

М. А. Бундин, Е. М. Гутцайт, А. М. Марьясин

Анкетирование как инструмент оценки состояния рынка аудиторских услуг

Аннотация

В статье рассматривается проведение первого крупномасштабного анкетного обследования российского рынка аудиторских услуг в 2016 году и анализируются его результаты. Приводится ряд полученных сведений об этом рынке, в частности о ряде аспектов деловой активности на нем. Исследуются некоторые «подводные камни» на пути анкетных обследований рынка аудиторских услуг. Даются рекомендации по улучшению подобных обследований рынка аудиторских услуг в будущем. Обсуждаются достоинства, недостатки и место таких анкетных обследований среди других инструментов аудиторской статистики.

Ключевые слова:

анкетное обследование, аудиторская организация, аудиторская статистика, деловая активность, индивидуальный аудитор, рынок аудиторских услуг, субъект рынка аудиторских услуг

JEL: M42

Анкетные обследования в нашей стране весьма распространены. Не обходили они стороной и рынок аудиторских услуг (РАУ), принося порой интересную информацию. Так, например, в одном опросе руководителей аудиторских организаций (АО) Сибири выяснилось, что по их оценке более 90 % пользователей не заинтересованы в проведении обязательного аудита [1, с. 78]. Но в 2016 г. было осуществлено первое крупномасштабное анкетное обследование РАУ в нашей стране — анкета рассылалась всем субъектам рынка¹ и охватывала разнообразные стороны их деятельности. Оно было нацелено на исследование различных аспектов деловой активности на рынке, но принесло и много другой ценной информации о РАУ. Такие обследования, по нашему мнению, необходимо рассматривать как еще один инструмент аудиторской статистики — наряду с формой № 2-аудит², ежегодными статистическими материалами Минфина России³ и др. В данной статье будут описаны проведение рассматриваемого анкетного обследования, данные анкетирования (ДАН) и некоторые результаты их обработки, предложения по его совершенствованию в будущем и (пунктиром) как должна выглядеть аудиторская статистика в нашей стране после появления и использования на постоянной основе этого инструмента.

¹ Субъекты РАУ включают в себя аудиторские организации (АО) и индивидуальных аудиторов (ИА). Наемные аудиторы в это понятие не включаются, поскольку непосредственно на РАУ не выходят (на рынок выходят нанимающие их АО).

² Форма федерального статистического наблюдения № 2-аудит «Сведения об аудиторской деятельности». Утверждена приказом Росстата от 23 ноября 2016 г. № 740.

³ См., напр. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации (http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/).

КАК ПРОВОДИЛОСЬ АНКЕТНОЕ ОБСЛЕДОВАНИЕ

Анкетные обследования вошли в отечественную науку и практику в значительной степени как инструмент исследования различных рынков, в том числе и отраслевых, к которым относится и РАУ (подробнее об отраслевом характере РАУ см. [2, с. 56–57, 103–104]). Поэтому рассматриваемое анкетное обследование опиралось на уже оправдавшие себя приемы; другое дело, что задаваемые в анкете вопросы носили, конечно, сильный отпечаток аудиторской специфики. Опросный лист анкеты состоял из десяти таблиц, включающих 95 вопросов. Описание анкеты и ее компьютерной обработки дано в [3, с. 4]. Здесь приведем для примера одну таблицу анкеты; она показывает, в частности, характер задаваемых вопросов и то обстоятельство, что ответы на них не ставят респондентов в трудное положение и не отнимают у них много времени.

Таблица 1

Затраты и прибыль организации (индивидуального аудитора)

№ строки	Наименование показателя	Тенденции изменения					
		В 2016 г. по сравнению с 2015 г.			В 2017 г. по сравнению с 2016 г. (ожидания)		
		Увеличение	Без изменений	Уменьшение	Увеличение	Без изменений	Уменьшение
43	Затраты, всего						
44	Затраты на оказание аудиторских услуг						
45	Затраты на оказание консультационных услуг						
46	Затраты на оказание прочих услуг						
47	Прибыль, всего						
48	Прибыль от оказания аудиторских услуг						
49	Прибыль от оказания консультационных услуг						
50	Прибыль от оказания прочих услуг						

Примечание: по строкам 43–50 знаком «X» отмечаются ответы по одному варианту для каждого из двух блоков. Источник: анкета Минфина России.

Для того чтобы лучше обрабатывать содержательные блоки анкеты, сначала был введен вспомогательный блок, а именно блок статистики ответов субъектов РАУ, основу которого составляет табл. 2. Алгоритмы получения показателей в ней, как и в других последующих таблицах статьи, для удобства работы фигурируют в самой таблице (в графе 1).

Таблица 2

Статистика ответов субъектов РАУ

Показатели	ИА	АО				Всего по РАУ (ИА плюс АО)
		малые	средние	крупные	всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Число субъектов РАУ, ед.*	713	4068	320	53	4441	5154
2. Доля их на РАУ, % (стр. 1 гр. 2, 3, 4, 5, 6 : стр. 1 гр. 7)	13,8	79,0	6,2	1,0	86,2	100,0
3. Число субъектов РАУ в ответах, ед. (см. ДА)	176	1296	88	29	1413	1589
4. Доля их в ответах, % (стр. 3 гр. 2, 3, 4, 5, 6 : стр. 3 гр. 7)	11,1	81,6	5,5	1,8	88,9	100,0
5. Доля выборки в ответах Д _в (относительно всего РАУ), % (стр. 3 : стр. 1)	24,7	31,9	27,5	54,7	31,8	30,8

Примечание: * число субъектов РАУ в стр. 1 взято из «Основных показателей деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2015 г.» (http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation/). Источник: составлено авторами.

На основании табл. 2 можно сделать следующие выводы. Во-первых, доля ответивших на присланную анкету среди ИА значительно меньше, чем среди АО (24,7 % против 31,8 %). При большом количестве ответов в том и в другом случае (строка 3) это не может быть объяснено погрешностями выборочного метода. Скорее всего, ИА в этом плане просто «менее сознательны», чем АО, что, по-видимому, будет проявляться и при других анкетных обследованиях РАУ. Среди АО наиболее «сознательной» оказалась группа респондентов «крупные АО» (ответы прислали 54,7 % опрошенных), на втором месте — малые (31,9 %), на третьем — средние (27,5 %).

Во-вторых, при сложившемся на отечественном РАУ доминировании среди его субъектов малых АО (согласно табл. 2, их 79,0 %) «погоду» в ответах будут делать они, хотя и по роли на РАУ, и в объемах по оказанию аудиторских услуг в рублях, и в количестве обслуженных экономических субъектов, и в количестве аудиторов и других работников их вклад гораздо меньше. Это означает, помимо всего прочего, что при интерпретации ответов на вопросы анкеты как мнения всего аудиторского сообщества надо проявлять повышенную осторожность⁴. Впрочем, в этом отношении РАУ, на наш взгляд, не уникален; похожая ситуация наблюдается на рынке автосервисных услуг, в розничной торговле и т. д.: основная масса субъектов рынка — это мелкие производители, а доля их в объемах производства товаров (услуг), в численности работников рынка и т. п. гораздо меньше.

В-третьих, знание доли выборки в ответах D_v позволяет оценить, пусть и приближенно, количество субъектов РАУ (являющихся с позиций математической статистики по существу генеральной совокупностью), обладающих определенным свойством, если известно их количество в выборке из этих субъектов, т. е. в присланных анкетах. Это будет проиллюстрировано на реальных примерах ниже, при исследовании ситуаций с обязательным аудитом общественно значимых организаций (ОЗО) и с инициативным аудитом.

При распространении результатов анкетного обследования субъектов РАУ на всю их генеральную совокупность мы придерживались в основном предположения о репрезентативности (представительности) выборки присланных ответов, в первую очередь из-за того, что выборка достаточно большая; на 14 июня 2016 г. пришло 1589 ответов. Кроме того, явным образом не видно, как «сознательность» субъектов РАУ (в смысле присылки ответов на анкету) коррелирована с содержанием ответов на поставленные в анкете вопросы⁵; мы продолжим обсуждение этого вопроса при анализе ситуации с аудированием ОЗО. Возможно, в некоторых случаях предположение репрезентативности выборки не проходит из-за ее малости (в частности, это может случиться при анализе ситуации с крупными АО: всего на РАУ их только 53, а ответы на анкету прислали лишь 29, при этом увеличение прибыли в 2017 г. по сравнению с 2016-м прогнозировали лишь три таких АО, т. е. 10,3 % — см. табл. 6).

Также в дополнительных исследованиях нуждаются, на наш взгляд, вопросы достоверности ответов респондентов, например, не пытаются ли они в ряде случаев выглядеть лучше, чем на самом деле, что также может явиться причиной нерепрезентативности выборок ДАН (например, при ответах на вопрос об оценке их экономического положения) и т. п.

НЕКОТОРЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ АНКЕТНОГО ОБСЛЕДОВАНИЯ

Сначала об ОЗО. Согласно [3, табл. 14] количество ОЗО в нашей стране составляло в 2015 г. примерно 5000, тогда как в том же году было выдано 71 841 аудиторское заключение.

⁴ Это усредненное мнение субъектов РАУ, а чтобы доказать, что это еще и мнение аудиторского сообщества, надо привлечь и какие-то содержательные соображения.

⁵ Хотя полностью исключить такую корреляцию, на наш взгляд, сегодня нельзя — требуются дополнительные исследования (возможно, даже с привлечением психологов).

И хотя тем самым обязательный аудит ОЗО составляет по натуральному показателю незначительную часть РАУ (около 7 %), он весьма важен, поскольку сами они играют особо серьезную роль в экономике страны⁶, в связи с чем аудиторские проверки таких РАУ должны проводиться особенно тщательно, а регулированию этого сектора РАУ нужно уделять повышенное внимание. По присланным анкетам составлена табл. 3.

Таблица 3

Аудирование общественно значимых организаций

Показатели	ИА	АО				Всего по РАУ (ИА и АО)
		малые	средние	крупные	всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Число субъектов РАУ, аудирующих ОЗО, в ответах, ед. (см. ДАН)	3	283	56	26	365	368
2. Доля таких субъектов в общем их числе в ответах, % (стр. 1 гр. 2, 3, 4, 5, 6 : стр. 1 гр. 7)	0,8	76,9	15,2	7,1	99,2	100,0
3. Доля таких субъектов в их ответах, % (стр. 1 : стр. 3 табл. 2)	1,7	21,8	63,6	89,7	25,8	23,2
4. Доля выборки в ответах Дв (см. стр. 5 табл. 2), %	24,7	31,9	27,5	54,7	31,8	30,8
5. Оценочное число субъектов РАУ, аудирующих ОЗО, на всем РАУ, ед. (стр. 1 : стр. 4)	12,2	885,8	203,8	47,9	1149,7	1159,9

Источник: составлено авторами.

На основании этой таблицы можно сделать следующие выводы. Во-первых, сравнение табл. 2 и 3 показывает, что больше всего к аудиту ОЗО тяготеют крупные АО, затем средние, а замыкают круг субъектов РАУ, которым этот вид услуг разрешен, малые АО (см. подробнее [3, с. 7]).

Во-вторых, по ошибке, по желанию брать любые заказы или по какой-то другой причине три ИА проводили обязательный аудит ОЗО, хотя согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности»⁷ он им запрещен. На наш взгляд, пытаться установить этих нарушителей и применять к ним санкции не стоит, поскольку это подорвало бы доверие субъектов РАУ к будущим анкетным обследованиям. Достаточно, отталкиваясь от результатов данного обследования, ориентировать контролеров СПО, осуществляющих внешний контроль качества работы ИА, уделять повышенное внимание вопросу, не проводит ли проверяемый обязательный аудит ОЗО. (И, конечно, тщательно исследовать этот вопрос применительно ко всему РАУ в дальнейшем. Ведь возможно, что описанное явление на РАУ весьма распространено — просто такие ИА избегали участия в анкетировании.)

В-третьих, распространяя данные анкетирования на всю генеральную совокупность субъектов РАУ, получаем, что обязательный аудит ОЗО проводят примерно 1160 таких субъектов из 5154 (см. табл. 2 и табл. 3), т. е. 22,5 % всех субъектов РАУ⁸; для крупных АО соответствующее число составляет 90,6 %, а для средних — 63,8 %; для малых это всего лишь 21,8 %. Поэтому можно оценить, сколько ОЗО проаудировал в 2015 г. в среднем один субъект РАУ ($5000 / 1160 = 4,31$)⁹.

⁶ А соответствующий стоимостной показатель у них, по-видимому, значительно выше, чем 7 %.

⁷ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 (в ред. от 03.07.2016).

⁸ Примерно — это потому, что нельзя относиться буквально к получаемому таким образом числу. Строго говоря, надо здесь в соответствии с канонами математической статистики строить доверительный интервал для этого числа, который с заданной, т. н. доверительной, вероятностью (часто она выбирается равной 0,95) накрывает это число (см. напр. [4, с. 321]), и работать с полученным интервалом.

⁹ В предположении, что все 5000 ОЗО прошли в 2015 г. требуемый обязательный аудит, — иначе число 4,31 означает, сколько ОЗО должен в среднем аудировать один субъект РАУ.

Однако в [5, с. 2] приводится количество субъектов РАУ, проводивших аудит ОЗО в 2015 г., не 1160, но гораздо меньшее число, а именно 743. Правда, каким образом оно получено, там не говорится, но поскольку Р. Е. Артюхин является руководителем Федерального казначейства РФ, т. е. ведомства, проводящего внешний контроль качества работы тех АО, которые аудиторы хотя бы одно ОЗО, то, скорее всего, это прямой счет: ведь указанному ведомству надо точно знать объем своей работы по этому направлению. Надежность этой цифры повышает и то обстоятельство, что в 2013–2016 гг. согласно [6, с. 25] показатель количества субъектов РАУ, проводивших аудит ОЗО, составлял 1033, 924, 800 и 743 соответственно.

Вспоминаются при этом слова академика П. Л. Капицы: «Только противоречие стимулирует развитие науки. Его надо подчеркивать, а не замазывать» [7, с. 592]. В связи с этим наиболее вероятной причиной описанного расхождения может быть, на наш взгляд, то обстоятельство, что «сознательность» субъектов РАУ (в смысле присылки ответов на анкету) связана положительной корреляцией с их участием в аудировании ОЗО. Другими словами, аудирующие ОЗО субъекты РАУ прислали более высокую долю ответов на анкету, чем субъекты рынка в среднем (30,8 % согласно стр. 5 табл. 2, а если исходить из чисел 743 и аудирующих ОЗО 368 — в соответствии со стр. 1 табл. 3 — респондентов, то эта доля составит 49,5 %) — т. е. выборка респондентов оказалась в плане аудирования ОЗО нерепрезентативной. Поэтому анализ ДАН во всех ответах на предмет возможного нарушения репрезентативности получаемых выборок является, по нашему мнению, одной из самых важных проблем таких крупномасштабных анкетных обследований РАУ¹⁰.

Итак, есть по крайней мере три причины возможной нерепрезентативности ДАН как выборки из генеральной совокупности всех субъектов РАУ: малость образуемых в процессе анализа частных выборок, желание субъектов РАУ выглядеть в ряде случаев лучше, чем на самом деле (см. конец предыдущего раздела)¹¹, и только что описанный сдвиг ответов «дисциплинированных» субъектов РАУ относительно мнения всех субъектов рынка¹². Последняя причина в рамках РАУ представляется нам самой главной и самой опасной.

Второй и третий риски, пожалуй, не нуждаются в дальнейшем комментировании. Что касается малых выборок, то они не обязательно нерепрезентативны; они могут быть и репрезентативными, но это не гарантировано. Например, дважды подбрасывая монету, можно получить орел и решку, после чего сделать правильный вывод о равновероятности этих исходов. Но можно получить два орла или две решки, и тогда вывод на базе этого эксперимента будет неверный. А вот при достаточно большом числе подбрасываний правильный вывод гарантирован.

На основании ДАН и их анализа можно сделать вывод, что, поскольку в целом крупные и средние АО проводят аудиторские проверки более качественно, чем малые, а аудит ОЗО, как уже упоминалось, весьма важен, по нашему мнению, надо принимать меры к большему вовлечению в обязательный аудит ОЗО крупных и средних АО. Данные анкетирования (см. табл. 2 и 3) показывают, что резервы у крупных и особенно у средних АО в этом плане есть (см. подробнее [3, с. 7–8]). Вопрос упирается в стимулирование таких

¹⁰ Попутно заметим, что после введения в действие формы № 2-аудит становится возможной оценка числа АО, реально аудировавших ОЗО в отчетном году. Для этого достаточно подсчитать число тех субъектов РАУ, которые в строке 26 формы № 2-аудит — количество проаудированных ОЗО — поставили отличное от нуля число. Заодно прояснится ситуация с вопросом, чьи данные точнее.

¹¹ Не исключено, что оно в некоторых случаях сменится на желание выглядеть хуже, чем на самом деле.

¹² Возможно, последняя причина является общей для различных анкетных обследований: люмпены или сдвинутые к ним субъекты менее склонны отвечать на анкеты, что и приводит к нерепрезентативности во многих вопросах.

АО к аудированию ОЗО и в стимулирование ОЗО к работе именно с такими АО. Возможные меры здесь — более высокие гонорары за аудирование ОЗО, например через налоговые льготы (ведь народное хозяйство в таком аудировании весьма заинтересовано), агитация в рамках СРО аудиторов, рекомендации для ОЗО работать со средними или крупными АО (а для некоторых типов ОЗО, возможно, обязательность такой работы) и т. д.

Интересны результаты анкетного обследования и в секторе инициативного аудита. В [2, с. 186] показано, что за последние пять лет количество выданных аудиторских заключений по инициативному аудиту монотонно уменьшалось с 13 100 до 8120, что делает актуальным исследование деловой активности в этом секторе РАУ. К тому же инициативный аудит, и особенно его динамика, характеризуют (ввиду его необязательности) реальную востребованность института аудита в экономике. По ДАН построена табл. 4.

Таблица 4

Проведение инициативного аудита

Показатели	ИА	АО				Всего по РАУ (ИА и АО)
		малые	средние	крупные	всего	
1	2	3	4	5	6	7
1. Число субъектов РАУ, проводящих инициативный аудит, в ответах, ед. (см. ДАН)	137	1156	79	29	1264	1401
2. Доля таких субъектов в общем их числе в ответах, % (стр. 1 гр. 2, 3, 4, 5, 6 : стр. 1 гр. 7)	9,8	82,5	5,6	2,1	90,2	100,0
3. Доля таких субъектов в их ответах, % (стр. 1 : стр. 3 табл. 2)	77,8	89,2	89,8	100,0	89,5	88,2
4. Доля выборки в ответах Дв, % (см. стр. 5 табл. 2)	24,7	31,9	27,5	54,7	31,8	30,8
5. Оценочное число субъектов РАУ, проводящих инициативный аудит, на всем РАУ, ед. (стр. 1 : стр. 4)	554,8	3618,3	287,6	53,1	3959,0	4513,8

Источник: составлено авторами.

По представленной таблице можно сделать следующие выводы. Во-первых, инициативный аудит проводит огромное большинство из приславших анкеты: на первом месте в этом плане крупные АО (100 %), на втором — средние (89,8 %), на третьем — малые (89,2 %), на четвертом — ИА (77,8 %), а в целом 88,2 %. Скорее всего, причина в том, что экономические субъекты предпочитают заказывать инициативный аудит у более солидных субъектов РАУ; он ведь нужен по делу, а не для «галочки» (как это часто бывает с обязательным), и поэтому на нем клиенты экономят меньше.

Во-вторых, из 5154 субъектов РАУ, согласно табл. 4, оценочно 4514, т. е. 87,6 %, проводят инициативный аудит. В 2015 г., как уже упоминалось, было проведено 8120 инициативных аудиторских проверок. Поэтому каждый из участвовавших в них субъектов РАУ в среднем проводил всего лишь 1,80 инициативного аудита. Отсюда следует, что технически увеличить инициативный аудит будет легко: очень много субъектов РАУ с ним имели дело и не слишком им «загружены». Загвоздка — в спросе на него, что является в значительной степени проблемой макроэкономики.

В-третьих, огромная доля субъектов РАУ, проводящих инициативный аудит, означает, помимо всего прочего, что сделанные выводы по большому счету не подвержены разрушающему действию ни одного из трех вышеперечисленных рисков нерепрезентативности ДАН, т. е. эти выводы надежны.

Перейдем теперь к анализу прибыли субъектов РАУ. В табл. 1 приведен блок вопросов к респондентам об их затратах и прибыли. Наиболее важным из восьми ее показателей представляется показатель «общая прибыль АО (ИА)». Для его исследования составлена табл. 5.

На основании этой таблицы можно сделать следующие выводы. Во-первых, и в сравнении 2016 г. с 2015-м, и в сравнении 2017 г. с 2016-м доля респондентов с ответом

«прибыль увеличится» мала (не превышает 15,9 % — см. стр. 1 и 5 табл. 5). Причем, если бы у субъектов РАУ учитывалась инфляция, то ответов с такой оценкой было бы у них и того меньше. А доля респондентов с ответом «прибыль уменьшится», наоборот, весьма велика (от 50,0 до 82,8 %). Таким образом, субъекты РАУ в большинстве своем охвачены пессимизмом относительно будущей прибыли.

Во-вторых, в сравнении 2017 г. с 2016-м доли с ответом «прибыль увеличится» у всех АО (у малых, у средних и крупных) немного выше, нежели в сравнении 2016 г. с 2015-м. А доли с ответом «прибыль уменьшится» существенно ниже. Таким образом, ситуация с прибылью представляется им в 2017 г. несколько лучшей, чем в 2016 г., хотя и здесь преобладает пессимизм.

В-третьих, у ИА картина несколько иная. Доли ответов «прибыль увеличится» в сравнении 2016 г. с 2015-м и 2017 г. с 2016-м одинаковы (по 12,5 %), а доли ответов «прибыль уменьшится» в сравнении 2017/2016 чуть выше (58,0 % против 55,7 %). Таким образом, ситуация с прибылью видится им (в отличие от АО) в 2017 г. чуть похуже, чем в 2016-м. Но поскольку численно среди субъектов РАУ преобладают АО, да и роль их на рынке гораздо выше, чем у ИА, то можно сказать, что в целом субъекты РАУ оценивают перспективы получения прибыли в 2017 г. выше, чем в 2016-м.

Таблица 5

Общая прибыль субъектов РАУ

	Показатели	ИА	АО				Всего по РАУ (ИА и АО)
			малые	средние	крупные	всего	
Прибыль в сравнении 2016/2015	1. Доля «увелич.», % (ДАН и их обработка)	12,5	9,6	10,2	6,9	9,6	9,9
	2. Доля «без изм.», % (ДАН и их обработка)	31,8	27,2	29,6	10,3	27,0	27,5
	3. Доля «уменьш.», % (ДАН и их обработка)	55,7	63,3	60,2	82,8	63,5	62,6
	4. Всего, % (стр. 1 + 2 + 3)	100,0	100,1	100,0	100,0	100,1	100,0
Прибыль в сравнении 2017/2016	5. Доля «увелич.», % (ДАН и их обработка)	12,5	13,3	15,9	10,3	13,4	13,3
	6. Доля «без изм.», % (ДАН и их обработка)	29,5	31,4	34,1	17,2	31,3	31,1
	7. Доля «уменьш.», % (ДАН и их обработка)	58,0	55,3	50,0	72,4	55,3	55,6
	8. Всего, % (стр. 5 + 6 + 7)	100,0	100,0	100,0	99,9	100,0	100,0

Источник: составлено авторами.

Рассмотрим теперь ответы респондентов по оценке своего экономического положения. Их просили оценить его на начало 2016 г. как благоприятное, удовлетворительное или неблагоприятное, ответить, улучшилось ли оно, ухудшилось или осталось без изменения в 2016 г. по сравнению с 2015-м, и чего они ожидают в 2017 г. по сравнению с 2016-м: улучшения, ухудшения или отсутствия изменений.

Оказалось, что большинство субъектов РАУ оценило свое экономическое положение на начало 2016 г. как «удовлетворительное» (66,0 %), гораздо меньше было оценок положения как «неблагоприятное» (28,3 %), и только 5,7 % сочли его «благоприятным». Ухудшения и отсутствия изменений в 2016 г. по сравнению с 2015 г. ожидало примерно одинаковое число субъектов РАУ (47,2 % и 44,5 %); только 8,3 % ожидало улучшения своего экономического положения. Насчет 2017 г. по сравнению с 2016-м оптимизма среди субъектов РАУ было больше: улучшения ожидали 15,7 % (что гораздо больше, чем 8,3 % в 2016 г.), а ухудшения — 44,2 %, что несколько меньше, чем в 2016 г. по сравнению с 2015-м (47,2 %) ¹³.

¹³ Более подробные данные приведены в [3, с. 14–15].

Несколько таблиц ДАН были связаны с мнением респондентов о развитии РАУ в 2016 г. по сравнению с 2015-м и о развитии его в 2017 г. по сравнению с 2016-м. Это в первую очередь спрос на аудит, число заключенных новых договоров на него, оценка изменения цен, прибыль (всего), затраты (всего) (см. выше табл. 1) и оценка экономического положения респондента. Результаты обработки ответов представлены в табл. 6.

Таблица 6

Оценка субъектами РАУ его развития в 2015–2017 гг.

Показатель	2016 г. к 2015 г.			2017 г. к 2016 г.			Прогноз 2017/2016 лучше прогноза 2016/2015 (+), хуже (-)
	Доля ответов «увеличится», Δ_+ , %	Доля ответов «уменьшится», Δ_- , %	$\Delta = (\Delta_+) - (\Delta_-)$, %	Доля ответов «увеличится», Δ_+ , %	Доля ответов «уменьшится», Δ_- , %	$\Delta = (\Delta_+) - (\Delta_-)$, %	
1. Спрос на аудит АО (ИА)	10,6	52,1	-41,5	13,9	46,6	-32,7	+
2. Число заключенных новых договоров на аудит у АО (ИА)	13,9	51,2	-37,3	16,2	44,9	-28,7	+
3. Оценка изменения цен на аудит у АО (ИА)	9,7	36,7	-27,0	18,3	29,8	-11,5	+
4. Прибыль у АО (ИА), всего	9,9	62,6	-52,7	13,3	55,6	-42,3	+
5. Прибыль у ИА, всего	12,5	55,7	-43,2	12,5	58,0	-45,5	-
6. Прибыль у малых АО, всего	9,6	63,4	-53,8	13,3	55,3	-42,0	+
7. Прибыль у средних АО, всего	10,2	60,2	-50,0	15,9	50,0	-34,1	+
8. Прибыль у крупных АО, всего	6,9	82,8	-75,9	10,3	72,4	-62,1	+
9. Затраты у АО (ИА), всего	57,6	7,4	50,2	57,8	7,4	50,4	- +
10. Оценка экономического положения своей АО (ИА)*	8,3	47,2	-38,9	15,7	44,2	-28,5	+
11. Оценка своего экономического положения ИА	13,1	46,6	-33,5	13,1	53,4	-40,3	-
12. Оценка своего экономического положения малыми АО	7,7	47,7	-40,0	16,3	43,7	-27,4	+
13. Оценка своего экономического положения средними АО	9,1	40,9	-31,8	14,8	33,0	-18,2	+
14. Оценка своего экономического положения крупными АО	3,4	48,3	-44,9	6,9	48,3	-41,4	+

Примечание: * на данный вопрос респонденты должны были отвечать не «увеличится», а «улучшится» и не «уменьшится», а «ухудшится».

Источник: составлено авторами.

Детальный анализ ситуации со спросом на аудит, с оценкой изменения цен на него, с общей прибылью и с оценкой своего экономического положения респондентами дан в [3, с. 10–16]. Что касается числа заключенных новых договоров на аудит, то этот показатель повторяет показатель спроса на аудит, поскольку последний и выражается по существу в новых договорах. Ситуация с общими затратами практически одинакова в сравнении 2016/2015 и 2017/2016 (это видно и из табл. 6); по большому счету, она оказалась одинаковой и в разрезе всех субъектов РАУ.

Сравнение доли ответов «увеличится» (Δ_+) с долей ответов «уменьшится» (Δ_-) в табл. 6 показывает преобладание пессимизма у субъектов РАУ как в оценке перспектив 2016 г. по сравнению с 2015-м, равно как и 2017 г. по сравнению с 2016-м, однако в последнем пессимизма значительно меньше. Исключение из этой глобальной картины дают лишь ИА в отношении общей прибыли и оценки своего экономического положения, а также представление субъектов РАУ в целом о динамике своих затрат.

Новые возможности для анализа РАУ дает введение показателя $\Delta = (D_+) - (D_-)$ (см. графы 4 и 7 табл. 6). Росстат рассматривает такие показатели как опережающие индикаторы выпуска товаров (услуг), характеризующие исследуемое направление экономической деятельности [8, с. 31]. Введенный показатель относится к категории обобщающих показателей и имеет тот характерный для них недостаток, что по его величине нельзя восстановить значения образующих его частных показателей — в данном случае D_+ и D_- . Но здесь же кроется и его достоинство: он сохраняет особо важную информацию, содержащуюся в частных показателях. Отрицательные значения Δ для всех показателей табл. 6 (кроме затрат — там все наоборот) можно интерпретировать как пессимизм респондентов в отношении развития РАУ, положительные — как оптимизм. А поскольку значения Δ теоретически могут варьироваться в пределах от -100% до $+100\%$, то появляется возможность сравнения степени как пессимизма, так и оптимизма.

Поэтому господство больших отрицательных значений Δ в графах 4 и 7 табл. 6¹⁴ означает серьезный пессимизм субъектов РАУ в отношении развития рынка как в 2016-м, так и в 2017 г. А вот существенное уменьшение этих значений по модулю¹⁵ можно интерпретировать как изрядное ослабление этого пессимизма в прогнозах на 2017 г. Отталкиваясь от значений Δ , можно также сравнивать размеры пессимизма субъектов РАУ по различным показателям. Например, как при сравнении 2016-го и 2015 г., так и при сравнении 2017-го и 2016 г. сильнее всех кричат «караул» крупные АО: у них самые отрицательные значения Δ , и относятся они к показателю «прибыль, всего» ($-75,9\%$ и $-62,1\%$ соответственно). Не исключено, что эту картину можно интерпретировать как то, что, по мнению субъектов РАУ, рынок «достиг дна» и медленно пошел вверх¹⁶.

Заметим, наконец, что в [3, с. 17–19] ранжированы по значимости — в представлении субъектов РАУ — 12 факторов, отрицательно влияющих на их деятельность. Основным из них оказался недостаточный спрос на аудиторские услуги.

НЕМНОГО О СТАТИСТИКЕ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

После проведенного анкетного обследования с новой силой встают вопросы о достоинствах и недостатках таких обследований РАУ, о возможности их улучшения, а также о назревших в связи с их появлением изменениях в системе инструментов аудиторской статистики. Эти вопросы нуждаются в детальном исследовании, здесь же они будут затронуты «по касательной».

К достоинствам подобных крупномасштабных обследований РАУ можно отнести общенаучную и практическую разработанность такого рода обследований; широкий характер задаваемых респондентам вопросов; возможность охвата ими субъектов РАУ различных по размаху деятельности, принадлежности к разным СРО и т. п.; сравнительную оперативность и т. д. С позиций теории информации такие крупномасштабные обследования относятся к направлению обработки «больших данных» (*big data*, *BD*), являя собой частный и сравнительно простой вариант общего случая; это соотношение должно, по нашему мнению, явиться предметом отдельного исследования¹⁷. Что касается оперативности, то, на наш взгляд, в будущем после принятия принципиального решения о проведении такого обследования обычно нужно планировать примерно по два месяца на доработку анкеты, на ее рассылку и сбор ответов и на обработку ответов с анализом результатов (итого около полугода, но при необходимости этот срок может быть сокращен).

¹⁴ за исключением строки 9 (общие затраты).

¹⁵ за исключением строк 5 и 11.

¹⁶ Хотя, на наш взгляд, гораздо более надежный ответ дает обычная статистика стоимостных и натуральных показателей РАУ (см. напр. [2, с. 291, 295]).

¹⁷ В НИФИ подобными вопросами занимается Аналитический центр финансовых исследований под руководством д. э. н. И. Ю. Варьяша.

Из недостатков таких обследований в первую очередь следует назвать отмеченное в первом разделе статьи доминирование в ответах малых АО (гораздо большее, чем, например, по числу работающих в них аудиторов) и обычное отсутствие уверенности респондентов в анонимности их ответов¹⁸. Многие другие недостатки проведенного в 2016 г. обследования можно снять путем расширения подобных анкетных обследований, в частности, за счет охвата новых аспектов РАУ, например качества аудиторских услуг. Другое направление такого расширения — введение вопросов количественного характера. Например, сколько ОЗО проаудировала в прошлом году ваша АО? Обработка ответов на этот вопрос позволит оценить, сколько ОЗО в среднем аудиторюют малая, средняя и крупная АО. Третье направление — добавить к анкетированию субъектов РАУ анкетирование субъектов аудиторской деятельности, например аттестованных аудиторов: тогда получаемые результаты будут ближе к мнению всего аудиторского сообщества (а не руководства малых АО). Заметим, что доминирование в ответах малых АО вряд ли можно считать недостатком таких обследований: в некоторых вопросах важно интегрированное мнение субъектов РАУ — без учета того обстоятельства, кто мельче, а кто крупнее.

В отношении перспективы статистического изучения РАУ следует отметить, что система панельного обследования (когда небольшое число репрезентативно отобранных субъектов РАУ периодически — скорее всего, ежегодно — дает ответы на вопросы заказчика)¹⁹, обладая всеми преимуществами выборочного обследования перед сплошным статистическим наблюдением (при ней можно обойтись 100–200 субъектами РАУ, а не нагружать вопросами более пяти тысяч), имеет в аудите еще ряд достоинств. В ее рамках можно задавать все те вопросы, которые фигурировали в рассмотренном выше анкетном обследовании, плюс работать с объемными характеристиками РАУ (как со стоимостными, так и с натуральными), оценивать ситуацию с качеством аудиторских услуг (что сейчас весьма актуально для РАУ, но чрезвычайно слабо исследовано), получать много полезной информации о ценах на аудиторские услуги. Плюс к тому в этой системе можно корректировать состав отобранных субъектов РАУ (например, для повышения репрезентативности выборки), что может сильно уменьшить рассмотренные ранее риски нерепрезентативности, но что затруднительно сделать в рамках описанного выше анкетного обследования, поскольку здесь такая коррекция в принципе невозможна — ведь анкета рассылается всем без исключения субъектам РАУ.

Поэтому введение в практику статистического обследования РАУ описанного анкетирования его субъектов делает еще более актуальным исследование проблем организации аудиторской статистики и, в частности, проблемы распределения сбора и обработки информации о требуемых статистических показателях между различными инструментами аудиторской статистики: форма № 2-аудит и ее агрегация статистическими материалами Минфина России, материалы по внешнему контролю качества работ АО и ИА, система панельного обследования (в случае ее создания), анкетирование участников различных аудиторских мероприятий, анкетное обследование РАУ, подобное проведенному в 2016 г., и т. д. Эти инструменты (кроме последнего), а также концепция аудиторской статистики и разноплановые предложения по построению последней подробно описаны в [2, с. 88–100, 105–150]. По-видимому, указанное исследование надо проводить в двух вариантах: в условиях создания системы панельного обследования и без такого создания (учитывая его сложность, необходимость серьезных затрат на разработку и функционирование такой системы, а также неподготовленность к этой идее аудиторского сообщества).

¹⁸ В обоих отношениях анкетирование на конференциях, курсах повышения квалификации и т. п. предпочтительнее: если малая АО пошлет туда двух человек, то крупная — двадцать, но все они могут быть уверены в анонимности своих ответов.

¹⁹ Эта система подробно описана, напр., в [9, с. 220–242].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итоги статьи, сделаем следующие основные выводы:

- 1) крупномасштабное анкетное обследование РАУ в 2016 г. прошло в целом успешно;
- 2) отработана технология получения и компьютерной обработки ДАН;
- 3) получено много ценной информации о РАУ — например, о более или менее равномерном и масштабном участии его субъектов в инициативном аудите, о сравнительной оценке этими субъектами интенсивности факторов, отрицательно влияющих на их деятельность, и т. д.;
- 4) исследованы риски нерепрезентативности выборки ДАН (вследствие таких рисков РАУ в некоторых отношениях может выглядеть лучше, чем на самом деле);
- 5) сформулирован ряд предложений по совершенствованию подобных анкетных обследований в будущем;
- 6) рассмотрены достоинства, недостатки и место таких обследований среди других инструментов аудиторской статистики.

Библиография

1. Голенко А. А. Роль обязательного аудита в сфере аудиторских услуг // Аудиторские ведомости. 2006. № 9. С. 75–79.
2. Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистика, анализ, регулирование. М.: ВивидАрт, 2017. 540 с.
3. Анализ деловой активности на рынке аудиторских услуг в 2015–2016 гг. / Министерство финансов Российской Федерации. Научно-исследовательский финансовый институт, 2016. URL: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/#.
4. Вентцель Е. С. Теория вероятностей. М.: Высшая школа, 2001. 575 с.
5. В гостях у редакции: Артюхин Роман Евгеньевич // Аудит. 2016. № 11. С. 2–5.
6. Рукин В. В. Результаты работы уполномоченного надзорного органа по контролю качества работы аудиторских организаций. Классификация выявляемых нарушений // Аудит. 2017. № 5. С. 24–31.
7. Антология мудрости. М.: Вече, 2007.
8. Варьяш И. Ю., Зубец А. Н. Оценка опережающих индикаторов экономической деятельности в Российской Федерации по методологии ОЭСР // Вопросы статистики. 2016. № 11. С. 31–36.
9. Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистическое наблюдение, анализ состояния. М.: ВивидАрт, 2015. 296 с.

Авторы



Бундин Максим Александрович, лаборант-исследователь Аналитического центра финансовых исследований Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: bundin@nifi.ru)



Гутцайт Евгений Михельевич, д. э. н., вед. науч. сотр. Центра методологии бухгалтерского учета Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: egutzait@nifi.ru)



Марьясин Антон Маркович, к. э. н., руководитель Центра методологии бухгалтерского учета Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: maryasin@nifi.ru)

M. A. Bundin, E. M. Gutzait, A. M. Maryasin

Survey as a Tool for Assessing the State of the Audit Services Market

Abstract

The article discusses the organization of the first large-scale questionnaire survey of the Russian market of audit services and analyses its results. It also provides some information about this market, in particular on some aspects of market's business activity. This paper explores the pitfalls in the way of a questionnaire survey of the market for audit services. The authors give recommendations for improvement of such questionnaire surveys of the market for audit services in the future. Moreover, the article discusses advantages, disadvantages and place of such questionnaire surveys among other audit statistics tools.

Keywords:

questionnaire survey, audit organization, auditing statistics, business activity, individual auditor, audit services market, subject of audit market

JEL: M42

Authors' affiliation:

Bundin Maxim A. (e-mail: bundin@nifi.ru), Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Gutzait Eugene M. (e-mail: egutzait@nifi.ru), Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Maryasin Anton M. (e-mail: maryasin@nifi.ru), Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

References

1. Golenko A. A. The Role of Compulsory Audit in the Sphere of Audit Services. *Auditorskie vedomosti — Audit records*, 2006, no. 9, pp. 75–79.
2. Gutzait E. M. The Market of Audit Services: Functioning, Statistics, Analysis, Regulation. Moscow: VividArt Publ., 2017, 540 p.
3. Analysis of Business Activity in the Market of Audit Services in 2015–2016. Ministry of Finance of the Russian Federation, Financial Research Institute, 2016. Available at: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/#.
4. Venttsel' E. S. Probability theory. Moscow: Vysshaya Shkola Publ., 2001, 575 p.
5. Visiting the Editorial Office: Artyukhin Roman Evgenievich. *Audit — Audit*, 2016, no. 11, pp. 2–5.
6. Rukin V. V. Results of the Work of the Authorized Supervisory Body for Quality Control of Audit Organizations. Classification of Detected Violations. *Audit — Audit*, 2017, no. 5, pp. 24–31.
7. Anthology of Wisdom. Moscow: Veche Publ., 2007.
8. Varjas I. Yu., Zubec A. N. Evaluation of Leading Indicators of Economic Activity in the Russian Federation using OECD Methodology. *Voprosy Statistiki — Statistical issues*, 2016, no. 11, pp. 31–36.
9. Gutzait E. M. The Market of Audit Services: Functioning, Statistical Observation, Analysis of the State. Moscow: VividArt Publ., 2015, 296 p.