

О внедрении аудиторского заключения с электронной подписью

On Introduction of the Audit Report with the Electronic Signature

УДК 657.6:004.34

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-10-18

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

e-mail: egutzait@nifi.ru

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

e-mail: maryasin@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

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

e-mail: maryasin@nifi.ru

Аннотация. Рассмотрено главное отличие аудиторского заключения с электронной подписью от традиционного аудиторского заключения: незаметно фальсифицировать первое любым лицам (в первую очередь, хозяйствующим субъектам) на практике значительно труднее. Обоснована целесообразность первоначально ограничить внедрение аудиторских заключений с электронной подписью аудитом лишь общественно значимых организаций. Проведено статистическое обследование этого чрезвычайно важного сектора рынка аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудиторское заключение, аудиторская организация, внешний контроль качества работы, общественно значимая организация, хозяйствующий субъект, электронная подпись.

Abstract. The main difference between an audit report with an electronic signature from a traditional audit report is considered: it is much more difficult to imperceptibly falsify the first one to any persons (first of all, economic entities) in practice. The expediency of initially limiting the introduction of audit opinions with electronic signature audit only socially significant organizations is justified. A statistical survey of this extremely important sector of the audit market has been conducted.

Keywords: audit report, audit organization, external quality control, socially significant organization, business entity, electronic signature.

В настоящее время как в нашей стране, так и за рубежом развивается цифровая экономика. Одним из многочисленных направлений этого развития может стать внедрение в документооборот электронной подписи (ЭП)¹, в частности, замена традиционной процедуры представления аудиторского заключения (АЗ) с обычной ручной подписью на его представление с ЭП. Это будет серьезно способствовать достижению главной цели дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, сформулированной в «Основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период

до 2024 года» [1] — «формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг»². В [2, с. 4–5] отмечается, что законодательство об ЭП распространяется по всему миру и перечисляются 60 стран, в которых законодательно приняты некоторые формы ЭП. В число таких стран входят Аргентина, Германия, Индия, Япония, Латвия, Норвегия, Россия, Сингапур, Южная Корея, Венесуэла и др.

Относительно широкого распространения в нашей стране представления АЗ с электронной подписью (АЗсЭП)³ возникают три во-

¹ Синонимы этого понятия — «электронная цифровая подпись» и просто «цифровая подпись».

² Ключевое слово здесь, на наш взгляд, «формирование». Это признание того, что доверия пока нет.

³ Иногда вместо этого говорят об АЗ в виде электронного документа (АЗвЭД), что, на наш взгляд, немного хуже, по-



проса. Во-первых, возможно ли это с чисто технических позиций при не слишком больших стоимостных затратах. Во-вторых, (если «да») целесообразно ли это с экономических (шире — с социально-экономических) позиций. В-третьих, (если на оба вопроса даются ответы «да»), как это реализовать на практике. Ответы на все эти вопросы будут рассмотрены ниже.

Анализ различных экономических интересов, связанных с представлением АЗсЭП

Главное функциональное отличие АЗсЭП от обычного АЗ состоит в том, что незаметно фальсифицировать первое гораздо труднее.

Проаудированный хозяйствующий субъект (ХС), получив АЗ в традиционном виде, может выставить на своем сайте несколько приукрашенный вариант этого заключения. Реальна, в частности, такая ситуация, когда некоторые ХС просто самостоятельно изменяют потом АЗ с оговорками на немодифицированное. Например, оговорка может быть связана с иском другого ХС в суде к аудируемому лицу на довольно крупную сумму, а в АЗ присутствует оговорка, что бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях, но только в случае отклонения иска. Если иск впоследствии будет полностью отклонен, то руководство некоторых проаудированных лиц вполне может убрать такую оговорку из АЗ (а возможно и при частичном или даже полном удовлетворении иска). В случае АЗсЭП можно сильно уменьшить вероятность таких действий ХС на практике: любая фальсификация АЗ будет *верифицируема*, поскольку факт изменения АЗсЭП может быть легко выявлен на сайте проаудированного ХС.

С другой стороны, субъект рынка аудиторских услуг (РАУ)⁴ в преддверии внешнего контроля качества работы (ВККР) также может фальсифицировать обычное АЗ, например, заменить подпись аудитора, не имевшего права его подписывать, на допустимую законодательством подпись, в частности, на подпись

сколькo здесь упоминание об ЭП в явном виде отсутствует, а трактовка оборота «в виде электронного документа» может быть неоднозначной; в частности, традиционное АЗ, переданное по каналам связи с помощью сканера, некоторые решат рассматривать как АЗсЭП.

⁴ Субъекты РАУ здесь и ниже — аудиторские организации (АО) и индивидуальные аудиторы (ИА).

аудитора, имеющего единый аттестат. Переход на АЗсЭП резко снижает и такие возможности — по той же самой причине.

Статистики фальсификации АЗ в нашей стране нет. Во всяком случае ни в ежегодных обзорах Минфина [3], ни в статистических материалах по ВККР аудиторов, ни в отечественной аудиторской литературе ничего хоть отдаленно напоминающего такую статистику мы не нашли⁵. Только изредка попадались замечания, носящие характер экспертной оценки отдельного специалиста⁶. Например, в [6] сказано, что на практике встречаются случаи, когда аудитор при ВККР представляет проверяющим не то, что было предоставлено клиенту, и аудируемое лицо публикует на сайте раскрытия информации не то АЗ, которое ему передал аудитор. И немного далее тот же автор добавляет, что в подборке типовых замечаний по ВККР появилось отдельное замечание с формулировкой «Скан аудиторского заключения на сайте раскрытия информации существенно не сходится с представленным к проверке экземпляром аудиторского заключения». Таким образом, можно предположить, что подобное несоответствие далеко не редкое явление. Поскольку никакая структура в нашей стране не отслеживает неизменность АЗ у проаудированного ХС⁷, последний не сильно рискует, когда делает АЗ более благоприятным для своего имиджа.

Кроме того, в [6] отмечается, что при проведении ВККР в Московской аудиторской палате⁸ выборочно перепроверяется соответствие того, что проверяемые АО предоставляют на проверку, тому, что опубликовано на их сайтах. Заметим, что выборочная перепроверка здесь, похоже, не очень эффективна. Хотя доля выборки в генеральной совокупности в [6] не указана, но она вряд ли достаточно велика, поскольку времени на ВККР обычно отводится немного. Кроме того, в нашей стране в отличие от многих западных ВККР проводится

⁵ Аналогична ситуация и со статистикой применения АЗсЭП в нашей стране.

⁶ Причем нерезультатирующей оценки группы экспертов (как это принято в методе экспертных оценок — см. например [4, с. 228–267] и применительно к аудиту [5, с. 267–273]).

⁷ В том числе и субъект РАУ, выдавший это АЗ (в порядке «авторского надзора» или т.п.).

⁸ Этот текст в [6] относится к 2015 г., когда Московская аудиторская палата еще существовала.

не независимыми от профессии конт-ролерами⁹, а преимущественно практикующими аудиторами, основная деятельность которых протекает в рамках своей АО.

Таким образом, ситуация с АЗсЭП является собой еще один пример рассогласования экономических интересов в аудите — когда интересы участников работы (заказчика и исполнителя) противоречат народнохозяйственным, а также интересам большинства других сторон, использующих результаты работы. Другой пример (куда более серьезный) — это «черный аудит», когда субъект РАУ дает в результате сговора с ХС положительное АЗ, по существу не проводя никакой проверки достоверности его бухгалтерской отчетности. Третий пример — это ВККР со стороны СРО аудиторов в отношении входящих в нее членов¹⁰; интерес последних здесь очевиден, а интерес СРО связан с желанием иметь в своих рядах как можно больше членов — особенно в условиях жестких требований государственного регулятора к численности СРО аудиторов.

Последние два примера подробно рассмотрены в [5, с. 109–113, 380–387]; статистика распространения явлений, описанных в этих примерах, в нашей стране отсутствует¹¹. Снять (или, что реальнее, существенно уменьшить) описанные рассогласования интересов является одной из самых важных задач регулирования аудита; она лежит в русле высказывания лауреата Нобелевской премии по экономике Дж. Стиглица: «Центральной проблемой современных экономик является задача обеспечения совместимости интересов» [9, с. 148]. Существенное уменьшение описанных рассогласований интересов возможно, на наш взгляд, в результате перехода от административного механизма регулирования аудита к экономическому механизму, подробно описанному в [5, с. 353–432].

Возможность и целесообразность внедрения АЗсЭП в нашей стране

На основе изложенного оценим теперь возможность и целесообразность представления АЗ в виде АЗсЭП. При этом такую возможность постараемся оценить в двух ракурсах: технологическом (насколько возможно с чисто технической стороны без затрат чрезмерных ресурсов такое представление АЗ) и социальном (не вызовет ли такое представление АЗ сильного неприятия со стороны основных участников РАУ, решивших, что оно серьезно противоречит их интересам).

Говоря о технологическом ракурсе, отметим, что относительная простота представления АЗ в виде АЗсЭП вытекает из нескольких обстоятельств. Во-первых, переход на такое представление АЗ за рубежом после принятия соответствующих нормативных актов не вызвал каких-либо серьезных технических трудностей. Во-вторых, Интернет изобилует предложениями снабдить АЗ электронной подписью в течение суток (или даже меньшего времени) за плату в размере одной тысячи рублей; даже при всей осторожности в отношении интернет-рекламы это довольно показательно. В-третьих, международные стандарты аудита (МСА), на прямое применение которых наша страна уже перешла, никак не препятствуют представлению АЗ в этом плане и, как они в таких случаях часто делают, представляют решение этого вопроса на усмотрение национальных юрисдикций, нормы которых они объявляют приоритетными перед положениями МСА. При огромном внимании, которое МСА уделяют проблематике АЗ, единственное упоминание об АЗсЭП содержится (и то лишь две строчки) в МСА 700 [10, п. А 65]: «В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной подписи»¹².

Из трех возможных видов электронной подписи, предусмотренных Законом об электронной подписи [11, ст. 5, ч. 2] — простая, неквалифицированная и квалифицированная — логично в АЗсЭП применять самый надежный (хотя и несколько более сложный), а именно квалифицированную электронную подпись

⁹ Согласно требованию Комиссии Европейского союза «любая система внешнего контроля качества аудита должна быть объективной и независимой от аудиторской профессии (надзор не должен осуществляться практикующими аудиторами)» [7, с. 35]).

¹⁰ Например, в [8, с. 17] утверждается, что и СРО, и АО заинтересованы в приглашенных документах об итогах проверки.

¹¹ Это, естественно, относится и к первому примеру, поскольку в нашей стране практически отсутствуют и сами АЗсЭП.

¹² Причем это сказано даже не в основном тексте МСА 700, а в разделе «Руководство по применению и прочие пояснительные материалы».



(КЭП). Такой порядок установлен для годовой бухгалтерской отчетности, а значит использование КЭП представляется естественным и для АЗ, которое должно прикладываться к соответствующей годовой бухгалтерской отчетности. Кроме того, забегаая немного вперед, заметим, что АЗсЭП будет предлагаться нами лишь применительно к общественно значимым организациям (ОЗО), а важность последних для народного хозяйства страны подталкивает к применению при их аудите именно такой электронной подписи. Отметим, что и в единственной найденной нами отечественной статье¹³, затрагивающей тематику АЗсЭП [12, с. 14–15], сделан вывод о целесообразности использования именно КЭП.

Что же касается других документов, выдаваемых субъектами РАУ заказчиком, — по сопутствующим аудиту услугам и по прочим услугам — то здесь естественно следовать порядку, предусмотренному Законом об электронной подписи [11, ст. 4, п. 1]: по общему правилу вид используемой электронной подписи определяется участниками электронного документооборота по собственному усмотрению.

Средства ЭП основаны на методах несимметричной криптографии¹⁴. Последняя использует специальные математические методы; после применения одного из таких средств образуется пара взаимосвязанных ключей, обладающая уникальным свойством: то, что зашифровано одним ключом (называется — закрытый), может быть дешифровано только другим (открытый). Владелец пары ключей (в нашем случае это будет субъект РАУ) может оставить один ключ себе, а другой передать аудируемому ХС. Публикация открытого ключа может происходить прямой рассылкой через незащищенный канал, например, по электронной почте. В частности, таким образом можно переслать его в Государственный информационный ресурс бухгалтерской

отчетности (ГИРБО)¹⁵ — применительно к субъектам обязательного аудита. Еще удобнее выставить открытый ключ на своем сайте, где его сможет получить каждый желающий (тем самым проаудированный ХС по существу реализует требование публикации АЗ в средствах массовой информации). Технически ЭП получается различными путями. Например, для подписания PDF-файлов можно использовать программу Adobe Acrobat; при помощи данного функционала можно встраивать электронную подпись внутрь документа, причем проверка созданной таким образом подписи осуществляется также при помощи программ Adobe Reader и Adobe Acrobat [13, с. 2].

Естественно, возникает вопрос: как оформить «законное» изменение АЗсЭП, например, после внесения «законных» изменений в бухгалтерскую отчетность ХС. В [6] предлагается для этого копировать первоначальный файл, подписанный электронной подписью, на любой носитель, после чего менять первоначальный файл как угодно, добавлять любую информацию, обзывать его «пересмотренной версией» и подписывать заново. Далее сохранять на тот же носитель с названием «пересмотренный».

Положение с социальным ракурсом гораздо сложнее. В случае, если представление АЗ в виде АЗсЭП будет носить рекомендательный характер, то сегодняшняя ситуация изменится мало. Связано это с тем, что внедрение АЗсЭП приведет к дополнительным (пусть и незначительным) расходам для субъектов РАУ, не принесет никаких выгод в ближайшем будущем ни им, ни проаудированным ими ХС и, кроме того, уменьшит (согласно сказанному в предыдущем разделе статьи) возможности «улучшения» АЗсЭП и теми, и другими. Недаром такое представление АЗ до сих пор не получило сколько-нибудь широкого распространения на нашем РАУ. Кстати, мало оно описано и в отечественной аудиторской литературе. В отдаленной перспективе ХС, постоянно получающий такое АЗ, сможет получить некоторые конкурентные преимущества, связанные с повышенной достоверностью его бухгалтерской отчетности в глазах его контрагентов. Да и АО, выдающие АЗсЭП, будут пользоваться на РАУ повышенным спросом.

¹³ По крайней мере, других в центральных аудиторских журналах, нам не попадалось. Попутно отметим, что в этой статье проведен большой анализ отечественной и международной документации, имеющей отношение к проблематике АЗсЭП, но отсутствует какая-либо информация о распространении практического применения АЗсЭП как в нашей стране, так и за рубежом.

¹⁴ Напомним, что несимметричная криптография — это тип шифрования, в котором применяется ключ для шифрования информации, но он не является ключом, используемым для расшифровки информации.

¹⁵ Формируемый в нашей стране в настоящее время.

Но такой имидж нарабатывается годами, если не десятилетиями, а решения на РАУ принимаются чаще с ориентацией на ближайшее будущее.

Есть еще два фактора, усиливающих сопротивление переходу на АЗсЭП со стороны субъектов РАУ. Во-первых, средние гонорары за аудиторские проверки на РАУ упали с 2008 по 2018 гг. (в сопоставимых ценах 2008 г.) с 258,5 до 174,2 тыс. руб. (на 32,6%) [14, табл. 1]¹⁶. Во-вторых, как уже выше отмечалось, у субъектов РАУ может появиться мотивация исказить уже выданные ими АЗ в преддверии ВККР, осуществляемого своим СРО аудиторов или Федеральным казначейством. При этом в случае СРО такая мотивация может совпадать с мотивацией руководства самой СРО, зачастую заинтересованных в положительных результатах ВККР независимо от реального положения дел в проверяемом субъекте РАУ. Поэтому со стороны субъектов РАУ можно ожидать более сильного сопротивления переходу на АЗсЭП, нежели со стороны ХС. Но, как и в случае сопротивления ХС, здесь может иметь место не истинная, а фиктивная («прикрывающая») мотивация.

Следует заметить, что, поскольку статистики искажений АЗ ни со стороны ХС, ни со стороны субъектов РАУ в нашей стране нет, логично принимать управленческие решения исходя из наилучшего сценария, который можно сформулировать так: искажений АЗ и со стороны ХС, и со стороны субъектов РАУ много, а риски от них (размер ущерба с народнохозяйственных позиций) существенные. Такой подход будет способствовать достижению главной цели дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, сформулированной в [1] и уже упоминавшейся нами во введении к статье — «*формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг*».

Международный опыт показывает, что нормативные акты обычно требуют выдавать АЗсЭП далеко не всем аудируемым ХС, а только наиболее значимым¹⁷. Например, подобное требо-

вание американской Службы регулирования отрасли финансовых услуг — FINRA (Financial Industry Regulatory Authority)¹⁸ — к своим членам, действующее с 2011 г., относится лишь к участникам торгов на внебиржевом рынке, куда мелкие ХС, как правило, не выходят [15, с. 1–3]. А согласно [16, с. 2–4] в Польше, начиная с октября 2018 г. традиционная бумажная форма представления финансовых отчетов заменена на электронную цифровую и при этом АЗ также должны быть подписаны в цифровом формате; но все это относится только к АЗ в отношении финансовой отчетности юридических лиц, внесенных в Реестр предпринимателей из Национального судебного реестра.

При этом представляется не столь уж существенным скрупулезный поиск границы между наиболее значимыми ХС и остальными; дискуссии на данную тему вряд ли будут конструктивными — ввиду большой субъективности представлений о значимости. Логичнее подстроиться под уже имеющееся разделение — если таковое имеется. В нашем случае оно есть. Это выделение общественно-значимых организаций, осуществленное на законодательном уровне [17, ст. 5, ч. 3], правда, без расшифровки данного понятия — только простым перечислением в упомянутой статье закона. Понятие «ОЗО» присутствует, например, в [3, табл. 14]. Согласно последнему, ОЗО — это организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах; кредитные и 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. Таким образом, термин «ОЗО» фактически применяется в нашей стране. Заметим, что в Европейском союзе это понятие также используется, причем там зафиксировано право его членом расширять круг ОЗО [18, с. 17].

В 2018 г. в Российской Федерации, согласно [3, табл. 14], было проаудировано 3295 ОЗО. В том же году в стране было 4,1 тыс. АО [3, табл. 1], из которых лишь 625 осуществляли

¹⁶ При этом усилилась привычка экономить на всех затратах, характерная для многих руководителей отечественного бизнеса, особенно малого.

¹⁷ Они же часто оказываются и наиболее крупными; здесь действует положительная корреляция.

¹⁸ Это частная американская корпорация со статусом СРО по контролю за соблюдением правил торговли на внебиржевом рынке.



аудит ОЗО [19], т.е. проаудировали хотя бы одну ОЗО (обозначим далее такие АО как АОозо); из них, согласно [3, табл. 11, стр. 9], было 425 малых, 153 средних и 47 крупных АО. Из 3295 проаудированных ОЗО, согласно [3, табл. 11, стр. 8]), малые, средние и крупные АО провели аудит соответственно 2050, 695 и 550 ОЗО, при этом из указанных 550 ОЗО на долю четырех АО с наибольшим доходом пришлось 386 ОЗО, т.е. в среднем одна из этих АО проаудировала примерно 96–97 ОЗО.

А в среднем в этом секторе РАУ (аудит ОЗО) в 2018 г. из общего числа АОозо одна такая АОозо в среднем проаудировала примерно 5–6 ОЗО (3295 / 625). Это немного, а, значит, ограничений со стороны АОозо в данном случае не существует. В рамках же всего РАУ в среднем, согласно [3, табл. 1 и 14], на одного его субъекта приходилось 16,7 аудиторских проверок (78 688/4700), так что даже если такое ограничение возникнет, то можно будет использовать возможность регулятора переключить субъектов РАУ на преимущественное аудирование ОЗО.

Заметим, что АОозо составляют всего 13,3% субъектов РАУ (625/4700), причем они относятся к его наиболее продвинутой части. В пользу этого тезиса говорит и то обстоятельство, что они идут на такой аудит, зная, что впереди их ждет ВККР не только со стороны своей СРО, но и куда более трудный со стороны Федерального казначейства. Ведь замечания о недостатках в деятельности АО контролеры его предшественника (Росфиннадзора) и его самого высказывали гораздо чаще, чем контролеры СРО. Например, для периода 2010–2014 гг. доли проверок, по которым были приняты меры дисциплинарного воздействия, составляли 83,3 % (Росфиннадзор) и 4,5% (СРО) [5, с. 555–556]. А в 2015–2017 гг. (данные уже Федерального казначейства) эти доли были 81, 79 и 82% [20, с. 3]. Отсюда следует ожидать, что внедрение АЗсЭП пройдет у АОозо легче и эффективнее, а протест против такого внедрения будет гораздо слабее, чем в случае внедрения АЗсЭП среди всех субъектов РАУ.

Поэтому, даже если поставить в качестве конечной цели охват АЗсЭП всех субъектов РАУ, то естественно начинать с АОозо; далее логично на основе накопленного опыта рас-

пространить АЗсЭП среди остальных субъектов РАУ. В литературе выдвигаются предложения расширить круг самих ОЗО, в частности, на области, где имеются конфликты денежного характера, социальной значимости и массового характера (жилищно-коммунальное хозяйство, пригородное железнодорожное сообщение, формирование тарифов на электроэнергию и т.д.). Такие предложения совместимы с описанным здесь подходом постепенного расширения сферы применения АЗсЭП.

Заметим, что в случае аудирования ОЗО ослабляется мотив искажения АЗ со стороны АОозо (кроме ВККР со стороны СРО аудиторов будет и более жесткий контроль со стороны Федерального казначейства), зато усиливается второй из двух основных мотивов внедрения АЗсЭП — препятствовать искажению АЗ проаудированным ХС.

Возникает вопрос: как сформировать спрос на АЗсЭП как со стороны самих ОЗО, так и АОозо? Естественно, что для этого крайне желательно мотивировать последние. Тем более, что у них есть сильный демотивирующий фактор: неизбежный последующий ВККР со стороны Федерального казначейства, которое, как говорилось выше, находит нарушения в подавляющем большинстве контрольных проверок, проводимых СРО, и отменять который тем не менее явно нецелесообразно — это снизило бы качество аудита. Лучше всего мотивирование АО к использованию АЗсЭП при аудите ОЗО было бы реализовать через повышенный гонорар за аудиторскую проверку, сопровождающуюся АЗсЭП. Ведь аудирование ОЗО чрезвычайно важно с позиций народного хозяйства, к тому же это самый важный сектор РАУ в пределах более крупного сектора аудиторских проверок на РАУ.

Но едва ли соответствующий ХС пойдет на повышенные гонорары добровольно, а принудительно это делать вряд ли целесообразно. А вот ввести для АО, осуществляющих аудит ОЗО, сопровождающийся АЗсЭП, различные налоговые льготы¹⁹ представляется целесообразным, хотя и маловероятным. Материальное стимулирование АОозо мотивировало

¹⁹ Например, через уменьшение налогооблагаемой базы АОозо по налогу на прибыль на сумму ее гонораров за аудит ОЗО (или на пропорциональную этой сумме величину).

бы все АО работать в этом секторе РАУ. Это благоприятно скажется на ужесточении конкуренции при аудите ОЗО, а, значит, и на качестве такого аудита, что, как уже отмечалось, весьма важно с народнохозяйственных позиций.

Как дополнительный фактор естественно рассматривать и проверку во время ВККР, проводимого Федеральным казначейством (а также соответствующей СРО аудиторов), самого факта наличия ЭП на АЗ, выданном проверяемой АОозо²⁰. Естественно, весьма полезно, если бы предлагаемая законодательная обязанность АЗсЭП при аудировании ОЗО сопровождалась всесторонней поддержкой ее СРО аудиторов.

Динамика сектора рынка аудиторских услуг, связанного с аудитом общественно значимых организаций

Ситуация в секторе аудиторских проверок ОЗО в последние годы ухудшается, причем даже более быстрыми темпами, чем на всем РАУ в целом и в секторе аудиторских проверок, в частности.

Действительно, в последнее время количество АОозо постоянно уменьшается; согласно [19; 21, с. 25] в 2013–2018 гг. оно равнялось соответственно 1033, 924, 800, 743, 668, 625 единицам. А согласно [3, табл. 14] количество проаудированных ОЗО за те же годы составило 5600, 5300, 5000, 3940, 3553, 3295 единиц соответственно. Из двух рассматриваемых показателей более информативным в отношении динамики этого сектора РАУ представляется количество АОозо.

Действительно, уменьшение количества проаудированных ОЗО может объясняться, как минимум, двумя причинами: нежеланием многих АО идти в этот сектор РАУ (например, из-за боязни обратить на себя внимание контролеров Федерального казначейства) и реальным уменьшением количества ОЗО в стране. Так, количество банков в России по данным ЦБ РФ на 1 января 2009 г. было 1108, а на 1 августа 2019 г. — всего 456²¹.

²⁰ При этом к нескольким десяткам традиционных пунктов ВККР добавляется лишь один, причем легко и быстро выполнимый.

²¹ Напомним, что банки — как часть кредитных организаций — входят в состав ОЗО.

А уменьшение количества АОозо объясняется, в основном, нежеланием многих АО идти в этот сектор РАУ, поскольку заполучить в качестве клиента ОЗО не так уж трудно: согласно [3, табл. 1, 14] в 2018 г. количество АО составляло 4100, а число проаудированных ОЗО — 3295. При этом, как уже говорилось выше, на одну АОозо приходилось в среднем 5-6 ОЗО, так что новичку попасть на этот рынок и возможно, и привлекательно, поскольку средний гонорар за аудит на всем РАУ согласно [3, табл. 7, 9, 14] составляет 29,3 млрд руб. / 78 688 = 372,4 тыс. руб., а в секторе рынка аудита ОЗО — согласно [3, табл. 7, 9, 14] 6,59 млрд руб. / 3295 = 2000 тыс. руб., т.е. в 5,37 раз больше²².

В [14, табл. 5] показано, что количество АОозо уменьшилось за период 2013–2018 гг. для крупных АО с 52 до 47 (т.е. в 1,11 раза), для средних — с 216 до 153 (в 1,41 раза), для малых — с 765 до 425 (в 1,80 раза); как видно, основной «вклад» в это уменьшение внесли малые АО. При этом снижение количества проаудированных ОЗО за тот же период, согласно [14, табл. 5], имело место преимущественно за счет средних и крупных АО (качество аудита у которых в целом выше, чем у малых): у крупных АО с 1344 до 550 (т.е. в 2,44 раза), у средних — с 1540 до 695 (в 2,22 раза), у малых — с 2716 до 2050 (всего в 1,32 раза)²³. В данном случае напрашивается следующее объяснение: малые и средние АО аудируют сравнительно немного ОЗО — в 2018 г. в среднем это 4,82 (2050 / 425) и 4,54 ОЗО соответственно, крупные больше — 11,7 ОЗО²⁴; поэтому у малых и средних АО присутствует сильный мотив выхода из этого сектора РАУ — «избавление» от ВККР со стороны Федерального казначейства, у крупных — этот мотив ослаблен (у четверки самых крупных его просто нет).

Если в натуральных показателях не видно огромного преобладания какой-либо одной из этих трех групп АО, то в отношении полученных гонораров доминируют крупные АО.

²² Оговоримся, что по - видимому, и времени на аудит в данном случае требуется гораздо больше.

²³ Используя данные [3, табл. 12, стр. 9], можно подсчитать, что четверка АО с наибольшими доходами проводила в указанном периоде аудит 638, 678, 640, 528, 391 и 386 ОЗО соответственно; т. о., здесь снижение составило 1,65 раза — меньше, чем у всех крупных АО.

²⁴ Четверка АО с наибольшим доходом проводила аудит в среднем 96-97 ОЗО (см. выше).



Как показано в [14, табл. 5], все 625 АО получили 6,59 млрд руб. доходов от аудита ОЗО, а раскладывается эта цифра на 0,27, 0,32 и 6,00 млрд руб., полученных соответственно малыми, средними и крупными АО. Важно, что стоимостные показатели — также как и натуральные — фиксируют существенное ухудшение ситуации в этом секторе РАУ. В [14, табл. 5] рассчитаны доходы АО от аудита ОЗО в сопоставимых ценах 2008 с 2016 г. по 2018 г. это 4,45 млрд руб., 3,92 млрд руб. и 3,08 млрд руб. соответственно. Как видно, снижение доходов составило 30,8%, тогда как во всем секторе аудиторских проверок РАУ соответствующие цифры были 14,4 млрд руб., 13,6 млрд руб., 13,7 млрд руб. и 4,9 %, а на всем РАУ — 29,5 млрд руб., 27,5 млрд руб., 27,4 млрд руб. и 7,1% [14, табл. 1]. Так что снижение доходов АО в секторе аудита ОЗО было гораздо большим, нежели в секторе всего аудита и на всем РАУ. И если согласно обзору Минфина [3] падение РАУ в 2018 г. сильно замедлилось либо прекратилось вовсе и он, возможно, «нащупал дно» [14, с. 14–15], то никаких признаков такого рода в секторе аудита ОЗО ни по натуральным, ни по стоимостным показателям не наблюдается.

Подводя итоги, можно сделать следующие выводы.

1. Исследовано главное функциональное отличие АЗсЭП от обычного АЗ: фальсифицировать первое любым лицам (в основном, пользователям аудита и субъектам РАУ) на практике значительно труднее.

2. Выявлено, что МСА не препятствуют переходу от традиционного представления АЗ

к представлению его в форме АЗсЭП. Аргументировано, что с технической стороны возможность внедрения АЗсЭП не вызывает серьезных трудностей и не имеет каких-либо существенных ограничений. Однако существует риск значительного неприятия внедрения АЗсЭП со стороны субъектов РАУ, связанный с ухудшением их экономического положения в последние годы, отсутствием для них непосредственной материальной выгоды при наличии некоторых — пусть и небольших — затрат, связанных с применением АЗсЭП, и присутствием некоторых негативных (с их точки зрения) последствий.

3. Обоснована целесообразность первоначально ограничить внедрение АЗсЭП аудитом лишь ОЗО. Показано, что ресурсов для проведения такого аудита у АО вполне достаточно, а сколько-нибудь серьезные ограничения на такой аудит (например, нехватка АО) отсутствуют. Предложен ряд мер по стимулированию АО проводить аудит ОЗО.

4. Проведено статистическое обследование этого сектора РАУ, основанное на построении динамических рядов как натуральных, так и стоимостных показателей (последних и в текущих, и в сопоставимых ценах), и показавшее сильное падение этого сектора в последние годы — значительно более сильное, чем в секторе всех аудиторских проверок и на РАУ в целом.

5. Предложено в связи с важностью ОЗО для народного хозяйства страны выделение статистики, анализа и регулирования сектора РАУ, связанного с аудитом ОЗО как отдельной научной и практической проблемы, требующей для своего решения объединенных усилий различных специалистов.

Литература

1. Основные направления развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года. Утверждены приказом Минфина России от 29.11.2019 № 1592.
2. Законы об электронной подписи. Мировой опыт. (Electronic Signature Laws Around the World.) Режим доступа: <https://rightsignature.com/legality/electronic-signature-laws>
3. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2018 г. [Электронный документ]. Режим доступа: https://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/#
4. Орлов А.И. Организационно — экономическое моделирование: теория принятия решений. — М.: КНОРУС, 2011. — 568 с.

