

## 4.2. ВЫБОР ПУТИ: ДЕМПИНГ ИЛИ АНТИДЕМПИНГ?

Гавриленко А.А., к.э.н., директор  
ИТ-компании «Эксперт-Эко», заместитель  
председателя Ассоциации аудиторских  
организаций Республики Беларусь;  
Гавриленко Д.А., к.э.н., ст.н.с.  
Института экономики НАН Беларуси

В статье анализируется актуальная для аудиторов проблема демпинга. Авторами проведен анализ причин демпинга, рассмотрен механизм противодействия этому явлению. В качестве основы антидемпинга предлагаются современные теоретические и методические разработки:

- методика оценки трудоемкости аудита при заключении договоров;
- способы ограничения нижней границы тарифа на аудит;
- методика оценки качества аудита и проведения тендеров на основе верифицируемых критериев.

### ВВЕДЕНИЕ

В классическом понимании демпинг подразумевает реализацию товаров (услуг) с планируемым убытком или нормой прибыли ниже средней. Многолетняя практика показывает, что существующий на рынке аудита демпинг не компенсируется расширением рыночной доли или ростом положительного сальдо денежного потока аудиторов. В значительной степени это обусловлено спецификой услуги, институциональным состоянием общества и историей становления отрасли. Заказчики во многих случаях ограничивают объем аудиторских процедур. Происходит это по следующим причинам:

- отсутствует потребность в квалифицированном аудите;
- имеется необходимость сокрытия недостатков отчетности от ее пользователей;
- отсутствует видимый эффект от аудита.

Кроме того, квалификация аудиторов часто не соответствует потребностям клиентов, отсутствует эффективная система внешнего контроля качества, имеет место недобросовестная конкуренция и нарушение этических норм. До настоящего времени отсутствует обоснованный рейтинг аудиторских организаций и отвечающая объективным критериям система закупок аудиторских услуг.

Демпинг в аудите не приносит выгоды и заказчику. В силу того, что экономические результаты аудита не всегда очевидны в краткосрочном периоде, потери заказчиков могут значительно превышать сумму, которую необходимо заплатить за качественную услугу. Например, повышается вероятность принятия неверных решений пользователями отчетности из-за неадекватной оценки стоимости активов, потери доверия партнеров, негативных последствий проверок контролирующих органов, недооценки уровня мошенничества, неточной оценки возможности продолжения бизнеса и др.

Следует отметить, что, несмотря на национальные различия, проблемы аудита практически идентичны во всех странах бывшего СССР [12]. Принятие антидемпинговых мер стало условием выживания отрасли и предотвращения ущерба национальной экономике. При разработке механизма противодействия демпингу мы исходили из многолетнего опыта руководства аудиторской организацией и возможности практической реализации наших предложений. Мы также исходили того, что контрактная стоимость аудита определяется как произведение тарифа (стоимости одного аудиторского часа) на трудоемкость оказания услуги. Т.е. возможны два основных вида демпинга. Первый вид демпинга (ценовой демпинг) предполагает, что тариф на аудит ниже его себестоимости или рентабельность услуги ниже экономически обоснованной. Второй вид демпинга (скрытый демпинг) предполагает несоответствие контрактной трудоемкости и трудоемкости, необходимой для реализации плана аудита и выдачи аудиторского заключения. Следовательно, такие антидемпинговые меры, как установление нижней границы тарифа и оценка трудоемкости аудита в соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской

деятельности, неизбежно приведут к установлению «справедливой» стоимости аудиторской проверки.

Технология противодействия демпингу основана на следующих нижеперечисленных положениях.

## 1. РЕГУЛЯТОР ДОЛЖЕН ОГРАНИЧИТЬ ВОЗМОЖНОСТЬ СНИЖЕНИЯ ТАРИФА НА АУДИТ

Данный подход отличается от существующего мнения, согласно которому следует повышать тарифы или устанавливать ценовой барьер в виде минимальной стоимости проверки. По нашему мнению, увеличение тарифа или установление минимальной стоимости проверки представляется проблематичным по следующим причинам:

- объем и структура издержек аудиторов отличаются;
- интересы аудиторов, работающих в различных сегментах рынка, не совпадают;
- ценовые барьеры негативно воспринимаются обществом;
- имеет место наличие ценового сговора, что противоречит антимонопольному законодательству.

Достаточно полный обзор теоретических работ, связанных с проблематикой входных барьеров дан Р. Кларке [15]. Под барьерами входа понимаются факторы объективного или субъективного характера, которые препятствуют новым фирмам проникать на отраслевые рынки или расширять их. К ним относятся:

- ограничения спроса (емкости рынка);
- минимальный объем первоначальных инвестиций;
- преимущество в объеме и структуре затрат;
- административные барьеры;
- наличие у инсайдеров резервных мощностей и долгосрочных контрактов с поставщиками и покупателями, ограничивающие вход цены.

По мнению Н. Demsetz, административные барьеры превращаются в дополнительные издержки, которые вынуждены нести аутсайдеры при входе на рынок в результате решения регулятора, который обладает легитимным правом устанавливать такие барьеры [16]. Кроме того, чтобы ограничивающие вход цены являлись эффективным барьером, доминирующие фирмы должны поддерживать объем продаж на соответствующем уровне, т.е. суммарный их выпуск должен быть равен уровню, способному эффективно ограничить вход. Однако заранее определить не только свою рыночную долю, но и долю фирм-аутсайдеров достаточно сложно. Имеет место неоднородность качества услуги, существуют значительные расхождения в издержках производства, а спрос никогда не бывает устойчивым в течение длительного периода. Соответственно, чем больше ошибка в определении издержек и доли рынка потенциальных конкурентов, тем ниже возможность влияния на демпинг ценовых барьеров.

Установление регулятором (государством или саморегулируемыми объединениями аудиторов (СРО)) минимальной стоимости проверки скорее приведет к монополизации рынка инсайдерами, чем к развитию отрасли. В дальнейшем сохранение монопольной власти потребует от лидеров рынка проведения стратегии, направленной на предотвращение входа потенциальных конкурентов, что повышает совокупные издержки. В то же время сегодняшнее состояние отрасли (низкая производительность и производственная мощность организаций, наличие сезонности, финансовая несостоятельность и др.) предполагает реализацию стратегии максимизации прибыли всех аудиторских организаций и

индивидуальных аудиторов. Более значимым фактором для достижения данной цели и развития отрасли является достижение однородности требований пользователей к аудиторскому заключению, качества оказываемой услуги и равноправных условий доступа к рынку для всех участников.

По нашему мнению, пользователей аудита можно условно сегментировать следующим образом:

- В первый сегмент входят пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности, которым необходим аудит по международным стандартам;
- Во второй сегмент входят государственные унитарные предприятия и предприятия с долей государства. Особенностью данной части рынка является то, что заказчиком аудита является менеджмент, интересы которого могут расходиться с интересами собственников и иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- Третий сегмент занимает средний бизнес, заинтересованный в налоговом аудите и использующий аудит в качестве страховки от государственных контролирующих органов;
- Четвертый сегмент охватывает оставшуюся часть заказчиков, подлежащих обязательному аудиту в соответствии с законодательством и зачастую не имеющих в нем потребности.

Соответственно сегментам рынка распределяются аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. Для более детального их исследования необходима дополнительная информация, например, такая:

- разница между уровнем крупных и мелких фирм (чем выше разница, тем существеннее влияние входных барьеров);
- суммарные производственные мощности;
- объем сегментов рынка;
- организационная структура аудиторских организаций;
- производительность и уровень оплаты труда;
- техническая, технологическая и методологическая оснащенность аудиторов;
- финансовое состояние организаций и аудиторов.

Таким образом, наличие неоднородности рынка и различных требований пользователей к оказываемой услуге не дает возможности адекватно установить уровень минимальной стоимости проверки и делает ценовой барьер неэффективным регулятором. В то же время ограничение снижения тарифа на аудит себестоимостью услуг является экономически обоснованным, логически понятным и контролируемым антидемпинговым критерием. Введение в действие такого ограничения легко реализуется, не требует согласований с государством и лоббирования.

## 2. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) ДОЛЖНЫ ИСПОЛНЯТЬСЯ НА ВСЕХ ЭТАПАХ АУДИТА, ВКЛЮЧАЯ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДОГОВОРОВ

При заключении договора и, следовательно, определении трудоемкости и стоимости аудита действуют следующие положения Федеральных правил аудиторской деятельности.

2.1. Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в письме о проведении аудита и договоре оказания аудиторских услуг. В договоре оказания аудиторских услуг указывается объем аудита, цена проведения аудита (либо способ ее определения) [4].

2.2. Решение о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом пре-

дусматривает оценку профессиональной компетентности участников аудиторской группы, наличия у них необходимого времени и ресурсов, способности аудиторской организации и участников аудиторской группы выполнить задание и соблюдать этические требования [2].

2.3. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. При разработке общего плана аудита аудитор необходимо принимать во внимание многообразные факторы, включая условия отрасли, финансовое состояние аудируемого лица, ожидаемые оценки всех видов риска, установление уровней существенности, прочие аспекты. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитор требуется расширить объем выполняемых работ [3].

2.4. Объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики, либо определяться на основе профессионального суждения аудитора. По результатам аудиторских процедур проверки по существу аудитор должен экстраполировать (распространить) ошибки, выявленные в отобранной совокупности, оценивая их полную возможную величину во всей генеральной совокупности. Уровень риска, связанного с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки. Объем выборки определяется в зависимости от ожидаемой и допустимой ошибки, всех видов аудиторских рисков, степени уверенности [1].

2.5. Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур [5].

Таким образом, договора на аудит должны содержать в виде приложения обоснованный расчет параметров аудита – трудоемкости, существенности, рисков, выборки, уверенности в отсутствии ошибок (см. табл. 1 и 2). Антидемпинговая направленность положения состоит в том, что при демпинге обоснованные расчеты параметров аудита отсутствуют либо не соответствуют реальному положению дел. Возможность контролировать адекватность расчетов позволит выявить аудиторов, не соблюдающих Федеральные правила (стандарты) и применять к ним соответствующие меры ответственности.

Таблица 1

ПРИЛОЖЕНИЕ №1 К ДОГОВОРУ НА АУДИТ

Показатель	Значение
Вид проверки	Полная
Метод расчета существенности	Метод сальдо и оборотов по счетам (метод финансовых показателей)
Метод расчета выборки	Статистический (нестатистический)
Общий уровень существенности, ден. ед.	-
Уровень аудиторского риска	Низкий (средний, высокий)
Уровень уверенности в отсутствии существенных ошибок, %	80-99,9
Трудоемкость дополнительных вопросов	-

Показатель	Значение
Трудоемкость проверки, дн.	-
Стоимость одного аудиторского дня, ден. ед.	-
Стоимость проверки, ден. ед.	-
Сумма командировочных расходов, ден. ед.	-
Стоимость проверки с учетом командировочных расходов, ден. ед.	-
Предварительный уровень качества аудита, %	0-100
Состав аудиторской группы, чел.:	-
• количество специалистов, имеющих квалификационный аттестат аудитора	-
• количество иных специалистов, принимающих участие в проверке	-

Таблица 2

**ПРИЛОЖЕНИЕ №2 К ДОГОВОРУ НА АУДИТ**

Перечень аудиторских процедур	Время аудита, часов	Существенность, ден. ед.	Выборка, ед.	Стоимость, ден. ед.
1. Предварительное планирование и заключение договора	36,7	-	Сплошная проверка	1,65
....	....	....	....	....
3. Аудит внеоборотных активов	16,6	37,1	X	0,73
...	...	...	...	...
3.2. Аудит основных средств	7,8	37,1	37 инвентарных карточек	0,34
4. Аудит производственных запасов	10,3	2,8	30 ТТН (СМР) по приходу или приходных ордеров	0,45
5. Аудит расходов	18,0	61,9	6 месяцев сплошной проверки	0,79
6. Аудит учета готовой продукции, товаров	24,0	32,0	36 документов на оприходование готовой продукции	1,06
...	...	...	...	...
20. Контроль выполнения плана, качества работ, ведения рабочей документации и оформления результатов аудита	4,0	-	Сплошная проверка	0,18
21. Работа с нормативными актами по вопросам проверки	18,5	-	X	0,82
22. Оформление аудиторского заключения и рабочей документации	92,6	-	X	4,07
23. Проверка сделанных по итогам аудита исправлений и обсуждение результатов аудита	35,3	-	X	1,55
Итого	360,8	-	-	15,8

Кроме того, согласование уровня существенности в договоре позволит зафиксировать основу понимания результата аудита как мнения аудитора о мере искажений бухгалтерской отчетности. Заказчики не всегда представляют, что аудиторская проверка не направлена на обнаружение всех ошибок в учете, а определяет, имеются ли в отчетности ошибки, превышающие уровень существенности. Если отчетность содержит искажения в пределах уровня существенности, аудитор может высказать положительное мнение об ее достоверности, если же искажения превышают уровень существенности – аудитор имеет право выдать модифицированное заключение или вообще отказаться от его выдачи. Если заказчик потребует уменьшения уровня существенности, то он должен быть готов к тому, что увеличится объем аудиторских процедур и, соответственно, стоимость аудита. Кроме того, согласование уровня существенности позволит зафиксировать пределы ответственности аудиторов, что жизненно необходимо сторонам договора в случае судебных разбирательств. Таким образом согласование уровня существенности и метода его расчета в договоре (письме обязательстве) является необходимой процедурой как для аудитора, так и для заказчика.

**3. АУДИТОРСКИЕ ОБЪЕДИНЕНИЯ (АУДИТОРЫ) ДОЛЖНЫ ОЦЕНИВАТЬ ТРУДОЕМКОСТЬ АУДИТА (ОБЪЕМ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР) ПРИ ПОМОЩИ ПОНЯТНОЙ ВСЕМ МЕТОДОЛОГИИ**

Адекватная оценка трудоемкости является основой выполнения правил (стандартов) аудиторской деятельности и проведения аудита в полном объеме. При трудоемкости проверки, не обеспечивающей выполнение правил, выдача аудиторского заключения является неправомерной.

Диапазон изменения трудоемкости зависит от значительного количества влияющих на нее параметров. Многие параметры аудита, влияющие на трудоемкость (например, существенность, выборка и др.), могут оцениваться профессиональным суждением аудитора. При этом понятие «профессиональное суждение» многими аудиторами трактуется достаточно упрощенно. Как правило, не принимается во внимание, что профессиональное суждение должно быть обосновано. Международные стандарты аудита достаточно полно раскрывают данное понятие. «Оценка или измерение предмета изучения на основе ожиданий, суждений и опыта практикующего профессионального бухгалтера не может являться приемлемым критерием. Критерии могут быть либо утвержденными, либо специально разработанными. Утвержденные критерии – это критерии, определенные законодательством или регулированием, либо выпущенные уполномоченными или признанными организациями экспертов. Специально разработанные критерии – это критерии, разработанные для целей соглашения. Практикующий профессиональный бухгалтер должен учитывать количество и качество доступных доказательств при планировании и выполнении соглашения, в частности, при определении характера, сроков и масштаба аудиторских процедур» [10].

Предлагаемая нами методология оценки трудоемкости аудита на этапе заключения договора основана на системе объективных критериев и современных методах их оценки. При этом объем информации о заказчике, которую можно получить без нарушения коммерческой тайны, максимально минимизирован. Трудоемкость проверки оценивается как сумма времени, необходимого для проверки каждого из разделов стратегии аудита. На методическом уровне реализована взаимосвязь между параметрами аудита, влияющими на трудоемкость, – аудиторским риском, существенностью, выборкой, показателями финансово-хозяйственной деятельности предприятия [11].

Антидемпинговая направленность установления единой методологии расчета трудоемкости заключается в том, что бремя доказательств обоснованности параметров конкретной аудиторской проверки лежит на аудиторах. Факт демпинга фиксируется, когда трудоемкость проводимого аудита меньше наименьшего из значений, рассчитанных по принятой всеми СРО единой методике, в соответствии с действующими Федеральными правилами аудиторской деятельности. Изменение трудоемкости в пределах, допускаемых правилами аудита, не вызывает возражений (применение различных методов расчета рисков, существенности, выборки). Применение такого подхода диктуется практикой, потому что без обоснования трудоемкости невозможно прекратить существующую практику ограничения объема аудиторских процедур заказчиком или недобросовестными аудиторами.

#### **4. СИСТЕМА КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА ДОЛЖНА ВКЛЮЧАТЬ ОЦЕНКУ КАЧЕСТВА АУДИТА В МОМЕНТ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ДОГОВОРА И НЕПОСРЕДСТВЕННО ПОСЛЕ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРКИ**

Контроль качества аудита на стадии заключения договора и непосредственно после проверки является эффективной антидемпинговой мерой. Однако в настоящее время основным объектом внешнего контроля является не качество аудита, а рабочая документация аудитора, в которой отражается соответствие аудиторских процедур применяемым стандартам [6, 7]. Подобный подход основан на подмене понятий контроля качества услуги как совокупности потребительских свойств, контролем процесса оказания и документирования услуги. Т.е. в настоящее время контролируется качество бизнес-процесса. Соответственно это исключает возможность оценки качества оказанной услуги, как внешним контролем, так и пользователем бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существующая система оценки качества не защищает пользователей бухгалтерской отчетности от недобросовестности или некомпетентности аудитора и является одной из причин демпинга и выдачи аудиторского заключения без проведения проверки. При этом привлечь аудитора к ответственности невозможно, так как отсутствуют объективные критерии ненадлежащего исполнения аудитором своих обязательств.

Мы предлагаем подход, предполагающий прежде всего наличие потребительской оценки качества услуги (в данном случае – аудита), изучение потребностей поль-

зователей отчетности и определение критериев качества, имеющих первостепенное значение для тех, кто использует конечный результат аудиторской проверки. По нашему мнению, под качеством аудита следует понимать соответствие потребительских свойств аудиторского заключения установленным критериям. Мы исходим из того, что качество аудита является синтетическим показателем оценки объективных и субъективных параметров, которые подлежат верификации. В результате можно оценить как планируемый уровень качества аудита, так и уровень качества уже проведенного аудита [8].

Одним из параметров может выступать мнение клиента о том, насколько деятельность аудитора способствует его успеху и продвижению на рынке (предотвращены текущие и системные ошибки, мошеннические действия; улучшен учет, усовершенствовано управление, оценены перспективы развития при проверке прогнозной финансовой информации, снижены риски и т.д.). К параметрам также могут относиться:

- деловая репутация;
- ответственность аудиторов;
- отзывы и рекомендации заказчиков;
- наличие современных технологий;
- владение проблемами отраслевой специфики;
- продолжительность работы на рынке;
- опыт и квалификация аудиторов.

Антидемпинговая направленность критериальной оценки качества аудита заключается в возможности осуществления оперативного контроля каждой аудиторской проверки, возможности показать заказчику зависимость стоимости аудита от его качества, корректно сравнивать между собой качество работы различных аудиторов. Аудиторами, имеющим низкий уровень качества, может быть ограничен допуск к обязательному аудиту или предприняты иные меры воздействия. Предлагаемый подход может дополнять существующий, принятый в Российской Федерации и на международном уровне.

#### **5. СОЗДАНИЕ АВТОМАТИЗИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПРОВЕДЕНИЯ ТЕНДЕРОВ, УЧИТЫВАЮЩЕЙ НЕ ТОЛЬКО СТОИМОСТЬ АУДИТА, НО И ИНЫЕ ОБЪЕКТИВНЫЕ ПАРАМЕТРЫ**

Создание автоматизированной системы проведения тендеров, учитывающей не только стоимость аудита, но и иные объективные параметры (например, публикуемый СРО рейтинг аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, отражающий качество их работы).

Практика показала, что существует необходимость доработки существующей методики проведения тендеров в части ее большей ориентации на комплексность оценки предложений аудиторов и минимизацию влияния субъективного фактора. Система проведения тендеров представляется в виде открытой для манипуляций пользователей системы, использующей общепризнанную систему показателей. При этом показатели должны быть объективными и легко верифицируемыми для контроля. Помимо тарифов, трудоемкости и иных показателей, такая система должна включать рейтинг аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов), отражающий качество работы. За основу построения рейтинга можно принять методики, основанные на комплексном учете критериев и характеристик аудиторов [9, 13].

Антидемпинговая направленность реализации данного положения заключается в минимизации ограничения объема аудиторских процедур со стороны заказчика, минимизации возможности сговора заказчика с недобросовестными аудиторами.

Элементы антидемпингового механизма изображены на рис. 1.

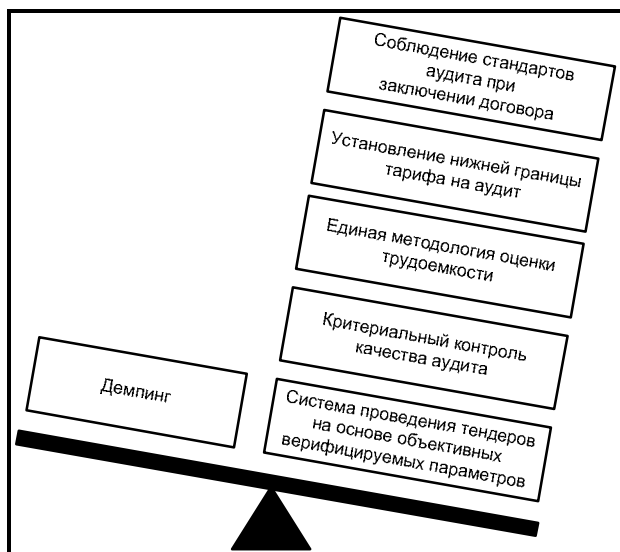


Рис. 1. Механизм противодействия демпингу

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ [17] многие функции государства (аттестация аудиторов, контроль качества, допуск в профессию – ведение реестров) были переданы СРО. По сути, административные барьеры входа на рынок не изменились, а перешли к другому регулятору, что само по себе не решает вопросов развития отрасли. Например, снижение количества аудиторов, входящих в СРО, по сравнению с имеющими аттестаты, вряд ли окажет влияние на предложение аудиторских услуг, потому что сокращение в основном произойдет за счет непрактикующих специалистов. Необходимо также учитывать, что гармонизация с международными стандартами аудита будет происходить по мере объективного развития института собственности. Следует учитывать, что «...не ресурс сам по себе является собственностью; пучок или доля прав по использованию ресурса – вот что составляет собственность. Жесткое ограничение права на получение дохода от ресурса может привести к тому, что обладатель ресурса потеряет всякую заинтересованность в его использовании» [14].

Процесс становления институтов является достаточно длительным, поэтому передача функций регулирования аудита СРО представляется логичной в целях консолидации участников рынка. Поскольку входные барьеры на отраслевой рынок (ограничение возможности заниматься аудитом, аттестация аудиторов и контроль качества аудита) будут устанавливаться СРО, дальнейшее развитие аудита будет зависеть от согласованности их совместных действий, учета интересов государства, аудиторов и пользователей отчетности.

Положение с демпингом осложняется присутствием на рынке индивидуальных аудиторов, которые за счет более низких постоянных затрат имеют иную структуру себестоимости, чем аудиторские организации. Однако

для индивидуальных аудиторов можно найти разумные действия регулятора, направленные на взаимный учет интересов и, не вызывающие возражений, в силу своей объективности. Например, тариф индивидуального аудитора не должен превышать наименьшего тарифа аудиторской организации или рабочий фонд времени группы (индивидуального аудитора) не должен быть меньше «справедливой» трудоемкости проверки.

Борьба с демпингом – задача не только сегодняшнего дня. Однако при правильной тактике основные проблемы можно решить в течение нескольких лет. В то же время не следует упускать из вида, что развитие отрасли в значительной степени зависит от эффективности управления и повышения производительности труда аудиторов, а этого можно достигнуть только путем обучения лучшим образцам менеджмента, унификации форм аудиторской документации, разработки методологии национального аудита, повышения квалификации, применения новых технологий, гармонизации с международными стандартами.

### Литература

1. Аудиторская выборка [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №16 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 // М-во финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
2. Контроль качества выполнения заданий по аудиту [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №7 : утв. постановлением Правительства РФ от 19 нояб. 2008 г. №863 // М-во финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
3. Планирование аудита [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №3 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 // М-во финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
4. Согласование условий проведения аудита [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №12 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 // М-во финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
5. Существенность в аудите [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №4 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 // М-во финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
6. Временные методические рекомендации и программа проведения аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими объединениями проверок качества аудиторских услуг [Электронный ресурс] : одобрены Советом по аудиторской деятельности М-ва финансов РФ 26 мая 2005 г. (протокол № 36). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Методические рекомендации по внутреннему контролю качества аудита [Электронный ресурс] : одобрены Советом по аудиторской деятельности М-ва финансов РФ 29 мая 2008 г., протокол № 66). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Гавриленко А.А. Оценка качества аудита на основе объективных критериев [Текст] / А.А. Гавриленко, Ю.А. Новикова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №6. – С. 250-253.
9. Гавриленко Д.А. Рейтинг: методология построения [Текст] / Д.А. Гавриленко, Е.Ю. Морозова // Финансы, учет, аудит. – 2009. – №4. – С. 33-35.
10. Международная основа соглашений о выражении уверенности [Электронный ресурс]. URL: [http://web.ifac.org/download/Russian\\_2008\\_IAASB\\_HB\\_List\\_of\\_Key\\_Terms.pdf](http://web.ifac.org/download/Russian_2008_IAASB_HB_List_of_Key_Terms.pdf)
11. Новикова Ю.А. Оценка трудоемкости проверки при заключении договора [Текст] / Ю.А. Новикова // Финансы, учет, аудит. – 2009. – №12. – С. 34-36.

12. Проблемы и перспективы отечественного аудита [Текст] / Панков Д.А., Гавриленко А.А., Сушко Т.И., Новикова Ю.А. // Финансы, учет, аудит. – 2009. – №7. – С. 7-10.
13. Чая В.Т. Методология рейтинговой оценки деятельности аудиторских компаний: проблемы и решения [Текст] / В.Т. Чая // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №3.
14. Chueng S.N.S. The myth of social costs / S.N.S. Chueng. – L., 1978. – 52 p.
15. Clarke R. Industrial economics / R. Clarke. – Oxford; New York: Blackwell, 1985. – 300 p.
16. Demsetz H. Barriers to entry / H. Demsetz // Amer. Econ. Rev. – 1982. – Vol. 72. – P. 47-57.
17. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федеральный закон №307-ФЗ : принят Государственной Думой РФ 24 дек. 2008 г. // М-во финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/common/>.

### Ключевые слова

Демпинг; антидемпинг; трудоемкость аудита; качество аудита; саморегулируемые объединения (СРО); стоимость аудита; стандарты аудита; тендеры на аудит; внешний контроль качества аудита; существенность; аудиторский риск; предварительное планирование аудита; заключение договоров на аудит; отраслевой рынок; рынок аудиторских услуг.

*Гавриленко Александр Анатольевич*

*Гавриленко Дмитрий Александрович*

### РЕЦЕНЗИЯ

Демпинг в аудите является серьезной проблемой для развития отрасли. В публикации впервые, хотя и без достаточной детализации, раскрывается понятие демпинга при оказании аудиторских услуг. Раскрыты и классифицированы причины, вызывающие демпинг. Впервые аудит рассматривается как отрасль, развитие которой определяется законами отраслевых рынков. Авторами показано, что демпинг в аудите не выгоден всем участникам рынка. Разработана система, реализация которой обеспечит повышение качества аудита и укрепление финансового состояния аудиторов.

Особенно важной представляется идея о том, что основным направлением антидемпинга является соблюдение стандартов аудиторской деятельности на этапе заключения договоров. Такие антидемпинговые меры, как установление нижней границы тарифа и оценка трудоемкости на основе стандартов аудита, являются достаточно логичными при установлении справедливой стоимости аудита. Данный подход отличается от мнения, согласно которому следует повышать тарифы или устанавливать ценовой барьер в виде минимальной стоимости проверки. Очевидно, что без обоснования трудоемкости невозможно прекратить существующую практику ограничения объема аудиторских процедур заказчиком или недобросовестными аудиторами.

Как эффективная антидемпинговая мера рассматривается контроль качества аудита на стадии заключения договора и после проведения аудита. Обоснованно критикуются подходы, учитывающие исключительно оценку качества документирования. Следует отметить, что предлагаемый подход направлен на повышение качества аудита, поможет собственникам в развитии бизнеса и учтет интересы иных пользователей аудируемой отчетности.

Статья имеет высокое научное и практическое значение, отвечает всем предъявляемым требованиям. Работу следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Панков Д.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, председатель ассоциации сертифицированных бухгалтеров и аудиторов Республики Белоруссия*

## 4.2. SELECTING THE WAY: DUMPING OR ANTIDUMPING?

A.A. Gavrilenko, Doctor Philosophy (Economy), Chief Manager IT-company «Expert-Eco»; Deputy Chairman of the Audit Organizations of the Republic of Belarus Association;

D.A. Gavrilenko, Doctor Philosophy (Economy), Senior Researcher Institute of Economics of NAS of Belarus

The article analyzes the actual problem for auditors - dumping. The authors analyzed the causes of dumping and considered the counteraction mechanism for this phenomenon. It is offered to use modern theoretical and methodological researches as an antidumping basis, such as: the estimation technique of audit labor input at the conclusion of the contract, ways of restriction on the bottom limit of the audit tariff, the estimation method of the audit's quality and tendering on the basis of verified criteria.

### Literature

1. Federal standard on auditing №16 «Audit sampling» [Electronic resource], asserted by Russian Federation Government regulation, September 23, 2002 №696 // Official site of the Ministry of Finance of Russian Federation. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
2. Federal standard on auditing №7 «Quality control of audit assignments» [Electronic resource], asserted by Russian Federation Government regulation, November 19, 2008 №863 // Official site of the Ministry of Finance of Russian Federation. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
3. Federal standard on auditing №3 «Planning of audit» [Electronic resource], asserted by Russian Federation Government regulation, September 23, 2002 №696 // Official site of the Ministry of Finance of Russian Federation. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
4. Federal standard on auditing №12 «Compliance of audit circs» [Electronic resource], asserted by Russian Federation Government regulation, September 23, 2002 №696 // Official site of the Ministry of Finance of Russian Federation. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
5. Federal standard on auditing №4 «Materiality in audit» [Electronic resource], asserted by Russian Federation Government regulation, September 23, 2002 №696 // Official site of the Ministry of Finance of Russian Federation. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
6. Interim guidelines and the program of Ministry of Finance of Russia accredited professional audit associations of quality inspections of audit services (approved by the Audit court Ministry of Finance Russia May 26, 2005 (protocol №36).
7. Methodical recommendations on internal quality assurance audit (approved by the Audit court Ministry of Finance Russia May 29, 2008, protocol №66).
8. A.A. Gavrilenko, Y.A. Novikava. Evaluation quality of audit on bases of objective test // Journal «Audit and financial analysis». – 2009. – №6.
9. D.A. Gavrilenko, E.Y. Morozova. Rating: methodology of construction [Electronic resource] // Journal «Finance, accounting, audit». – 2009. – №4.
10. International framework agreements on terms of confidence. URL: [http://web.ifac.org/download/Russian\\_2008\\_IAASB\\_HB\\_List\\_of\\_Key\\_Terms.pdf](http://web.ifac.org/download/Russian_2008_IAASB_HB_List_of_Key_Terms.pdf)
11. Y.A. Novikova. Estimates of the labor at the conclusion of the contract // Journal «Finance, accounting, audit». – 2009. – №12.
12. D.A. Pankov, A.A. Gavrilenko, T.I. Sushko, Y.A. Novikava. Problems and perspectives of national audit // Journal «Finance, accounting, audit». – 2009. – №4.
13. V.T. Chaya. Methodology of a rating estimation of activity of the auditor companies: problems and decisions [Electronic resource] // Journal «Audit and financial analysis». – 2007. – №3.

14. Chueng, S.N.S. The myth of social costs / S.N.S. Chueng. – L., 1978. – 52 p.
15. R. Clarke. Industrial economics / R. Clarke. – Oxford; New York: Blackwell, 1985. – 300 p.
16. H. Demsetz. Barriers to entry / H. Demsetz // Amer. Econ. Rev. – 1982. - Vol. 72. - P. 47-57.
17. Federal law №307 «On auditing» [Electronic resource], adopted by State Duma of Russian Federation, December 24, 2008 // Official site of the Ministry of Finance of Russian Federation. URL: <http://www1.minfin.ru/common/>.

### **Keywords**

Dumping; antidumping; the complexity of audit; audit quality; self-regulating associations (SROs); the cost of audit; audit standards; tenders for the audit; external quality control of audit; materiality; audit risk; pre-audit planning; contracting for an audit; an industry market; audit services market.