

Рынок аудиторских услуг: олигополия в динамике

Audit Services Market: Oligopoly in Dynamics

УДК 657.631.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2022-8-3-3-8

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 of the Ministry of Finance of the Russian Federation

e-mail: egutzait@nifi.ru

Аннотация. В статье показано, что из многих показателей, количественно характеризующих степень олигополизации рынка, для отечественного рынка аудиторских услуг предпочтительнее коэффициент концентрации. Построены динамический ряд этого показателя в интервале 2005–2020 гг., а также аналогичные динамические ряды в трех секторах рынка: в проведении аудита, в оказании иных аудиторских услуг и в проведении аудита общественно значимых организаций. Выяснено, что последний олигополизирован в гораздо большей степени (примерно на уровне 70%), причем она имеет явно выраженный тренд к уменьшению. Обсуждены некоторые вопросы регулирования олигополизации рынка аудиторских услуг.

Ключевые слова: анализ, аудит, аудиторская организация, большая четверка, динамический ряд, олигополия, показатель, рынок аудиторских услуг, сектор рынка.

Abstract. The article shows what out of many indicators that quantitatively characterize the degree of oligopolization of the market, for the domestic market of audit services, the concentration ratio is preferable. A dynamic series of this indicator was built in the interval of 2005–2020, as well as similar dynamic series in three market sectors: in auditing, in the provision of other audit services, and in auditing publicly significant organizations. It was found that the latter is oligopolized to a much greater extent (approximately at the level of 70%), and it has a pronounced downward trend. Some issues of regulation of the oligopolization of the audit services market were discussed.

Keywords: analysis, audit, audit organization, big four, dynamic series, oligopoly, indicator, audit services market, market sector.

Вопрос о степени олигополизации российского рынка аудиторских услуг (РАУ), безусловно, относится к аудиторской теории. Но, как это часто бывает в науке, он имеет самое непосредственное отношение к практическим проблемам РАУ — например, вопросам регулирования этого рынка. А благодаря материалам типа [1] есть возможность статистического изучения степени олигополизации РАУ — начиная с 2005 г. Это изучение, а также вытекающие из него выводы, и является предметом настоящей статьи.

Олигополия на РАУ и в отдельных его секторах

Существует много определений олигопольного рынка. Некоторые из них ограничиваются указанием на то, что продавцов товаров или услуг на нем несколько, другие — уточняют это обстоятельство количественно. Например, в [2, с. 570] сюда относят тот случай, когда четыре крупнейшие фирмы контролируют 40% или

более совокупного рынка. А в [3, раздел 11 «Рыночная власть: ее источники и показатели»] приводится несколько показателей, количественно характеризующих степень олигополизации рынка¹. Из них применительно к РАУ наилучшим представляется «коэффициент концентрации», который трактуется как процентное соотношение продаж 4 или 8 крупнейших фирм к общему отраслевому объему продаж. Его существенные достоинства (в варианте четырех крупнейших фирм): простота, наличие статистического наблюдения за ним в материалах типа [1, табл. 12, строка 1] с 2005 г. и то, что уже почти 20 лет в мировом аудите — после падения фирмы Arthur Andersen — доминирует и постоянно обсуждается «большая четверка» аудиторско-консалтинговых корпораций.

Сегодня существует почти полное согласие среди специалистов, что степень олигополиза-

¹ Например, коэффициент Лернера, коэффициент Херфиндаля — Хиршмана и т.д.

ции рынков может меняться²: увеличиваться (и тогда рынок приближается к монопольному) или уменьшаться (и тогда рынок приближается к рынкам с совершенной конкуренцией, когда на нем много продавцов и много покупателей³).

Одна из главных проблем олигопольного рынка — это антимонопольное регулирование, сводящееся, в основном, к недопущению злоупотребления главными продавцами своим доминирующим положением (в первую очередь, в части установления цен) и согласованных действий, ограничивающих конкуренцию. Однако практика заключения формальных картельных соглашений в настоящее время редка; из-за опасности попасть под санкции антимонопольного регулирования чаще реализуется молчаливый сговор. По нашему мнению, такое регулирование должно опираться на статистику степени олигопольности рынка и изменения этой степени. Сказанное в полной мере относится и к РАУ⁴.

При этом основные показатели, характеризующие указанную степень олигопольности, опираются обычно не на натуральные, а на стоимостные показатели рынка — в первую очередь, на доли выручки от продажи товаров или услуг. Для РАУ это хорошо еще и тем, что доходы аудиторских организаций (АО) в материалах типа [1] присутствуют в полной мере, а натуральные — не в полной. В частности, в них отсутствует главный натуральный показатель РАУ — число выполненных за год на нем договоров. (Есть количество клиентов АО, чья бухгалтерская отчетность проаудирована, но нет другого слагаемого этого главного показателя — количества клиентов АО, которым оказаны иные аудиторские услуги⁵).

На предмет исследования степени олигополизации можно изучать не только весь РАУ, но и отдельные секторы его — ведь они, по су-

ществу, тоже рынки, пусть и меньших размеров. Ниже это будут сектор аудиторских проверок, сектор иных аудиторских услуг и сектор аудита общественно значимых организаций (ОЗО). Такой выбор объясняется как важностью перечисленных секторов внутри РАУ, так и доступностью необходимой по ним информации.

Если для исследования динамики развития самого РАУ необходимо переходить от текущих цен к сопоставимым⁶, то при оценке степени олигополизации РАУ и выбранных его секторов такой необходимости нет. Доля доходов четырех крупнейших АО страны (входящих в большую четверку транснациональных аудиторских компаний) в доходах всех АО может рассчитываться как отношение указанных доходов в рамках одного и того же года; значит, это вполне допустимо делать в текущих ценах. (На самом деле в большинстве рассмотренных в следующем разделе статьи секторов указанные доли вычисляются, скорее всего, именно подобным образом, а затем просто приводятся в материалах типа [1].) Далее из полученных результатов строятся искомые динамические ряды.

Построение динамических рядов некоторых показателей РАУ

Материалы типа [1] позволяют построить большинство необходимых динамических рядов в интервале 2005–2020 гг.; для более ранних лет такие материалы обнаружить не удалось. К тому же согласно [6, с. 11] «статистическое наблюдение за российским рынком аудита началось в 2006 г.». Поэтому, скорее всего, основная часть статистической информации о РАУ до 2005 г. безвозвратно утеряна. Впрочем, в рамках тематики настоящей статьи это не страшно, поскольку информации по указанному интервалу для выводов, касающихся сегодняшней ситуации⁷, более чем достаточно. Для выводов по олигопольности сектора РАУ, связанного с проведением аудита ОЗО, где этот интервал сужается до 2016–2020 гг., информации (как выяснится ниже) также хватает.

В таблице представлены динамические ряды показателей, связанных с олигополией на всем

² Рынок не просто либо олигопольный либо нет и что это понятие не бинарное, а градуальное.

³ Для того, чтобы на рынке действовала совершенная конкуренция, надо выполнение еще нескольких условий, но здесь вдаваться в такие детали явно излишне.

⁴ Добавим, что в литературе нам не встречалось никакой информации об упомянутом сговоре применительно к отечественному РАУ.

⁵ Под последними в статье понимается совокупность сопутствующих аудиту услуг и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг (см. [4, ст. 1, ч. ч. 4 и 7 соответственно]).

⁶ Такой переход описан, например, в [5, с. 558–562, 576, 596–597].

⁷ Для истории российского аудита такая утрата, конечно, большая неприятность.



РАУ и в отдельных его секторах. Основные, по нашему мнению, показатели выделены в таблице жирным шрифтом. Для компактности в графе 1 четыре крупнейшие АО обозначены как Б4 («большая четверка»). Показатели в строках 1–5 взяты из материалов типа [1, табл. 12]. Показатель в строке 12 таблицы — доля Б4 на всем РАУ от иных аудиторских услуг — пришлось получать расчетным путем с использованием строк 6–11. Сначала в строки 6–8 таблицы заносятся показатели из [7, табл. 1, строки 3, 7, 8 соответственно], далее на базе материалов типа [1, табл. 12, строки 1, 2] вычисляются строки 9 и 10 таблицы, потом определяется (как разность между строками 9 и 10) строка 11; наконец, соотношение данных строк 11 и 8 дает искомую величину доли Б4 на всем РАУ от оказания иных аудиторских услуг⁸.

Требуют пояснения три аномалии в таблице: в строке 2 за 2005 и 2010 гг. и в строке 8 за 2005 г. Согласно принципу оценки аномалий, сформулированному в [8, с. 216], любые значимые «всплески», т.е. отклонения от своего рода эталонных (нормативных, среднеотраслевых, прошлогодних, характерных для других стран и т.д.) значений показателей и их тенденций — даже если они имеют позитивный характер — должны как минимум идентифицироваться и объясняться и как максимум тщательно анализироваться. На наш взгляд, идентифицировать в аудите аномалии как значимые обычно можно на уровне профессионального суждения аудитора⁹. С большой вероятностью можно утверждать, что все три аномалии — это принципиальные ошибки статистического наблюдения, поскольку оба рассматриваемых показателя достаточно инерционны, ввиду чего их значения не должны сильно отличаться в соседние годы (а проверка на такое сильное отличие при публикации статистических материалов, скорее всего, не проводилась). Поскольку оба рассматриваемых динамических ряда достаточно длинные и в остальном обходятся без сильных «всплесков», то все три обсуждаемых «всплеска», по нашему мнению, вполне можно в даль-

нейших рассуждениях игнорировать — а также и образовавшиеся как их следствие «всплески» показателя строки 12 в 2005 и 2010 гг.

Немного о сглаживании представленных динамических рядов¹⁰. Основная его задача в аудите заключается, на наш взгляд, в выявлении и количественной оценке тенденции изменения показателей. Все динамические ряды, представленные в таблице, можно было бы сглаживать, используя линейную зависимость, и тогда угол наклона сглаженного ряда характеризовал бы скорость движения от олигополии к монополии (при положительном угле) или от олигополии к совершенной конкуренции (при отрицательном угле)¹¹. Но как будет показано в следующем разделе статьи, в нашем случае можно обойтись без описанных скрупулезных построений — на базе достаточно простых рассуждений.

Следует оговориться, что при вычислении показателя в строке 12 таблицы (доля Б4 на всем РАУ от оказания иных аудиторских услуг) пренебрегалось вкладом доходов индивидуальных аудиторов в полный объем оказанных на РАУ услуг. Дело в том, что согласно материалам типа [1, табл. 7] и [9, табл. 4], вклад этих доходов в указанный объем был в интервале 2005–2020 гг. порядка 2% или ниже. Так что это пренебрежение чрезвычайно мало сказалось на значении доли Б4 на всем РАУ от оказания иных аудиторских услуг и еще меньше на сделанных в следующем разделе статьи выводах.

Анализ построенных динамических рядов

Основной показатель, достаточно хорошо характеризующий степень олигополизации всего РАУ (о чем уже упоминалось выше), — это доля доходов Б4 в совокупных доходах всех АО (табл., строка 1). Этот показатель почти монотонно нарастает на всем рассматриваемом временном интервале.

Поскольку совокупные доходы всех АО складываются из доходов от проведения аудита и от оказания иных аудиторских услуг, то строки 2 и 12 таблицы отражают олигополию в двух соответствующих секторах РАУ, являющихся исчерпывающими слагаемыми для всего РАУ. Она немного меньше в секторе аудита и не-

⁸ По существу, алгоритм получения строки 12 представлен в порядке следования строк 6–12 таблицы.

⁹ Хотя возможно и применение формализованных оценок — например, как отклонение от соседних значений, превышающее 10%.

¹⁰ Подробнее оно описано в [5, с. 569–570].

¹¹ При этом все три вышеуказанных «всплеска» еще до сглаживания надо было удалить из исходных рядов.

Доля некоторых показателей четырех крупнейших АО в показателях РАУ

| Показатель | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 1. Доля доходов Б4 в совокупных доходах всех АО, % | 31,8 | 29,6 | 30,6 | 33,7 | 34,9 | 38,2 | 39,8 | 39,1 | 40,5 | 43,3 | 46,0 | 47,8 | 45,9 | 49,2 | 48,0 | 50,7 |
| 2. Доля доходов Б4 от проведения аудита в совокупных доходах от проведения аудита всеми АО, % | 44,9 | 22,9 | 24,4 | 31,2 | 27,0 | 10,1 | 34,3 | 42,6 | 46,7 | 46,9 | 47,2 | 45,7 | 44,6 | 46,9 | 44,0 | 45,1 |
| 3. Доля доходов Б4 от проведения аудита ОЗО в совокупных доходах от проведения аудита ОЗО всеми АО, % | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 78,1 | 74,9 | 70,7 | 67,1 | 69,4 |
| 4. Доля доходов остальных 46 АО (из 50) от проведения аудита ОЗО в совокупных доходах от проведения аудита ОЗО всеми АО, % | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 14,1 | 16,9 | 19,4 | 23,7 | 22,6 |
| 5. Доля аудиторов Б4 в общем количестве аудиторов, работающих во всех АО, % | 1,1 | 1,3 | 1,4 | 1,5 | 1,9 | 2,2 | 2,8 | 2,5 | 2,5 | 2,7 | 2,8 | 3,3 | 4,0 | 4,6 | 5,0 | 5,3 |
| 6. Объем оказанных АО услуг (их доходы) на всем РАУ, млрд руб. | 28,9 | 34,4 | 41,7 | 50,1 | 49,6 | 49,1 | 50,8 | 51,0 | 51,7 | 53,6 | 56,1 | 57,1 | 55,4 | 58,5 | 57,1 | 59,9 |
| 7. Доходы АО от проведения аудита на всем РАУ, млрд руб. | 18,8 | 14,2 | 18,4 | 24,0 | 23,1 | 23,9 | 23,4 | 25,5 | 26,7 | 27,1 | 27,6 | 27,8 | 27,5 | 29,3 | 29,1 | 31,6 |
| 8. Доходы АО от иных аудиторских услуг на всем РАУ, млрд руб. | 10,1 | 20,2 | 23,3 | 26,0 | 26,6 | 25,2 | 27,4 | 25,5 | 25,0 | 26,5 | 28,5 | 29,3 | 27,9 | 29,2 | 28,0 | 28,3 |
| 9. Доходы Б4 на всем РАУ, млрд руб. | 9,19 | 10,2 | 12,8 | 16,9 | 17,3 | 18,8 | 20,2 | 19,9 | 20,9 | 23,2 | 25,8 | 27,3 | 25,4 | 28,8 | 27,4 | 30,4 |
| 10. Доходы Б4 на всем РАУ от проведения аудита, млрд руб. | 8,45 | 3,25 | 4,49 | 7,49 | 6,24 | 2,41 | 8,03 | 10,9 | 12,5 | 12,7 | 13,0 | 12,7 | 12,3 | 13,7 | 12,8 | 14,2 |
| 11. Доходы Б4 на всем РАУ от иных аудиторских услуг, млрд руб. | 0,74 | 6,95 | 8,31 | 9,41 | 11,1 | 16,4 | 12,2 | 9,00 | 8,40 | 10,5 | 12,8 | 14,6 | 13,1 | 15,1 | 14,6 | 16,2 |
| 12. Доля Б4 на всем РАУ от иных аудиторских услуг, % | 7,3 | 34,4 | 35,7 | 36,2 | 41,7 | 65,1 | 44,5 | 35,3 | 33,6 | 39,6 | 44,9 | 49,8 | 47,0 | 51,7 | 52,1 | 57,2 |



много больше в секторе оказания иных аудиторских услуг¹². Во всех трех случаях олигополия занимает сегодня примерно половину рынка, что, на наш взгляд, не является чрезмерным.

Несколько иначе обстоят дела в секторе проведения аудита ОЗО. Хотя данные по нему ограничиваются пятью последними годами, но, благодаря четкой картине тренда, можно сделать несколько интересных выводов. Во-первых, степень олигополизации в этом секторе значительно выше, чем в трех предыдущих случаях. Во-вторых, с годами она не нарастает, а уменьшается, причем довольно быстрыми темпами. Строка 4 таблицы высвечивает причину такого уменьшения: сравнительно быстро нарастает доля 46 АО, следующих за Б4; другими словами, этот сектор РАУ активно осваивают и другие крупные АО.

Между тем крупными в нашей стране считаются АО с численностью более 50 работников — см. [1, табл. 11]. Исходя из материалов типа [1, табл. 1 и 11] в последние годы их количество можно оценить примерно как 55 АО. Значит, если бы в нашей таблице 1 в строке 4 фигурировали все крупные АО (помимо Б4), то цифры были бы еще выше. Таким образом, на все крупные АО (включая Б4) приходится более 90% доходов от проведения аудита ОЗО, а на долю средних и малых АО остается менее 10%. И активный вход крупных АО в этот чрезвычайно важный для народного хозяйства сектор РАУ и уменьшение доли Б4 в нем представляются нам положительными тенденциями, так что пока, по нашему мнению, регулирующие воздействия в рассматриваемых направлениях не требуются — пусть работает «невидимая рука рынка».

Затронем еще один интересный вопрос, относящийся к проблеме олигополии на РАУ лишь косвенно. По материалам типа [1, табл. 12] в строке 5 таблицы построен динамический ряд показателя доли аудиторов Б4 в общем количестве аудиторов, работающих во всех АО. Он обладает почти сплошной монотонностью, причем эта доля в 2020 г. примерно в пять раз превышает долю в 2005 г., тогда как доля доходов Б4 в совокупных доходах всех

АО (строка 1 таблицы) увеличилась за этот период всего чуть более, чем в полтора раза. Это позволяет выдвинуть предположение (требующее, конечно, детального исследования), что относительный вклад одного аудитора Б4 в доходы всей Б4 с годами сильно уменьшается.

Таким образом, из полученных динамических рядов и их анализа вытекает, что ничего критически страшного в положении с олигополией на РАУ и в рассмотренных его секторах — в отличие, например, от ситуации с качеством аудиторских проверок¹³ — не наблюдается. Поэтому целесообразно, на наш взгляд, в олигопольном ракурсе осуществлять в ближайшие годы мониторинг РАУ (например, через продолжение таблицы 1 (по горизонтали) и ее анализ), а во время проведения назревшей реформы российского аудита учесть результаты такого мониторинга при совершенствовании системы его регулирования¹⁴.

Подводя итоги, сформулируем следующие основные выводы.

1. Аргументировано, что из многих показателей, количественно характеризующих степень олигополизации рынка, для отечественного РАУ наиболее предпочтительным является коэффициент концентрации, т.е. процентное отношение продаж четырех крупнейших АО («Б4») к общему отраслевому объему продаж.

2. Построены динамический ряд этого показателя в интервале 2005–2020 гг., а также аналогичные динамические ряды для доли доходов «Б4» в трех секторах РАУ: в проведении аудита, в оказании иных аудиторских услуг и в проведении аудита ОЗО. Сформулированы рекомендации по сглаживанию построенных рядов и по их очистке от аномальных «всплесков».

3. Показано, что степень олигополизации всего РАУ, сектора проведения аудита и сектора оказания иных аудиторских услуг на указанном временном интервале почти монотонно нарастает и в настоящее время близка к 50%. При этом степень олигополизации

¹² Естественно, что показатели строки 1 таблицы в любом году занимают промежуточное положение между показателями строк 2 и 12.

¹³ Про ситуацию с качеством аудита см. подробности в [5, с. 617–625].

¹⁴ Наши представления о концепции совершенствования аудиторской деятельности в РФ на современном этапе изложены в [5, с. 764–780].

в секторе оказания иных аудиторских услуг немного больше, чем в секторе проведения аудита и чем на всем РАУ.

4. Определено, что сектор проведения аудита ОЗО олигополизирован в гораздо большей степени (примерно на уровне 70%),

причем эта степень имеет явно выраженный тренд к уменьшению, поскольку в этот сектор в последние годы активно входят крупные АО.

5. Рассмотрены некоторые вопросы регулирования олигополизации РАУ и его секторов.

Литература

1. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2020 г. [Электронный ресурс]. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/?id_39=133388-
2. Макконнел К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. (пер. с 13-го англ. изд.) — М.: ИНФРА-М, 1999. — 974 с.
3. Википедия. Статья «Олигополия».
4. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 11.06.2021).
5. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. — 2-е изд., доп. и перераб. — М.: ООО «САМ Полиграфист», 2020. — 876 с.
6. Гузов Ю.Н. История развития аудита в России // Аудит. — 2019. — № 4. — С. 7–12.
7. Гутцайт Е.М., Марьясин А.М. Рынок аудиторских услуг: год 2020 // Аудит. — 2021. — № 8. — С. 5–11.
8. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения). — М.: ТК Велби : Изд-во Проспект, 2005. — 432 с.
9. Основные показатели деятельности индивидуальных аудиторов в Российской Федерации в 2020 г. [Электронный ресурс]. — URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/?id_66=133389-

ОБНОВЛЕННАЯ ПРОГРАММА РАЗРАБОТКИ ФСБУ УТВЕРЖДЕНА ПРИКАЗОМ

Как и было заявлено на стадии проекта, сроки выпуска новых стандартов перенесены на 2–3 года.

Минфин утвердил новую программу разработки ФСБУ. Планируется вступление новых стандартов в силу в такие сроки:

- Нематериальные активы – 2024 г. (согласно предыдущей программе ожидалось с этого года, но пока имеется лишь проект);
- Бухгалтерская отчетность – 2025 (также планировалось ввести в действие с этого года, а проект существует с 2019 г.);
- Инвентаризация – 2025;
- Доходы – 2025 (ранее планировалось – с 2022 г., проект был разработан уже к концу 2019-го);
- Расходы – 2025 (исходя из действующей программы – ждали с 2023 г.);
- Некоммерческая деятельность – 2026 (ранее был запланирован на 2021 г., проект уже публиковался);
- Долговые затраты – 2026 (ранее планировалось – с 2022 г.);

- Финансовые инструменты – 2027 (также предполагалось с 2022 г., в прошлом году появлялся проект);
- Участие в зависимых организациях и совместная деятельность – 2027 (и тоже ожидался с 2022 г.);
- Биологические активы – 2028.

Кроме того, программа предполагает поправки в имеющиеся стандарты:

- ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» – с 2023 г. (стандарт принят в 2018 г., обязателен для применения с 2022 г. Уже даны необходимые разъяснения, и даже внесены поправки в НК);
- ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» – с 2024 г. (был утвержден в октябре прошлого года, но уже планируются поправки в него в связи с предстоящим введением ФСБУ по НМА, и даже существует уже вторая версия проекта изменений).

Источник: Audit-it.ru
Дата публикации: 28 марта 2022 г.

