

# Рынок аудиторских услуг: год 2019

## The Market for Audit Services: Year 2019

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-25-34

**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

**А.М. Марьясин**, канд. экон. наук, руководитель Центра Научно-исследовательского финансового института Минфина России

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

**A.M. Maryasin**, Candidate of Economic Sciences, Head of the Centre, Scientific and Research Financial Institute, Ministry of Finance of the Russian Federation

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

**Аннотация.** В статье излагаются методика и результаты построения динамических рядов главных показателей рынка аудиторских услуг за 2014–2019 гг.. Показано и количественно оценено сильное падение рынка начиная с 2008 г. Исследована динамика средних гонораров за аудиторские проверки в разрезе малых, средних и крупных аудиторских организаций в интервале 2010–2019 гг. и проиллюстрировано огромное уменьшение этих гонораров в указанном интервале. Выявлено, что в последние годы доходы от аудита общественно значимых организаций сильно падают, а доходы от аудита остальных хозяйствующих субъектов ведут себя иначе.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская организация, динамический ряд, общественно значимая организация, рынок аудиторских услуг, статистика.

**Abstract.** The article sets out the methodology and results of constructing time series of the main indicators of the market for audit services in the interval 2004–2019. A strong market decline has been shown and quantified since 2008. The dynamics of the average fees for audits in the context of small, medium and large audit organizations in the interval 2010–2019 was studied and it was illustrated a huge decrease in these fees in the indicated interval. It was revealed that in recent years, revenues from audits of socially significant organizations have fallen sharply, while revenues from audits of other economic entities behave differently.

**Keywords:** audit, audit organization, time series, socially significant organization, market of audit services, statistics.

Обычно сначала зарождается некоторый рынок, а далее, с каким-то запаздыванием — его статистика, анализ и развернутое регулирование. При этом — особенно, если такой лаг невелик — процесс зарождения рынка также может охватываться его статистикой. В случае рынка аудиторских услуг (РАУ) это, по-видимому, не так: процесс его зарождения исследовать статистически, скорее всего, уже невозможно<sup>1</sup>. Во всяком случае, динамические ряды отечественной аудиторской статистики, построенные нами в [2, с. 564–610] и в данной статье ниже, начинаются с 2004 г., а для охвата более ранних лет, скажем с 1987 г., когда была создана первая отечественная аудиторская ор-

ганизация (АО) «Инаудит» — исходный статистический материал утерян, кажется, безвозвратно (если он когда-либо вообще собирался).

В настоящее время основная масса статистического материала о функционировании РАУ сосредоточена в ежегодных публикациях Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности, аудиторской деятельности, валютной сферы и негосударственных пенсионных фондов Минфина России. Данные публикации время от времени наращивают свои объемы; например, если для 2011 г. такая публикация содержала 17 таблиц, то применительно к 2019 г. число таблиц увеличилось до 20 (см. [3]), увеличилось также количество показателей во многих из этих таблиц. А начиная с 2016 г., в данных публикациях стало гораздо больше информации

<sup>1</sup> Уместно, на наш взгляд, привести здесь справедливое замечание из [1, С. 11]: «Статистическое наблюдение за российском рынком аудита началось в 2006 г.».

о таком важном секторе РАУ, как аудит общественно значимых организаций (ОЗО)<sup>2</sup>.

Методически наше исследование РАУ базируется на построении динамических рядов аудиторской статистики, переводе стоимостных показателей из текущих в постоянные (сопоставимые) цены, вычислении средних гонораров за аудиторские проверки, использовании масштабного и регионального разрезов аудиторской статистики и т.п. Методика и результаты такого исследования состояния РАУ в 2004–2018 гг. публиковались нами в различных аудиторских журналах с 2012 г., а также в [2]; в данной статье указанные динамические ряды продлеваются на 2019 г. и подвергаются анализу, причем с сильным креном на статистику и анализ сектора аудита ОЗО.

### Статистика главных показателей рынка аудиторских услуг и его анализ

Известный специалист по экономической статистике В. Бессонов подчеркивает: «серьезный недостаток современной российской экономической статистики в том, что она недостаточно последовательно ориентируется на построение временных рядов. Это скорее статистика отдельных величин» [4, с. 127]. И далее он указывает, что одной из задач, типичных для рыночной экономики, является построение длинных временных рядов сопоставимых показателей [4, с. 143]. Оба эти замечания, на наш взгляд, в полной мере относятся и к аудиторской статистике; их логично по мере сил преодолевать.

Сразу надо оговориться, что по главным показателям РАУ за 2019 г. и предшествующие ему несколько лет вряд ли целесообразно строить прогнозы развития рынка в 2020 г.. Эти показатели характеризуют плавное развитие РАУ до «коронавирусного удара», поскольку экономика не чувствовала его в течение всего 2019 г., а «слом» плавного развития ее будет большим, возможно, гораздо более серьезным, чем в 2008 году, что, несомненно, отразится и на нашем аудите. Но анализ развития РАУ в интервале 2004–2019 гг. имеет смысл не только в историческом плане: вероятно, что развитие РАУ после преодоления отечественной эконо-

номикой последствий «коронавирусного удара» пойдет по большому счету более или менее похоже.

Сначала отметим, что до 2008 г. РАУ сильно рос, а затем круто падал. Это наглядно иллюстрирует табл. 1 и, особенно, основные ее показатели, выделенные жирным шрифтом. Динамические ряды главных показателей РАУ за 2004–2018 гг., фигурирующие в [2, табл. 5.3] и в [5, табл. 1], продлены нами в табл. 1 на 2019 г. по изложенной в [2, с. 574–586] методике. Показатели произведенного ВВП (строки 1 и 2) скорректированы на базе представленных в [6] для того, чтобы соответствовать методике их исчисления в прежние годы<sup>3</sup>. Для компактности здесь и в таблицах далее оборот «сопоставимые цены» фигурирует как с/ц, а оборот «текущие цены» — как т/ц. Показатели строк 1, 2 и 17 взяты из [6], строк 3, 6, 11 и 14 — из материалов типа [3]. Остальные показатели получены расчетным путем, причем для удобства читателя необходимые соотношения приведены в первой графе таблицы. Последнее замечание не относится к объему оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах (строка 5 табл. 1), который получается как среднее из трех (впрочем, весьма близких друг к другу по значениям) показателей согласно методике, изложенной в [2, с. 558–562].

Строка 4 табл. 1 показывает продолжающееся снижение доли объема аудиторских услуг в ВВП, довольно хорошей оценкой которой является показатель  $\alpha$  [2, с. 558–560]. Если брать 0,125% в качестве уровня  $\alpha$  за 2004–2009 гг., то этот показатель уменьшился к 2019 г. на 58,4%, т.е. более чем в два раза. А другие отрасли в среднем согласно данным Росстата [6] выросли, хотя и на немного. В абсолютном исчислении положение выглядит лишь немного лучше, что наглядно видно из строки 5, в которой представлен динамический ряд самого главного стоимостного показателя РАУ — объема оказанных услуг в сопоставимых ценах<sup>4</sup>  $У_3$ ; в качестве последних по соображениям, изложенным в [2, с. 571], взяты цены

<sup>2</sup> Подробно о ситуации в этом секторе речь пойдет в последнем разделе данной статьи.

<sup>3</sup> Например, Росстат в настоящее время публикует показатель произведенного ВВП в сопоставимых ценах, используя цены 2016 г., а у нас для этого все время используются цены 2008 г.; приходится пересчитывать.

<sup>4</sup> Объем производства товаров или услуг в сопоставимых ценах как отстроенный от влияния инфляции — главный стоимостной показатель развития отраслей.



Таблица 1

**Главные показатели рынка аудиторских услуг**

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Произведенный ВВП в т/ц (ВВПт), трлн руб.	17,0	21,6	26,9	33,2	41,3	38,8	46,3	56,0	62,2	66,2	71,4	80,8	83,5	89,4	100,8	110,0
2. Произведенный ВВП в с/ц (ВВПс), трлн руб.	31,4	33,4	36,1	39,2	41,3	38,1	39,7	41,4	42,9	43,4	43,7	42,1	42,0	42,7	43,7	44,3
3. Объем оказанных аудиторских услуг в т/ц (Ут), млрд руб.	20,5	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	57,0
4. Доля объема аудиторских услуг в ВВП α = Ут / ВВПт, %	0,121	0,133	0,128	0,126	0,121	0,128	0,106	0,091	0,082	0,078	0,075	0,070	0,068	0,062	0,058	0,052
5. Объем оказанных аудиторских услуг в с/ц (Ус), млрд руб.	35,4	42,5	45,0	48,2	50,1	46,2	41,4	39,0	36,5	34,7	32,8	30,3	29,5	27,5	27,4	25,5
6. Доля выручки от аудиторских проверок в аудиторских услугах (Д), %	-	-	-	44	48	46,5	48,7	46,0	50,0	51,6	50,6	49,2	48,7	49,6	50,1	50,9
7. Выручка от аудиторских проверок в т/ц (АПт = Ут х Д), млрд руб.	-	-	-	18,4	24,0	23,1	23,9	23,4	25,5	26,7	27,1	27,6	27,8	27,5	29,3	29,0
8. То же в с/ц (АПс = Ус х Д), млрд руб.	-	-	-	21,2	24,0	21,5	20,2	17,9	18,2	17,9	16,6	14,9	14,4	13,6	13,7	13,0
9. Выручка от иных аудиторских услуг в т/ц (ИУт = Ут — АПт), млрд руб.	-	-	-	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
10. То же в с/ц (ИУс = Ус — АПс), млрд руб.	-	-	-	27,0	26,0	24,7	21,2	21,1	18,3	16,8	16,2	15,4	15,1	13,9	13,7	12,5
11. Количество проаудированных организаций (N), тыс. ед.	-	60,8	80,3	84,9	93,0	92,7	87,1	75,6	70,0	68,4	67,9	71,8	74,5	78,1	78,7	79,5
12. Средняя выручка за одну аудиторскую проверку в т/ц (Гт = АПт / N), тыс. руб.	-	-	-	216,2	258,5	248,8	274,5	309,2	364,3	390,5	399,8	384,2	373,1	351,9	372,3	364,8
13. То же в с/ц (Гс = АПс / N), тыс. руб.	-	-	-	249,7	258,3	231,9	231,9	237,3	260,7	261,7	244,9	207,5	192,5	174,4	174,2	163,1
14. Доля инициативного аудита в общем количестве аудитов (β), %	-	-	-	-	-	-	-	17,3	18,5	16,6	14,7	11,3	9,4	8,7	8,6	7,2
15. Количество аудиторских заключений по результатам инициативного аудита (Ni = № х 0,01β), тыс. ед.	-	-	-	-	-	-	-	13,1	12,9	11,3	9,98	8,12	7,00	6,8	6,77	5,73
16. То же по результатам обязательного аудита (No = № х 0,01 (1 — β), тыс. ед.	-	-	-	-	-	-	-	62,5	57,1	57,1	57,9	63,7	67,5	71,3	71,9	73,8
17. Темпы инфляции (индекс потребительских цен), %	11,7	10,9	9,0	11,9	13,3	8,8	8,8	6,1	6,6	6,5	11,4	12,9	5,4	2,5	4,3	3,1

2008 года. Снижение  $У_c$  с 2008 по 2019 г. с 50,1 до 25,5 млрд руб., т.е. на 49,1%, означает огромное — по существу двукратное — падение РАУ.

Доля выручки от аудиторских проверок ( $Д$ ) на РАУ (строка 6 табл. 1) в интервале последних семи лет не обнаруживает явной тенденции (тренда) ни к повышению, ни к понижению, колеблясь в районе 50%. Умножая  $Д$  на объем оказанных аудиторских услуг в текущих и в сопоставимых ценах, а также вычитая полученные результаты из указанных объемов, можно построить динамические ряды выручек от аудиторских проверок и выручек от иных аудиторских услуг<sup>5</sup> (строки 7–10 табл. 1). Конечно, основной интерес представляют эти показатели в сопоставимых ценах ( $АП_c$  и  $ИУ_c$  соответственно). Они тоже резко и сильно катятся вниз после 2008 г. (падение их к 2019 г. составило соответственно 45,8 и 51,9%).

Знание выручки от аудиторских проверок в текущих и в сопоставимых ценах и общего числа таких проверок позволяет легко вычислить среднюю выручку (гонорар) за одну аудиторскую проверку в текущих и сопоставимых ценах (строки 12 и 13 табл. 1 соответственно). Опять-таки в сопоставимых ценах динамика этих гонораров информативнее. Здесь картина тоже безрадостная. Восстановившись было в 2012–2013 гг. после кризиса 2008 г., далее  $Г_c$  круто снижаются; в частности, это снижение в 2019 г. составило по отношению к 2008 г. 36,9%<sup>6</sup>.

Начиная с 2011 г., материалы типа [3] позволяют получить количество аудиторских заключений по результатам инициативного аудита (строка 15 табл. 1). Оно неуклонно падает и снизилось к 2019 г. более чем в два раза (на 56,2%), что естественно интерпретировать как сильное уменьшение интереса хозяйствующих субъектов (ХС) к этому экономическому институту, да и к аудиту в целом. А ведь этот показатель позволяет ввиду его добровольного для ХС характера лучше оценить их истинную потребность в аудиторских проверках, поскольку обязательный аудит часто проводится ими лишь «для галочки».

<sup>5</sup> Под последними в статье понимаются сопутствующие аудиту услуги и прочие аудиторские услуги.

<sup>6</sup> Здесь, по нашему мнению, лежит основная причина падения престижа аудиторской профессии и утечки кадров в смежные отрасли: сильно уменьшающиеся гонорары АО тянут за собой снижение зарплаты.

(Приведем здесь такое замечание: согласно одному опросу по оценке более 90% опрошенных пользователи не заинтересованы в проведении обязательного аудита [7, с. 78].)

Естественно возникает вопрос: каковы причины такого сильного падения РАУ, начиная с 2008 г.? По-видимому, аудиторская отрасль напоминает в этом плане сырьевые: при слабом росте, а тем более при стагнации экономики производство и там, и там резко падает. И причины, похоже, те же: сильное уменьшение спроса, вызывающее еще более сильное падение цен. Из табл. 1 видно, что падение объема услуг наблюдается как по линии аудиторских проверок, так и по линии иных аудиторских услуг, причем последние сократились в несколько большей степени. И там, и там ХС урезают затраты на аудиторские услуги в первую очередь: что касается аудиторских проверок<sup>7</sup>, — то через «выкручивание рук» АО во время ценовых переговоров, а в отношении иных услуг многие ХС считают, что они в трудные минуты жизни не столь уж и нужны.

Кроме кризиса 2008 г. и слабых послекризисных темпов роста экономики причинами падения РАУ являются, на наш взгляд, уменьшение числа субъектов обязательного аудита через либерализацию его критериев в Законе об аудиторской деятельности [8, ст. 5, ч. 1, п. 4] в 2010 г. и понижение престижа аудита в результате распространенного мнения, что аудиторы часто дают аудиторские заключения, нужные ХС, независимо от истинного состояния их бухгалтерской отчетности. Однако оценка сравнительного вклада перечисленных (и не перечисленных здесь) причин — желательна статистическая — представляет собой отдельную и весьма трудную задачу.

### Рынок аудиторских услуг в масштабном разрезе

Материалы типа [3] позволяют вычислить средние выручки за аудиторские проверки (гонорары) не только в целом по РАУ — как это представлено в строках 12 и 13 табл. 1 — но и в региональном и масштабном разрезе. Региональный разрез реализован в материалах типа [3] через выделение Москвы, Санкт-

<sup>7</sup> Согласно [3, табл. 15] подавляющее большинство аудиторских проверок носят обязательный характер.



Петербурга и других вместе взятых регионов<sup>8</sup>, а масштабный — через группировку АО по малым, средним и крупным организациям (до 15, 15–50 и свыше 50 работников соответственно). По нашему мнению, для исследования ситуации на РАУ более интересны данные в масштабном разрезе.

В этой связи в табл. 2 представлены динамические ряды как стоимостных, так и натуральных показателей в масштабном разрезе за 2010–2019 гг.; исходная информация за предыдущие годы, похоже, отсутствует. Методика получения приведенных в табл. 2 показателей описана в [5, с. 14–15]. Здесь же отметим лишь, что вычитания в строках 1–3 связаны с исключением результатов деятельности индивидуальных аудиторов<sup>9</sup>. Доли в объеме оказанных услуг по проведению аудита для малых, средних и крупных АО взяты из материалов типа [3, табл. 11, стр. 3], а доли в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована, — из материалов типа [3, табл. 11, стр. 8].

Из таблицы 2 следует, что в 2010 г. средние гонорары крупных АО за аудиторские проверки превышали гонорары средних АО в 6,50 раза (1033,2 / 158,8), а гонорары малых — в 10,3 раза. В 2019 г. эти цифры составляли 6,48 раза и 10,0 раза соответственно. Виден огромный разрыв в средних гонорарах за аудиторские проверки крупных АО — с одной стороны и малых и средних — с другой, а также весьма умеренный между средними и малыми АО (1,59 раза в 2010 г. и 1,54 раза в 2019 г.). Вряд ли можно говорить здесь об изменении уровня разрыва во времени в любой из этих трех ситуаций. Принимать ли меры по сокращению рассмотренных разрывов (а если принимать, то какие) или оставлять это сокращение на усмотрение «невидимой руки рынка» — вопрос, который требует дополнительных данных и тщательного анализа. Подробно динамические ряды средних гонораров за аудиторские проверки в масштабном разрезе построены и проанализированы в [2, с. 596–598, 674–676].

Там же представлена и проанализирована аналогичная приведенной выше таблица сред-

них гонораров за аудиторские проверки в региональном разрезе [2, с. 593–596, 673–674]. Интересно, что в 2010 г. превышение средних московских гонораров за аудиторские проверки над средними петербургскими составило 2,96 раза, а над средними гонорарами других регионов — 5,17 раза. В 2018 году эти цифры возросли до 3,88 и 6,76 раза<sup>10</sup>; видно, что здесь о нарастании разрывов во времени можно говорить уверенно.

Размеры падения самих средних гонораров за аудиторские проверки в сопоставимых ценах за период 2010–2019 гг. весьма значительны. В региональном разрезе средние гонорары за аудиторские проверки упали в период 2010–2018 гг.<sup>11</sup> во всех трех регионах: по Москве — на 21,4%, по Санкт-Петербургу — на 39,6% и по другим регионам — на 39,9% (см. [2, с. 595]). В масштабном разрезе согласно табл. 2 в период 2010–2019 гг. для малых АО это 37,3%, для средних — 39,2% и для крупных — 39,4%. Анализ показывает, что в период 2010–2019 гг. хуже всего приходилось средним и, особенно, малым АО, а также субъектам РАУ из других (кроме Москвы и Санкт-Петербурга) регионов. Напрашивается такое объяснение: скорее всего, это происходит из-за того, что их возможности противостоять «выкручиванию рук» во время ценовых переговоров с клиентами в трудные времена значительно слабее, чем у крупных и московских.

### **Аудит общественно значимых организаций как важнейший сектор рынка аудиторских услуг; его статистика и анализ**

Все большее внимание в последнее время справедливо уделяется ОЗО и их аудиторским проверкам. Круг их очерчен в [8, ст. 5, ч. 3] и в [3, табл. 14]<sup>12</sup>. Хотя согласно [3, табл. 14] в 2019 г. из 79 528 проаудированных ХС число

<sup>8</sup> В [3] многие материалы по Санкт-Петербургу и другим регионам объединены (т.е. выделены московские АО и все остальные).

<sup>9</sup> Чего можно было и не делать — эта деятельность влияет на результаты расчетов крайне незначительно.

<sup>10</sup> Для 2019 года аналогичные цифры мы привести не можем, поскольку в [3] данные по Санкт-Петербургу и по остальным другим регионам за этот год «склеены».

<sup>11</sup> Захватить 2019 г. мы здесь не можем ввиду вышеуказанной «склейки». Впрочем, по Москве средние гонорары сопоставимы с данными за предыдущие годы; по сравнению с 2010 г. они упали на 27,6%.

<sup>12</sup> В него входят кредитные и страховые организации, государственные компании, организации, в уставных (складочных) капиталах доля государственной собственности составляет не менее 25% (для краткости будем обозначать их как ОЗО<sub>25</sub>) и т.п. Это определение понятия по объему, а не по содержанию; последнее определение, на наш взгляд, в данном случае было бы дать чрезвычайно затруднительно.

Средние гонорары за аудиторские проверки в масштабном разрезе

Показатели	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1. Выручка от аудиторских проверок в т/ц, табл. 1, стр. 7 — 0,2, млрд руб.	23,7	23,2	25,3	26,5	26,9	27,4	27,6	27,3	29,1	28,8
2. То же в с/ц, табл. 1, стр. 8 — 0,1, млрд руб.	20,1	17,8	18,1	17,8	16,5	14,8	14,3	13,5	13,6	12,9
3. Количество проаудированных организаций, табл. 1, стр. 11 — 600, ед.	86496	74969	69444	67780	67257	71241	73937	77487	78088	78928
4. Малые АО	6,40	5,89	5,92	5,72	6,24	6,55	6,46	6,69	6,81	6,97
5. Средние АО	4,03	3,97	3,82	3,84	3,07	3,01	3,17	3,30	3,20	3,51
6. Крупные АО	13,3	13,3	15,5	16,9	17,6	17,8	18,0	17,3	19,1	18,3
7. Малые АО	5,43	4,52	4,16	3,84	3,83	3,54	3,35	3,31	3,18	3,12
8. Средние АО	3,42	3,04	2,73	2,58	1,88	1,63	1,64	1,63	1,50	1,57
9. Крупные АО	11,26	10,24	11,20	11,37	10,79	9,64	9,31	8,56	8,92	8,20
10. Малые АО	54146	45281	43264	41142	41968	46178	46654	49359	48571	49567
11. Средние АО	21451	18667	16042	15725	13855	13386	15009	15265	16476	16259
12. Крупные АО	10898	11020	10069	10913	11434	11683	12274	12863	13041	13102
Средние гонорары в т/ц, тыс. руб.	118,2	130,1	136,8	139,0	148,7	141,8	138,4	135,5	140,2	140,6
13. Малые АО	187,9	212,7	238,1	244,2	221,6	224,9	211,2	216,2	194,2	215,9
14. Средние АО	1220,4	1206,9	1539,4	1548,6	1539,3	1523,6	1466,5	1344,9	1464,6	1396,7
15. Крупные АО	100,3	99,8	96,2	93,3	91,3	76,7	71,8	67,1	65,5	62,9
16. Малые АО	158,8	162,8	170,2	164,1	135,7	121,8	109,3	106,8	91,0	96,6
17. Средние АО	1033,2	929,2	1112,3	1041,9	943,7	825,1	758,5	665,5	684,0	625,9
18. Крупные АО										

ОЗО составляло 3016, т.е. всего 3,8%, их влияние на социально — экономическую жизнь страны огромно (что видно из состава ОЗО, и даже — из их названия). По нашему мнению, в круг ОЗО постепенно надо включать и такие ХС, вокруг которых создаются конфликты денежного характера, социальной значимости и массового масштаба (см. ниже).

Поэтому в табл. 3 нами представлены динамические ряды некоторых стоимостных и натуральных показателей аудита ОЗО в масштабном разрезе за 2013–2019 гг.; исходные данные в отношении предыдущих лет нам найти не удалось. Методика получения приведенных в табл. 3 показателей описана в [5, с. 16–17] и в [2, с. 598–602]. В последнем источнике аналогичная таблица имеется и для регионального разреза; обе таблицы приведены там в более подробном виде, но они ограничены 2018 г.

Анализ полученных материалов по аудиту ОЗО весьма информативен. Во-первых, строка 11 табл. 3 показывает сильное уменьшение по стране в целом с 2013 по 2019 г. ко-

личества АО, проводящих аудит ОЗО, — на 43,2%. Одна из причин этого заключается в том, что такие АО проходят внешний контроль качества работы не только в своей СРО (как и все остальные АО), а еще и в гораздо более дотошном — в хорошем смысле этого слова — по части такого контроля Федеральном казначействе. Количество проаудированных ОЗО тоже сильно уменьшилось (на 46,1% — см. строку 12). А количество проаудированных ОЗО, приходящихся в среднем на одну АО, в последние годы согласно строке 13 таблицы немного уменьшается. Динамика этого показателя в масштабном разрезе (строки 14–17) по большому счету в последние годы мало отличается от их динамики по стране в целом.

Другое дело, что по абсолютным величинам крупные АО значительно преобладают над средними и малыми, а четыре АО с наибольшими доходами — над остальными крупными. Оба эти явления представляются нам положительными: все-таки крупные АО в целом (а тем более «большая четверка») имеют некоторые объективные конкурентные преимуще-

Таблица 3

## Аудит общественно значимых организаций в масштабном разрезе

Показатели		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Доходы от аудита ОЗО в т/ц, млрд руб.	1. По всей РФ	-	-	—	8,59	7,92	6,59	6,08
	-	-	—	0,32	0,32	0,27	0,24	
	2. Малые АО	-	-	—	0,39	0,36	0,32	0,29
	3. Средние АО	-	-	—	7,88	7,24	6,00	5,56
	4. Крупные АО	-	-	—	6,71	5,42	4,24	3,73
5. Из них четыре АО с наибольшим доходом	-	—	-	6,71	5,42	4,24	3,73	
Доходы от аудита ОЗО в с/ц, млрд руб.	6. По всей РФ	-	-	—	4,45	3,92	3,08	2,74
	-	-	—	0,16	0,16	0,13	0,11	
	7. Малые АО	-	-	—	0,20	0,18	0,15	0,13
	8. Средние АО	-	-	—	4,09	3,58	2,80	2,50
	9. Крупные АО	-	-	—	3,48	2,94	2,18	1,84
10. Из них четыре АО с наибольшим доходом	-	-	-	3,48	2,94	2,18	1,84	
11. Количество АО, проводящих аудит ОЗО, по всей РФ, ед.		1033	924	800	743	668	625	587
12. Количество проаудированных ОЗО по всей РФ, ед.		5600	5300	5000	3940	3553	3295	3016
Среднее число ОЗО, проаудированных одной АО, ед.	13. По всей РФ	5,42	5,74	6,25	5,30	5,32	5,27	5,14
	14. Малые АО	3,55	3,67	3,91	3,29	3,30	3,21	2,93
	15. Средние АО	7,13	7,51	7,84	5,86	5,86	5,40	5,64
	16. Крупные АО	25,8	27,7	30,3	23,0	23,5	23,5	21,7
	17. Из них четыре АО с наибольшим доходом	159,5	169,5	160,0	132,0	97,8	96,5	91,2

щества при аудировании ОЗО перед средними и малыми — в виде большего количества квалифицированных кадров, лучшей методической оснащенности и т.п. Поэтому предпринимать какие-то регулирующие воздействия по исправлению сложившихся пропорций, на наш взгляд, не стоит. Заметим, что данные строк 16 и 17 табл. 3 показывают, на наш взгляд, наличие больших резервов у крупных АО по линии возможного увеличения количества аудируемых ОЗО.

Во-вторых, для 2016–2019 гг. доли доходов от аудита ОЗО в общих доходах от проведения аудита за год по стране в целом составила согласно материалам типа [3, табл. 9] 30,9%; 28,8%; 22,5 и 21,1% соответственно<sup>13</sup>, что с учетом строки 8 табл. 1 дает оценки этих доходов в сопоставимых ценах, представленные в строке 6 табл. 3; за 2019 г. — это 2,74 млрд руб. А в материалах типа [3, табл. 11, строка 6] приводятся доли доходов от проведения аудита ОЗО в масштабном разрезе; в 2019 г. на крупные АО пришлось 91,4%, на средние — 4,7% и на малые — 3,9%. Поэтому расклад 2,74 млрд руб. в сопоставимых ценах на три слагаемых дает 2,50 млрд руб., 0,13 млрд руб. и 0,11 млрд руб. (табл. 3, строки 7–9 соответственно). Таким образом, видно огромное преобладание крупных АО в аудиторских проверках ОЗО<sup>14</sup> и то обстоятельство, что основная часть этого сектора РАУ в масштабном разрезе весьма сильно за последние годы падает.

В-третьих, материалы типа [3, табл. 19] с 2016 г. дают распределение ОЗО, бухгалтерская отчетность которых проаудирована как по стране в целом, так и в региональном разрезе — с раскладкой по типам ОЗО (кредитные организации, негосударственные пенсионные фонды и т.д.). По стране в целом в 2019 г. первое место занимали организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля собственности субъекта РФ составляет не менее 25% (38,3%), второе — кредитные организации (17,7%), третье — организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (16,7%). По Москве, Санкт-

Петербургу и другим регионам, а также по годам распределение «золота, серебра и бронзы» иное.

В-четвертых, материалы типа [3, табл. 12, строка 5] дают возможность определить и размеры доходов четырех самых крупных АО во всех доходах от аудирования ОЗО — простым умножением на фигурирующие там доли показателей строки 6 приведенной выше табл. 3. Для 2016–2019 гг. это соответственно 3,48; 2,94; 2,18 и 1,84 млрд руб. в сопоставимых ценах. Видно, что этот сектор РАУ еще более олигопольный, нежели РАУ в целом: там доля четырех самых крупных АО согласно материалам типа [3, табл. 12, строка 1] не достигала в этом периоде и 50%, а здесь она выше 67%. Но главное (и негативное) — видно, что падение доходов четырех самых крупных АО от аудирования ОЗО было огромным и составило за эти четыре года 47,1% (на всем секторе аудита ОЗО оно равнялось 38,4%, на секторе аудита РАУ — 9,7% и на РАУ в целом — 13,6% — см. строку 6 табл. 3, строки 8 и 5 табл. 1 соответственно)<sup>15</sup>. Этот вывод вполне коррелируется с динамикой натуральных показателей сектора аудирования ОЗО: количеством АО, проводящих аудит ОЗО, и количеством проаудированных ОЗО (см. табл. 3).

В-пятых, в 2016 г. произошло аномально большое падение количества проаудированных ОЗО (см. строку 12 табл. 3). У нас нет объяснения этому «слому» динамического ряда.

В-шестых, даже без такого сильного падения сектора аудита ОЗО на РАУ было бы полезно, на наш взгляд, расширение круга ОЗО, например, на ситуации, где имеются конфликты денежного характера, социальной значимости и массового масштаба. В частности, речь может идти о предприятиях ЖКХ, пригородного железнодорожного сообщения (поскольку в стране широко разлито недовольство постоянно растущими тарифами на их услуги при низком и не повышающемся качестве этих услуг), энергетических компаниях, организациях пенсионной системы и др. [2, с. 201–208, 690–692]. А в условиях описанного выше большого падения сектора аудита ОЗО такое расширение, по нашему мнению, становится еще более целесообразным.

<sup>13</sup> Это при том, что доля ОЗО в общем количестве субъектов обязательного аудита согласно материалам типа [3, табл. 14] в любом случае не превышает нескольких процентов.

<sup>14</sup> Как и московских АО в региональном разрезе — согласно [2, с. 599–600].

<sup>15</sup> Тогда как падение сектора аудиторских проверок в целом и всего РАУ в последнее время замедлилось.



В-седьмых, сравнение доходов от аудита ОЗО с доходами от аудита остальных ХС, а также средних выручек (гонораров) за одну аудиторскую проверку ОЗО и остальных ХС весьма информативно. Для такого сравнения построим табл. 4. Данные для строк 1, 4 заимствованы из табл. 1, для строк 2, 5 — из табл.3, для строк 3, 6, 7, 8 — получены расчетным путем.

опять — так монотонно падают; в период 2016–2019 гг. падение составило 19,6%. А применительно к аудиту остальных ХС (не ОЗО) снова видна неоднозначная динамика с итоговым падением всего на 4,8%; скорее всего, эти подъемы и падения «размазаны» по многим категориям (несколько десятков) субъектов обязательного аудита, фигурирующим в [9] как случаи проведения обязательного аудита; вряд ли здесь есть

Таблица 4

**Доходы от аудита общественно значимых организаций в сравнении с доходами от аудита остальных хозяйствующих субъектов**

Показатели	2016	2017	2018	2019
1. Выручка от аудиторских проверок (АПс), с/ц, млрд руб.	14,4	13,6	13,7	13,0
2. Доходы от аудита ОЗО (АПОс), с/ц, млрд руб.	4,45	3,92	3,08	2,74
3. Доходы от аудита остальных ХС (не ОЗО) (АПНс = АПс — АПОс), с/ц, млрд руб.	9,95	9,68	10,62	10,26
4. Количество проаудированных организаций (N), ед.	74537	78087	78688	79528
5. Количество проаудированных ОЗО (No), ед.	3940	3553	3295	3016
6. Количество проаудированных остальных ХС (не ОЗО) (Nн = Nо — No), ед.	70597	74534	75393	76512
7. Средняя выручка (гонорар) за одну аудиторскую проверку ОЗО (Гозо = АПОс / No), с/ц, тыс. руб.	1129,4	1103,3	934,8	908,5
8. Средняя выручка (гонорар) за одну аудиторскую проверку остальных ХС (не ОЗО) (Гнозо = АПНс / Nн), с/ц, тыс. руб.	140,9	129,9	140,8	134,1

Сравнение данных строк 2 и 3 табл. 4 показывает интересную и очень важную, по нашему мнению, картину. Если доходы АО от аудита ОЗО в диапазоне 2016–2019 гг. монотонно убывали, сократившись за этот период на 38,4%, то доходы от аудита остальных ХС вели себя не столь однозначно и даже увеличились, правда, всего на 3,1% — во всяком случае никакого явного тренда они не продемонстрировали. Вряд ли это ошибки измерений — здесь фигурируют миллиарды рублей. Скорее всего, это проявление каких-то глубинных процессов в секторе аудита ОЗО и в секторе аудита остальных ХС (или, по крайней мере, в одном из двух названных секторов РАУ). Во всяком случае, падение выручки от аудиторских проверок (см. строку 8 табл. 1) на сегодня практически полностью объясняется падением такой выручки в секторе РАУ, связанном с аудитом ОЗО.

Динамика средних выручек (гонораров) за одну аудиторскую проверку (строки 7 и 8 табл. 4) хорошо коррелируется с этим предположением. Применительно к аудиту ОЗО они

«гигант, делающий погоду»<sup>16</sup>. Но в любом случае это расхождение между аудитом ОЗО и аудитом остальных ХС (назовем его «ножницами») заслуживает пристального изучения.

В-восьмых, уже сейчас, без какого-либо изменения форм статотчетности [10] и с небольшой переделкой алгоритма получения материалов типа [3] 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 ОЗО<sub>25</sub>. Количество проаудированных (и тех, и других) легко определяется по материалам типа [3, табл. 14, 19]; например, в 2019 г. кредитных организаций проаудировано 534, а ОЗО<sub>25</sub> — 1463. Поэтому в случае кредитных организаций надо лишь организовать агрегацию данных АО по строке 12 из [10],

<sup>16</sup> Конечно, анализ динамического ряда по всего четырем числам находится в общем случае на грани допустимого. Но здесь картина довольно четкая, вопрос важный, а других способов его прояснить нам не видно.

а в случае  $OZO_{25}$  — по строке 14 из [10], что даст значение годовых доходов за их аудит в текущих ценах, а далее осуществить переход к сопоставимым ценам в соответствии с соотношением показателей строк 3 и 5 табл. 1. Деление этих значений годовых доходов на количество проаудированных организаций даст средние гонорары за аудит кредитных организаций и  $OZO_{25}$  соответственно<sup>17</sup>.

### Заключение

1. Динамические ряды главных показателей РАУ, построенные ранее для 2004–2018 гг., продлены на 2019 г.

2. Анализ построенных динамических рядов показал продолжающееся падение РАУ в 2019 г.<sup>18</sup>

3. Исследована динамика средних гонораров за аудиторские проверки в разрезе малых, сред-

них и крупных АО в период 2010–2019 гг. Показано сильное падение этих гонораров в сопоставимых ценах в данном интервале.

4. Построены и проанализированы динамические ряды стоимостных и натуральных показателей аудита ОЗО как в целом по стране, так и в разрезе малых, средних и крупных АО в период 2013–2019 гг.

5. Показано, что в последние годы доходы от аудита ОЗО в нашей стране сильно и монотонно падают, а доходы от аудита остальных ХС незначительно колеблются. Аналогичные «ножницы» выявлены и в отношении средних гонораров АО за аудиторские проверки ОЗО и остальных ХС.

6. Сформулирован ряд предложений по совершенствованию статистики РАУ, его анализа и регулирования.

<sup>17</sup> Указанные расчеты, по нашему мнению, удобно для анализа оформлять аналогично таблице 4.

<sup>18</sup> Оно никак не зависело от «коронавирусного удара» по экономике, поскольку показатели РАУ за 2019 г. этого удара просто еще не почувствовали.

### Литература

1. *Гузов Ю.Н.* История развития аудита в России // Аудит. — 2019. — № 4. — С. 7–12.
2. *Гутцайт Е.М.* Теоретические основы аудита. — М.: ООО «САМ Полиграфист», 2020. — 876 с.
3. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2019 г. [http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/](http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/)
4. *Бессонов В.* Что сохранит для истории современная российская статистика? // Вопросы экономики. — 2015. — № 1. — С. 125 — 146.
5. *Гутцайт Е.М.* Рынок аудиторских услуг: год 2018 // Аудит. — 2019. — № 9. — С. 13–19.
6. Сайт Федеральной службы государственной статистики. Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_mail](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_mail)
7. *Голенко А.А.* Роль обязательного аудита в сфере аудиторских услуг // Аудиторские ведомости. — 2006. — № 9. — С. 75–79.
8. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 26.11.2019).
9. Перечень случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 г. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/basics/>
10. Форма федерального статистического наблюдения № 2 — аудит «Сведения об аудиторской деятельности». Утверждена приказом Росстата от 23 ноября 2016 г. № 740.

