеланием допустить посторонних лиц к информации о своем предприятии в целом и к своей бухгалтерской отчетности в частности, связанной к тому же в конечном итоге с налоговыми платежами. В [4, с. 207–209] попытка показать неубедительность перечисленных мотивов изложена подробнее.

Прежде чем анализировать проблему возможного в будущем изменения числа СОА, рассмотрим, как складывается ситуация на этот счет в различных странах, в первую очередь, в странах с развитой рыночной экономикой.

В [7, с. 8–9] приводятся критерии проведения обязательного аудита в 13 таких странах и три подхода к его организации. В трех из этих стран (Дания, Норвегия, Канада) обязательный аудит распространяется на бухгалтерскую отчетность всех ХС. Остальные страны подразделяются на две категории: в одних под обязательный аудит попадают ХС по качественным (например, компании, внесенные в список на фондовой бирже) и по количественным признакам, в других — только по количественным<sup>7</sup>. При этом количественные признаки выбираются так, чтобы в СОА попадали крупные предприятия (а иногда и средние или часть средних). Обычно это годовая выручка, размер активов и численность работников. Часто условием попадания в СОА является превышение установленного порога двумя какими-либо показателями из трех. (Попутно отметим, что в четырех из тринадцати вышеупомянутых стран — Германия, Нидерланды, Италия, Сингапур — фигурировал показатель численности работников и во всех четырех случаях указанный порог равнялся

<sup>3</sup> В редакции указанной статьи закона от 30.12.2021 эти цифры увеличены до 800 млн руб. и 400 млн руб. соответственно. Если первое увеличение худо — бедно можно было бы объяснить десятилетней инфляцией, то второе (с 60 млн руб. до 400 млн руб.) явно означает продолжение прежнего курса.

<sup>4</sup> Когда речь идет строго о материалах 2021 г., в статье используется конструкция «[2]», а когда об аналогичных материалах за другой год или за разные годы — конструкция «материалы типа [2]».

<sup>5</sup> Однако согласно материалам типа [2] обязательный аудит дает подавляющую часть проверок.

<sup>6</sup> В [4, с. 786] показано на базе статистических материалов, что эта цифра применительно к аудируемым лицам в целом по стране составляет примерно 0,04%.

<sup>7</sup> В нашей стране согласно [1, ст. 5, ч. 1] реализован второй подход, причем перечень качественных признаков согласно указанной статье закона весьма велик.

50 работникам. К сожалению, в [1, ст. 5] этот показатель не фигурирует, хотя он, в отличие от двух других, не чувствителен к инфляции, которая в нашей стране все еще сравнительно велика.) Интересно, что директива № 8 Европейского Союза «Об аудите» требует проведения его для всех крупных компаний, позволяя государствам — членам ЕС самим решать, нужны ли аудиторские проверки для малых и средних компаний [7, с. 8–9].

В Европейском союзе из круга СОА особо выделяется его сектор, связанный с так называемыми общественно значимыми организациями (ОЗО)<sup>8</sup>, причем там есть право его членом расширять круг ОЗО [8, с. 17]<sup>9</sup>. В нашей стране эта терминология фактически введена с 2012 г., когда она стала присутствовать в главном статистическом ежегоднике по рынку аудиторских услуг (РАУ) — материалах типа [2]<sup>10</sup>. Согласно последним, ОЗО включают в себя 8 категорий — это организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах; кредитные организации; страховые организации; негосударственные пенсионные фонды; организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%; государственные корпорации; государственные компании; публично-правовые компании. С позиций теории классификации это определение понятия по его объему (перечисление всех входящих в него позиций), а не по его содержанию (через род и видовое отличие)<sup>11</sup>. Из определения ОЗО видны их важность для народного хозяйства страны и то обстоятельство, что их аудирование составляет один из важнейших — если не самый важный — сектор РАУ. Отрадно, что количе-

ство статистической информации об ОЗО в материалах типа [2] с 2012 г. значительно возросло.

### Анализ четырех типов хозяйствующих субъектов с позиций аудита

Таким образом, с позиций аудита можно выделить четыре типа ХС:

1) необязанные проходить ежегодные аудиторские проверки;

2) СОА;

3) ОЗО;

4) четвертый тип, сегодня не выделяемый в нашей стране, но, на наш взгляд, весьма желательный для выделения — некоторое количество самых важных в социально-экономическом плане ХС<sup>12</sup>.

Попробуем сначала дать оценку — пусть сугубо приближенную — числа каждого из четырех типов ХС<sup>13</sup>. Первый исчисляется миллионами; в него входят организации и индивидуальные предприниматели, необязанные проходить ежегодные аудиторские проверки. Второй — СОА — как будет показано ниже, исчисляется примерно 100–200 тысячами единиц, третий — ОЗО — насчитывает несколько тысяч, а четвертый — от 50 до 100 единиц. Но все по порядку.

Согласно данным Федеральной службы информации Российской Федерации на 19 сентября 2021 г. в нашей стране было зарегистрировано 3 316 168 юридических лиц и 3 621 580 индивидуальных предпринимателей [9]. Таким образом, можно сделать достаточный для наших дальнейших рассуждений вывод: первый тип ХС исчисляется миллионами единиц.

Несколько сложнее обстоит дело с СОА. Согласно материалам типа [2], количество аудиторских заключений по результатам обязательного аудита в последние годы находилось в интервале от 57,1 тыс. до 83,0 тыс. Но реальное количество СОА в нашей стране, по видимому, значительно выше. Дело в том, что доля СОА, от него уклоняющихся, составляет по одним оценкам более двух третей [10, с. 11], по другим, согласно опросу руководства

<sup>8</sup> Именно такая терминология там используется.

<sup>9</sup> О возможности такого расширения в нашей стране речь пойдет ниже.

<sup>10</sup> Выделение ОЗО было осуществлено законодательно в 2008 г. в [1, ст. 5, ч. 3] без использования данной терминологии — простым перечислением их в упомянутой статье закона (с последующими ссылками на нее).

<sup>11</sup> Проиллюстрируем разницу на примере понятия «Кошачьи». Определение понятия по его содержанию дает: «Кошачьи» — это млекопитающие (род) с втяжными когтями (видовое отличие). Если же давать определение этого понятия по его объему, то получается: «Кошачьи» — это львы, тигры, кошка и, рыси, ягуары, снежные барсы и т.д. Подход к определению понятия через его объем немного хуже, чем по содержанию (поскольку нередко вызывает излишние дискуссии и т.д.), но на практике он часто встречается.

<sup>12</sup> Причины целесообразности такого выделения будут изложены в конце этого раздела.

<sup>13</sup> Как станет ясно из следующего раздела, такая приближенная оценка для наших целей достаточна. Тем более, что, по видимому, это число в первых трех типах год от года может довольно сильно меняться.



малых и средних компаний — 53% [11, с. 121]<sup>14</sup>. Поэтому для наших дальнейших рассуждений можно сделать вывод: количество СОА в стране порядка ста тысяч.

Теперь о количестве ОЗО. В соответствии с [2, табл. 12] в 2021 г. аудиторские услуги были оказаны 2946 таким ХС. Но согласно [12, с. 131], поскольку при подготовке плана контрольных мероприятий контролирующий орган (Федеральное казначейство) использует информацию о количестве проаудированных ОЗО, то аудиторы, зачастую намеренно, занижают количество объектов ОЗО в формах статистической отчетности<sup>15</sup>; по нашему мнению иногда вплоть до нуля, особенно если в реальной жизни у данной АО за последние годы оно невелико (быть объектом контроля обычно некомфортно). Поэтому можно допустить, что здесь в какой-то мере имеет место явление, отмеченное выше для СОА: количество проаудированных ОЗО в статистической отчетности ниже их реального числа в стране. Остается надеяться, что здесь масштабы занижения меньше: и АО<sub>озо</sub> представляют собой весьма солидную часть всех АО да и ОЗО тоже являются весьма продвинутой частью всех ХС. Поэтому опять-таки для наших дальнейших рассуждений можно сделать вывод: число ОЗО в стране порядка нескольких тысяч. И второй вывод: даже если это число многократно увеличить<sup>16</sup>, то существующих АО хватит для реализации этого предложения — если, конечно, у них будет достаточная мотивация.

Лучше всего выяснить количество СОА и ОЗО в стране мог бы Росстат. В [4, с. 702] предложены три возможных способа для этого: сплошное обследование в рамках всей страны, выборочное обследование с привлечением статистических органов лишь нескольких субъектов РФ и, в крайнем случае, — использование метода экспертных оценок<sup>17</sup>. Вызы-

вает некоторое удивление тот факт, что еще недавно существовавшие СРО аудиторов, одна из основных задач которых заключается в защите интересов аудиторов, не объединили свои усилия — в «давлении» на Росстат или в организации собственных обследований — для оценки количества СОА в стране и для последующего исправления ситуации, когда далеко не все они проходят обязательный аудит, серьезно уменьшая тем самым доходы членов СРО аудиторов. В некоторой мере это наше удивление относится и к случаю ОЗО.

Четвертый обозначенный выше тип ХС на сегодня в нашей стране не выделен — это авторское предложение. На наш взгляд, имеет смысл выделить 50–100 организаций (банков, предприятий и т.п.<sup>18</sup>), составляющих социально-экономический скелет народного хозяйства, вносящих значительный вклад в ВВП страны (плюс к тому могущих породить отечественные Энроны), и регулировать их аудиторские проверки еще более тщательно чем аудит ОЗО<sup>19</sup>. (Ведь даже мощная экономика США занервничала в результате краха двух ипотечных агентств в начале этого века, да и в нашей стране отзыв лицензии у банков не первой сотни вызывает некоторую панику на кредитном рынке, а гораздо большие неприятности могут случиться — хотя это и необязательно — при крахе банка из первой десятки.)

#### **Масштабы и особенности аудиторских проверок в каждом типе хозяйствующих субъектов**

Рассмотрим теперь желаемые, по нашему мнению, масштабы и особенности аудиторских проверок в недалеком будущем каждого из четырех описанных типов ХС. При этом будем учитывать большое распространение таких проверок в рамках удаленного (полного или

<sup>14</sup> Этих двух оценок, на наш взгляд, достаточно, чтобы сделать вывод: доля уклоняющихся не является пренебрежимо малой. Тем более, что главная причина такого массового уклонения лежит на поверхности — мизерные штрафы за него.

<sup>15</sup> В основном, на наш взгляд, чтобы не попасть в план контрольных мероприятий. Тем более, что Федеральное казначейство контролирует АО, проводящие аудит ОЗО (для краткости далее будем обозначать их как АОозо), гораздо тщательнее чем контролируются СОА.

<sup>16</sup> Предложение о его увеличении сформулировано и обосновано в следующем разделе.

<sup>17</sup> Последним методом, вероятно, были получены вышеприведенные оценки «более двух третей» и «53 %». Но оценки

будут гораздо надежнее, если экспертов станет значительно больше. Тем более, если на базе метода экспертных оценок будет сделан переход от индивидуальных оценок экспертов к групповой оценке.

<sup>18</sup> Например, на базе 400 самых крупных отечественных организаций, перечень и основные характеристики которых регулярно публикует экспертное агентство «Эксперт РА». В частности, сюда, по – видимому, должны войти все системно значимые банки, тем более что их в нашей стране немного и согласно [13, с. 20] имеются четкие критерии их отбора. Но цифра 50 — 100 это не более чем авторская экспертная оценка.

<sup>19</sup> Подробнее об их регулировании речь пойдет в следующем разделе статьи.

частичного) доступа к бухгалтерской отчетности ХС уже в ближайшем будущем, а также возможное расширение аутсорсинга ведения бухгалтерского учета у ХС первого типа.

Следует сразу оговориться, что аудиторам вряд ли имеет смысл работать с самозанятыми. Там нет такой бухгалтерской отчетности, как у организаций и индивидуальных предпринимателей, а есть только специальный налоговый режим, поэтому для корректного ведения их налоговых дел, на наш взгляд, по большому счету с народнохозяйственных позиций хватит налоговых органов.

Теперь о тех ХС, которые на сегодня не являются СОА. В [14, с. 7] было предложено введение обязательного аудита для всех ХС — с учетом опыта Дании, Норвегии, Канады<sup>20</sup>. Это предложение в [4, с. 210] применительно к нашей стране расценивалось как интересное, хотя и небесспорное; но там же в случае его принятия считалась возможной поправка к нему в виде замены для некоторых из ХС (в первую очередь, весьма малых) обязательного аудита на обязательные обзорные проверки<sup>21</sup>. Добавим, что в [15, с. 137–138] обзорные проверки для организаций малого бизнеса предложены не в порядке обсуждения, а как рациональная во всех отношениях замена традиционному аудиту. Сегодня, на наш взгляд, можно присоединиться к этому предложению, но с одной весьма существенной поправкой. Спустя некоторое время, когда протесты со стороны малого бизнеса по поводу конструкции обзорных проверок поутихнут, а аудит перестанет ему казаться слишком большой финансовой нагрузкой, ввести организации малого бизнеса в число СОА<sup>22</sup>. Мотивация теоретическая: там, где есть бухгалтерская отчетность, должна быть и проверка ее достоверности, поскольку не с близкой к нулю

вероятностью могут быть сознательные и неосознательные ее искажения. Мотивация практическая: и руководители организаций (в том числе и малого бизнеса), и их контрагенты, и соответствующие контрольные и т.п. органы должны обладать разумной уверенностью — а именно ее должен доставлять, согласно МСА, институт аудита — в отношении достоверности указанной отчетности<sup>23</sup>.

Количество СОА целесообразно увеличивать и из ряда других соображений. Такого рода предложения довольно часто встречаются в аудиторской литературе. Например, согласно [16, с. 16], регуляторам необходимо целенаправленно создавать дополнительные сегменты на РАУ, услуги на которых должны оказываться только специалистами, имеющими надлежащий уровень квалификации, т.е. в настоящее время только аттестованными аудиторскими. К таким услугам там отнесены услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, а также услуги по ведению налогового учета, исчислению налоговых обязательств и налоговой отчетности. А в [17, с. 3] убедительно показано, что «если исходить из международной практики, то количественные критерии в нашей стране нужно пересматривать не в сторону повышения, а в сторону снижения». Число СОА при этом, естественно, увеличится. Сошлемся и на [7, с. 9]: в этой статье, говоря о странах с развитой рыночной экономикой, утверждается, что там «критерии проведения обязательного аудита предприятий значительно ниже, чем в нашей стране».

Еще одной мерой увеличения числа СОА, реально проходящих ежегодный аудит, является резкое и значительное повышение материальной ответственности таких ХС за непрохождение обязательного аудита, которая «на сегодняшний день составляет порядка 5–10 тыс. руб. <...> хозяйствующие субъекты просто будут отказываться от проведения обязательного аудита» [18, с. 18]. По нашему мнению, такой отказ тем вероятнее, чем сложнее макроэкономическая ситуация в стране, а она в ближайшие годы вряд ли существенно упростится. Но в любом случае, как уже отмечалось

<sup>20</sup> О котором уже говорилось в первом разделе статьи.

<sup>21</sup> Обзорные проверки в условиях нашей страны (с учетом менталитета сторон и т.п.) являются существенно более слабыми конструкциями чем классический аудит. К тому же велика опасность того, что они могут скатиться (по аналогии с черным аудитом) к «черным обзорным проверкам». Но при сильном сопротивлении к описанному предложению такая поправка представлялась там худо — бедно приемлемым компромиссом.

<sup>22</sup> Такая своего рода «дорожная карта» для введения в отдаленной перспективе организаций малого бизнеса в число СОА. Т. о., обзорные проверки станут фактически прологом к обязательным аудиторским проверкам.

<sup>23</sup> В итоге можно предполагать, что в отдаленной перспективе значительное число организаций малого бизнеса будет вести свою бухгалтерскую отчетность через удаленный аутсорсинг, с удаленными аудиторскими проверками, а также с удаленными консультациями и т.п. от АО.



выше, «отказников» чрезвычайно много и поэтому огромное повышение штрафов за непрохождение обязательного аудита является серьезным резервом увеличения числа ХС, его проходящих. При этом целесообразно, на наш взгляд, связывать величину штрафа с размером организации (например, через выручку от продаж продукции, стоимость активов и / или количество работников).

В перспективе, на наш взгляд, назревает еще один источник увеличения числа СОА в стране. Там, где имеются конфликты (или недоразумения, непонимания и т.п.) денежного характера, социальной значимости и массового масштаба, современное общество должно принимать всевозможные меры к их разрешению — или, по крайней мере, к снижению их остроты. Одной из таких мер является, на наш взгляд, активное вовлечение аудиторов (наряду с журналистами, работниками аналитических фирм и т.п.) в этот процесс как внешних, зачастую независимых и обычно компетентных специалистов. Во многих случаях они имеют большое конкурентное преимущество из-за лучшей способности оценивать достоверность бухгалтерской отчетности ХС, а также нередко из-за лучшего понимания деятельности проаудированных ХС. Поэтому по мере развития социального государства такого рода задач будет становиться все больше. Например, жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ). В стране широко распространено недовольство большими и постоянно растущими тарифами на его услуги при низком и неповышающемся их качестве. В этих условиях ряд авторов (см. например [19, с. 50]) справедливо, по нашему мнению, предлагает, чтобы предприятия ЖКХ стали СОА. Ряд других примеров на этот счет (в том числе и относящихся к пенсионной системе страны) и с аналогичными предложениями приведен в [4, с. 223–232]<sup>24</sup>.

Что касается ОЗО, то увеличение их числа тоже, на наш взгляд, должно иметь место, хотя, по-видимому, не такое значительное, как в случае с СОА. Возможно, что некоторые из больших предприятий ЖКХ надо сделать не только СОА, но и ОЗО. То же самое отно-

сится и к ряду крупных управлений Пенсионного фонда России, расположенных во многих городах и обслуживающих большие массы населения. Но основные изменения при работе аудиторов с ОЗО должны быть сделаны, по нашему мнению, в части совмещения — в некоторых случаях — проверок бухгалтерской отчетности с оценкой качества управления такими ХС.

Полезно, на наш взгляд, законодательно выделить среди ОЗО<sup>25</sup> такую совокупность ХС, которые должны проводить и обязательный анализ качества управления (или каких-то отдельных его сторон), причем посредством привлечения внешних структур; ведь внутренние явно не являются независимыми от руководства, так что сказать нечто негативное о качестве управления для них очень непросто и обычно опасно. Обозначим такие ХС для краткости как СОАКУ (субъекты обязательного анализа качества управления).

В круг СОАКУ надо, на наш взгляд, включить (в соответствии с вышеизложенным) и предприятия ЖКХ — с проверкой обоснованности их тарифов. В число таких организаций полезно включать и железнодорожные предприятия, осуществляющие пригородное сообщение; считается, что оно, как правило, убыточное, но, по нашему мнению, степень убыточности (прибыльности) перечисленных организаций и обоснованность их тарифов должны быть тщательно проверены и доведены до населения. Можно привести и другие примеры такого рода.

Аудит бухгалтерской отчетности и анализ качества управления должны быть разными задачами не только в содержательном, но и в организационном плане. Возможно даже в ряде случаев потребовать, чтобы применительно к некоторым ОЗО они проводились разными организациями<sup>26</sup>. В этом плане представляется неудачной позиция Банка России, заставляющего АО проводить при аудите кредитных организаций еще и анализ качества управления ими<sup>27</sup>. В общем случае аудиторские проверки

<sup>25</sup> А возможно, и среди остальных СОА.

<sup>26</sup> К анализу качества управления естественно, на наш взгляд, допускать и неаудиторские организации.

<sup>27</sup> Например, осторожен или неразборчив выбор аудируемым банком получателей кредитов, не проводит ли банк рискованную политику, не слишком ли много кредитует он организации своих собственников и т.п.

<sup>24</sup> Если такое одномоментное увеличение СОА окажется слишком большим для РАУ, то можно провести его в несколько этапов. Например, сначала сделать таковыми крупные предприятия ЖКХ, потом средние и т.д.

и очерченные проблемы — это разные задачи и должны оплачиваться отдельно.

Анализ качества управления (в тех случаях, когда он будет обязателен) должен быть зафиксирован, на наш взгляд, как норма, относящаяся к СОАКУ, а не к АО, проводящей его аудиторскую проверку. Причины такого положения следующие. Во-первых, анализ качества управления ХС не обязательно (в отличие от аудита) должна проводить АО; учитывая характер задачи, для пользы дела это могут быть аналитические фирмы, различные центры экономического анализа и т.п.<sup>28</sup> Во-вторых, в ряде случаев это может быть другая АО. В-третьих, наличие второго контрагента у ХС понижает шансы на его сговор с АО<sup>29</sup> с целью дать необходимое ему аудиторское заключение.

Возникает вопрос: может быть, в современных российских условиях целесообразно запретить осуществлять анализ качества управления СОАКУ той АО, которая проводила его аудиторскую проверку. Основное соображение — только что упоминавшееся уменьшение вероятности сговора между указанной АО и СОАКУ в результате введения второго контрагента для последнего. Нам представляется, что такой подход целесообразен лишь в отношении некоторых ОЗО из-за чрезвычайно важной их роли в социально-экономической жизни страны. Тогда анализ качества управления у такого ОЗО смогут осуществлять другая АО (конечно, не связанная тесными узами с первой — что надо оговорить как в нормативных, так и в этических документах), аналитическая фирма и т.п. Заметим, что такой подход находится в русле современных представлений об ОЗО: ведь внешний контроль качества аудита у АО, проводящих их проверку, должны осуществлять как СРОА, в которой она состоит, так и Федеральное казначейство [1, ст. 10.1, 10.2].

В настоящее время ОЗО должны привлекать к себе внимание аудиторской общественности еще по одной причине. Доходы АО от аудита ОЗО снизились с 2016 по 2021 г. с 4,45 до 2,62 млрд руб.<sup>30</sup>, тогда как у доходов АО от аудита

остальных ХС никакого сколько-нибудь ярко выраженного тренда не наблюдалось. В этой связи можно предположить, что если бы удалось в интервале 2016–2021 гг. остановить падение сектора аудирования ОЗО, то прекратилось бы и падение всего РАУ [20, с. 19]. Аналогично выглядит и динамика средних гонораров за одну аудиторскую проверку ОЗО. С 2016 по 2021 г. они упали с 1129,4 до 889,3 тыс. руб.<sup>31</sup>, тогда как применительно к аудиту остальных ХС (не являющихся ОЗО) можно говорить об отсутствии тренда — с некоторыми колебаниями на этом временном интервале вокруг среднего уровня в 134 тыс. руб. [20, с. 19].

Из важности ОЗО с позиций социально-экономического развития страны и для совершенствования их регулирования вытекает целесообразность увеличения их присутствия в форме № 2-аудит [21] и в материалах типа [2]. Уже сейчас, без какого-либо изменения [21] и с небольшой переделкой алгоритма получения материалов типа [2], можно обеспечить вычисление годовых доходов от аудита ОЗО и средних гонораров за такой аудит и в текущих, и в сопоставимых ценах не только по ОЗО в целом, но и по таким их категориям, как кредитные организации и организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%. Это подробно изложено в [4, с. 711–712].

Там же показано, что поскольку в Форме федерального статистического наблюдения №2-аудит [21, строки 11–14] фигурируют объемы услуг по аудиту отчетности ОЗО для 4 их категорий, то полезно увеличить это число до 8 — в соответствии с числом категорий ОЗО. Аналогичное разложение на 8 компонентов целесообразно провести для показателя из [21, строка 26] — «количество ОЗО, в которых проведен аудит» и для показателя из [21, строка 34] — «количество ОЗО, в которых проведен обязательный аудит». Это позволит в материалах типа [2] получать такие агрегированные по всему РАУ показатели: доходы от аудита ОЗО в текущих и в сопоставимых ценах в целом и по 8 компонентам их в отдельности; средние гонорары за одну аудиторскую проверку ОЗО в текущих и в сопоставимых ценах в целом и по 8 компонентам их в отдельности; количе-

<sup>28</sup> Преимущества и недостатки АО в вопросах анализа качества управления по сравнению с аналитическими фирмами и т.п. рассмотрены в [4, с. 817–818].

<sup>29</sup> Аналитики могут заметить (или заподозрить) существенные искажения бухгалтерской отчетности.

<sup>30</sup> В сопоставимых ценах 2008 г. А для расчетов до 2016 г. исходные данные у нас отсутствовали.

<sup>31</sup> В тех же сопоставимых ценах (2008 г.).



ство ОЗО, где проведен инициативный аудит в целом и по 8 компонентам их в отдельности<sup>32</sup>.

Теперь более подробно о нашем предложении из конца второго раздела статьи о четвертом типе ХС с позиций аудита (да и с более общих социально-экономических позиций), а именно о выделении 50–100 организаций (банков, предприятий и т.п.), составляющих социально-экономический скелет народного хозяйства, и совершенствовании механизма проведения аудита таких ХС.

По-видимому, все эти 50–100 организаций следует внести в круг СОАКУ и при проверке качества управления ими сконцентрировать внимание на наиболее важных и принципиальных моментах, например, на величине привлеченных ими валютных кредитов и др. На возражение, что это излишнее административное регулирование рыночных субъектов, можно ответить, что в случае больших финансовых затруднений у такого крупного рыночного субъекта (например, невозможности расплатиться по валютным кредитам после резкого и сильного ослабления рубля) спасти его придется государству за счет налогоплательщиков, поскольку его банкротство привело бы к серьезным проблемам социально-экономического характера регионального или даже федерального масштабов<sup>33</sup>.

Целесообразно также подобно двухуровневой проверке АО<sub>озо</sub> (при внешнем контроле качества их работы) законодательно зафиксировать аналогичный внешний контроль качества работы АО, проводящих аудиторские проверки таких гигантов (со стороны СРОА и Федерального казначейства). И наконец, сами аудиторские их проверки тоже сделать двухуровневыми, например, имеющими такие права АО и Счетной палатой.

Наверняка есть и другие инструменты регулирования деятельности четвертого типа ХС и их контрагентов в лице АО. Но согласно [22, с. 101], «Не надо уводить рассказ в боковые улицы. Не надо этого делать даже и в том случае, когда на боковых улицах цветет акация и поспевает каштан».

<sup>32</sup> Последние 9 показателей вычисляются как разность между 9 значениями количества ОЗО, в которых проведен аудит, и 9 значениями количества ОЗО, в которых проведен обязательный аудит.

<sup>33</sup> О таких субъектах говорят, что он слишком большой, чтобы позволить ему упасть (too big to fail).

Заметим, наконец, что переход на всеобщий обязательный аудит целесообразно делать постепенно (срочности особой нет, да и сопротивление резкому переходу будет сильное). А вот увеличение числа ОЗО, выделение 50–100 гигантов экономики и совершенствование механизма проведения их аудита надо осуществлять, не затягивая этот процесс; главная проблема здесь — в наличии политической воли.

### Заключение

1. Предложено и обосновано выделение с позиций аудита четырех типов хозяйствующих субъектов: необязанные проходить ежегодные аудиторские проверки, субъекты обязательного аудита, общественно значимые организации и четвертый (на сегодня не выделяемый в нашей стране, но, на наш взгляд, весьма желательный для выделения) — самые важные в социально-экономическом плане хозяйствующие субъекты. Дана оценка — сугубо приближенная, но достаточная для формулирования ряда требований к аудиторской проверке — числа каждого из этих четырех типов ХС.

2. Проанализированы мотивы и последствия законодательного уменьшения числа субъектов обязательного аудита в нашей стране в 2010 г. Описана ситуация с таким аудитом в ряде стран с развитой рыночной экономикой.

3. Мотивировано введение в отдаленной перспективе организаций малого бизнеса в число субъектов обязательного аудита. Выдвинут ряд предложений по другим направлениям назревшего увеличения числа субъектов обязательного аудита в нашей стране.

4. Сформулированы предложения по увеличению числа общественно значимых организаций. Аргументирована целесообразность законодательного выделения среди них таких хозяйствующих субъектов, которые должны проводить и обязательный анализ качества управления (или каких-то отдельных его сторон) посредством привлечения внешних структур, в том числе и аудиторских организаций.

5. Предложено выделение 50–100 организаций (банков, предприятий и т.п.), составляющих социально-экономический скелет народного хозяйства и вносящих значительный вклад в ВВП страны. Аргументирован более тщательный (чем для остальных хозяйствующих субъектов) контроль их деятельности.

## Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307 — ФЗ (в ред. от 30.12.2021).
2. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской в 2021 г. [Электронный ресурс]. — URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/?id\\_39=136203-](https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/?id_39=136203-)
3. Алфёрова О.В. Рынок аудита: последствия законодательных нововведений // Аудит. — 2012. — № 8. — С. 5–7.
4. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. — 3-е изд., доп. и перераб. — М.: ООО «САМ Полиграфист», 2022. — 1006 с.
5. Захаров В.Ю. Аудиторский обзор как вид аудиторских услуг // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 5. — С. 3–9.
6. Пышкин А.С. Отбор аудиторских организаций в случае обязательного аудита: правовой аспект // Аудиторские ведомости. — 2006. — № 11. — С. 75–83.
7. Демина И.Д. Проблемы современной концепции проведения обязательного аудита в России на основе изучения международного опыта // Аудит. — 2019. — № 3. — С. 6–10.
8. Басов Д.К. Надзор за аудиторскими организациями в Европейском союзе // Аудитор. — 2013. — № 12. — С. 15–22.
9. Сайт Федеральной службы информации Российской Федерации. [Электронный ресурс]. — URL: <https://фси.рф/Main/StatisticalInformation>
10. Никифоров С.Л. Российский аудит: когнитивный диссонанс. — Казань, 2017. — 160 с.
11. Ханфёрян В. Принудительное торможение // Эксперт. — 2010. — № 11. — С. 100–122.
12. Фомина Д.С. Вопросы регулирования аудиторской деятельности в условиях новых требований к качеству аудита // Аудиторские ведомости. — 2017. — № 5–6. — С. 120–138.
13. Воронин Д.В. Регулирование системно значимых банков: международный и российский опыт // Банковское дело. — 2014. — № 4. — С. 18–21.
14. Арабян К.К. От проблем к перспективам // Аудит. — 2012. — № 4. — С. 4–7.
15. Фенева Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение формирования отчетности в организациях малого бизнеса: дис. ...канд. экон. наук. — СПб., 2020.
16. Шеремет А.Д. Как бороться с кризисом в подготовке аудиторов? // Аудит. — 2015. — № 7. — С. 13–19.
17. Шеремет А.Д., Носова О.А. Реформирование российского аудита: проблемы и перспективы // Аудит. — 2017. — № 12. — С. 2–8.
18. Фомина Д.С. Регулирование и контроль качества в сфере аудиторской деятельности: реформа 2018–2019 гг. // Аудит. — 2017. — № 11. — С. 13–19.
19. Усманова Т.Х. Аудит тарифов ЖКХ: специфика и методы // Аудиторские ведомости. — 2008. — № 7. — С. 50–55.
20. Гутцайт Е.М. Рынок аудиторских услуг: год 2021 // Аудиторские ведомости. — 2022. — № 3. — С. 11–22.
21. Форма федерального статистического наблюдения № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности». Утверждена приказом Росстата от 23 ноября 2016 г. № 740.
22. Бабель И.Э. Собрание сочинений. Т. 1. — М.: Время, 2006. — 576 с.

