

УДК 657.6; 338.46

Ключевые слова:

аудиторские услуги,
качество,
критерий качества,
меры дисциплинарного воздействия (МДВ),
метод экспертных оценок (МЭО),
профессиональное суждение

Е. М. Гутцайт, д. э. н.,

вед. науч. сотр. Центра методологии бухгалтерского учета
Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: egutzait@yandex.ru)

А. М. Марьясин, к. э. н.,

руководитель Центра методологии бухгалтерского учета
Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: maryasin@nifi.ru)

И. А. Яковлев, к. э. н.,

руководитель Центра международных финансов,
первый заместитель директора
Научно-исследовательского финансового института
(e-mail: iyakovlev@nifi.ru)

Качество аудиторских услуг и оценка влияния на него мер дисциплинарного воздействия

Редкая публикация в аудиторской литературе не затрагивает тем или иным образом вопрос о качестве аудиторских услуг. Тема эта многоаспектна. В данной статье мы остановимся преимущественно на двух ее аспектах: общее представление о качестве и оценка влияния на него разнообразных мероприятий, в первую очередь мер дисциплинарного воздействия (МДВ), применяемых по отношению к аудиторским организациям (АО) и аудиторам.

В условиях, когда в России отсутствуют реальные штрафные санкции за некачественные аудиторские услуги, такие меры в виде итога внешнего контроля качества работ (ВККР) в аудите со стороны саморегулируемых организаций (СРО) аудиторы и Росфиннадзор могут быть одним из основных — если не основным — средством повышения качества аудиторских услуг в нашей стране. С ними связаны большие надежды на это повышение со стороны и аудиторской общественности, и пользователей аудита, и органов его регулирования.

О ПОНЯТИИ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Нам не удалось встретить в литературе удовлетворительного определения понятия «качество аудиторских услуг» (или «качество аудита»). Пожалуй, это объясняется особенностями понятия «качество». Дело в том, что большинство дефиниций строится по принципу «род

и видовое отличие»¹. Но чем шире определяемое понятие, т. е. чем ближе оно к т. н. категориям (пространство, время, энергия и т. п.), для которых родовое понятие отсутствует, тем труднее реализация этого принципа. Качество, наверное, не относится к категориям, но в аудиторской науке является одним из самых близких к ним понятий. Так или иначе, но нам представляется более конструктивным не пытаться давать дефиницию понятия «качество аудиторских услуг», а пояснять его различными рассуждениями и примерами, попутно затрагивая вопросы критериев этого качества.

Начнем с того, что наука о качестве вводит такие понятия, как качество производителя товара (работы, услуги) и качество потребителя², в значительной степени потому, что первое проще измеряется, хотя интересует потребителя в меньшей мере. Качество производителя рассматривается как инструмент изготовителя (является зачастую руководством к действию для отдела технического контроля на заводе) и выражается в его терминах. Второе можно рассматривать как конкретизацию известного в экономических науках понятия потребительной стоимости. Качество производителя в значительной мере (но обычно не стопроцентно) определяет качество потребителя, причем эта связь нередко описывается на вероятностном языке.

Приоритет, естественно, за качеством потребителя: в рыночной экономике оно важнее. Часто качество производителя и качество потребителя приходится измерять по-разному. Например, качество автомобильных шин с точки зрения их производителя характеризуется химическим составом резины, глубиной канавок протектора и пр., а с точки зрения потребителя — поведением шин на трудных участках дорог, долговечностью и т. п. Измерять качество потребителя нередко приходится в других единицах, и обычно такое измерение значительно труднее, чем в случае качества производителя (ниже мы столкнемся с этим, когда речь пойдет о критерии соблюдения).

Приложим сначала представления о качестве потребителя и качестве производителя к аудиторской проверке — это все-таки историческое и логическое ядро аудиторских услуг, — а затем распространим их на все аудиторские услуги как в отдельности, так и в целом; последнее интересно и само по себе и потребует в третьей части работы, когда речь пойдет о влиянии МДВ на качество всех аудиторских услуг вместе взятых.

При высококачественных аудиторских проверках дополнительные потери вследствие их отклонения от идеальных достаточно малы. При этом в случае идеальной по качеству аудиторской проверки (что в основном означает безошибочное оценивание достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица) неправильные управленческие решения пользователей аудита имеют место сравнительно редко, в связи с чем и стоимостной ущерб от них относительно невелик. При неизбежном на практике отклонении аудиторских проверок от идеальных вероятность неправильной оценки финансового состояния аудируемого лица возрастает, ввиду чего ущерб пользователей аудита повышается. Суммарная величина дополнительного стоимостного ущерба всех пользователей аудита и является, на наш взгляд, адекватным критерием его качества, поскольку отражает предназначение аудита и его место в экономике. Этот критерий может относиться и к отдельному аудиторскому заданию, и к работе всей АО, и к аудиторской отрасли в целом; логично осреднять дополнительный ущерб за определенный период (например, год). Этот критерий может рассматриваться как с позиций пользователей аудита, так и с народнохозяйственных позиций.

Критерий дополнительного стоимостного ущерба³ адекватный, но неконструктивный — и ущерб при идеальном аудите от неправильных управленческих решений, и его

¹ Пример: квадрат — это прямоугольник с равными сторонами. Здесь «прямоугольник» — это род, а «равные стороны» — видовое отличие.

² Азгальдов Г. Г. Потребительная стоимость и ее измерение. М.: Экономика, 1971. С. 66.

³ Здесь критерий изложен в скалярном варианте, но обычно он имеет векторное исполнение, т. е. на практике надо учитывать еще и изменение стоимости акций аудируемого экономического субъекта и т. п.

повышение при отклонении реального аудита от идеального — оценить в стоимостных показателях на практике в настоящее время невозможно. Поэтому рассмотрим другие, более реалистичные «кандидатуры» на роль критерия качества аудиторской проверки.

Зачастую качество аудита характеризуется вероятностью ошибочных заключений о достоверности бухгалтерской отчетности, причем ошибка необнаружения ее существенных искажений справедливо считается гораздо более опасной, нежели противоположная — приписывание отчетности существенных искажений, когда их на самом деле нет — так что такую ошибку многие исследователи и нормативные документы иногда просто сбрасывают со счета.

Ограничимся поэтому для простоты рассуждений случаем необнаружения. Общий аудиторский риск r_a здесь рассматривается как произведение двух рисков: риска наличия существенных искажений у аудируемого лица и риска необнаружения их при аудиторской проверке r_n . Возникает вопрос: какой из двух рисков лучше характеризует качество аудита с точки зрения потребителя (пользователя): r_n или r_a ? Этот вопрос подробно рассмотрен в работе⁴, где приоритет отдан r_n ; здесь же мы будем считать, что нельзя пренебречь ни одним из них. Но на сегодня в рамках какого-либо обследования деятельности АО оценить r_n и r_a все-таки чрезвычайно трудно.

Зато оценить такие сильно связанные с r_n и r_a факторы, как соблюдение аудиторской организацией законодательных и иных нормативных актов, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости, этических кодексов и т. п., сравнительно просто. Поэтому и международные, и отечественные документы, в частности Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»⁵, провозглашают, что предметом ВККР является именно такое соблюдение.

Многие специалисты в аудите и в смежных областях давно осознали принципиальную ограниченность критерия соблюдения. Например, в книге А. Аренса и Дж. Лоббека прямо сказано, что «может случиться так, что ошибочное аудиторское заключение предоставлено и в том случае, когда аудитор следовал общепринятым стандартам аудита»⁶. Именно этой принципиальной ограниченностью, на наш взгляд, объясняется отмеченное Я. Соколовым в предисловии к книге Р. Адамса «Основы аудита»⁷ обстоятельство, что на Западе суды до 70-х гг. прошлого века отклоняли иски к аудиторам, если те могли доказать, что они в своей работе придерживались аудиторских стандартов, а с 70-х гг. соблюдение стандартов было признано условием необходимым, но недостаточным. Специалисты осознали, но ничего лучшего предложить не могли.

Итак, качество аудиторской проверки с позиций самого адекватного критерия определяется величиной дополнительного стоимостного ущерба из-за отклонения реальной аудиторской проверки от идеальной (которое, грубо говоря, приводит к уменьшению ВВП с народнохозяйственных позиций или прибыли и т. п. с коммерческих позиций внешних пользователей аудиторской проверки, но эти позиции обычно близки, чего нельзя сказать о позициях аудируемого лица); чем меньше стоимостной ущерб, тем выше качество аудиторской проверки. Спускаясь с теоретических высот на грешную землю, приходится переходить к менее адекватным нестоимостным критериям — r_n и r_a ⁸. Но это все критерии качества потребителя аудиторской проверки, причем сейчас труднооцениваемые.

⁴ Гутцайт Е. М. Аудит и другие науки. М.: ВивидАрт, 2011. С. 338—339.

⁵ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 (в ред. от 01.12.2014). Ст. 10, ч. 3.

⁶ Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / Пер с англ. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 108.

⁷ Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.

⁸ Если учитывать еще вероятность дать отрицательное аудиторское заключение на достоверную бухгалтерскую отчетность, то такую вероятность надо снабдить малым весовым коэффициентом, а r_n — большим (например, 5 и 95 % соответственно).

Продолжая спуск к реальности, приходим к критерию качества производителя, под которым в настоящее время понимается соблюдение АО (или индивидуальным аудитором) законодательных и иных нормативных актов, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости, этических кодексов и т. п.; таким образом, этот критерий векторный. Такой критерий соблюдения весьма удобен на практике. Другое дело, что при соблюдении всего вышеуказанного объем аудиторской выборки может оказаться заниженным, уровень существенности — значительно отличающимся от рационального и т. п.; но такие огрехи вполне могут быть, на наш взгляд, устранены в перспективе в рамках критерия соблюдения⁹.

Таким образом, здесь были рассмотрены три вида критериев качества аудиторской проверки. Обозначим их как системные, промежуточные (в общем случае такие критерии могут иметь несколько уровней, тогда как в рассмотрении выше уровень был один) и рабочие. Описанная канва спуска от системного критерия через промежуточные к рабочему сохраняется в целом и для остальных аудиторских услуг (сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги, разрешенные в деятельности АО и индивидуальных аудиторов).

Действительно, в сопутствующие аудиту услуги входят сейчас обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляция финансовой информации. Основное место среди прочих услуг занимают консультационные, а укрупненный перечень прочих услуг приводится в федеральном законе¹⁰. В нем девять позиций, но если их детализировать, то число позиций будет измеряться, по-видимому, несколькими десятками. Анализ их показывает, что системные и рабочие критерии останутся теми же, что и в случае аудиторских проверок¹¹, а промежуточные будут варьироваться, отражая специфику услуги. Например для обзорной проверки (которая является по существу упрощенной аудиторской) это будут те же r_n и r_a , для управленческого консультирования¹² — приращение управленческих знаний руководства экономического субъекта, для автоматизации бухгалтерского учета¹³ — повышение достоверности, аналитичности, удобообозримости, скорости представления бухгалтерской отчетности.

Кстати, аналогичная картина имеет место и с качеством ВККР. Как и в случае качества аудиторских услуг здесь, отталкиваясь от цели ВККР, можно сконструировать адекватные критерии, но они окажутся нереализуемы на практике, и придется переходить к менее адекватным, но реализуемым. Основной адекватный критерий качества ВККР, по нашему мнению, — это повышение качества аудиторских услуг в результате ВККР, поскольку последний служит по преимуществу именно данной цели. Но как выяснилось ранее, качество аудиторских услуг (а следовательно, и его повышение) измерить на уровне достаточно адекватных критериев не получается, и приходится переходить к критерию соблюдения. Поэтому качество ВККР можно измерять через повышение степени соблюдения аудиторского законодательства, аудиторских стандартов, кодексов этики, правил независимости аудиторов и т. п., другими словами, через изменение критерия соблюдения.

Из всего сказанного вовсе не следует, что ввиду практичности критериев соблюдения надо напрочь забыть о системных и особенно промежуточных критериях качества

⁹ Например, если добавить в этот критерий соблюдение прогрессивных технологий работы. Тогда сюда войдет использование оптимальных (или близких к ним) объемов аудиторских выборок, применение рациональных уровней существенности (все это не охватывается аудиторскими стандартами) и т. п.

¹⁰ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008. Ст. 1, ч. 7.

¹¹ Отметим, что в рабочих критериях для прочих услуг сильно возрастает роль соблюдения прогрессивных методов работы, изрядно тесня значение соблюдения аудиторских стандартов и пр.

¹² Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008. Ст. 1, ч. 7, п. 4.

¹³ Там же, ст. 1, ч. 7, п. 9.

аудиторских услуг. Наоборот. Если удастся наладить в каких-то случаях простую и достоверную оценку некоторого промежуточного критерия, то его естественно будет перевести в рабочие. В роли примера приведем здесь значения r_n и r_a , которые в принципе уже сегодня можно получать на базе метода экспертных оценок, речь о котором пойдет ниже.

И еще одна заключительная ремарка к данному разделу. Конечно, на основании вышеизложенного можно дать такое определение. Качество аудиторских услуг — это способность их обеспечить надлежащий уровень системного критерия функционирования потребляющей их экономической системы¹⁴. Однако оно не будет обладать желательной для дефиниций автономией: к нему придется «приклеить» рассуждения типа приведенных выше.

МЕРЫ ДИСЦИПЛИНАРНОГО ВОЗДЕЙСТВИЯ НА РЫНКЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ И ИХ АНАЛИЗ

В первую очередь речь пойдет о мерах воздействия в узком смысле слова, т. е. о МДВ. Под мерами воздействия в широком смысле слова мы будем понимать совокупность мер дисциплинарного и недисциплинарного воздействия. К последним относятся обучение, повышение квалификации, обмен опытом, а также та часть ВККР аудиторских организаций и аудиторов, которая связана не с МДВ, а с повышением квалификации аудиторов. У МДВ влияние на качество аудиторских услуг значительно больше, чем у мер недисциплинарного воздействия — особенно это относится к Росфиннадзору. Впрочем, как будет ясно из следующего раздела статьи, методика по оценке влияния МДВ на качество аудиторских услуг оказывается вполне пригодной для аналогичной оценки в случае мер недисциплинарного воздействия, а также в случае мер воздействия в расширенном смысле слова.

Меры дисциплинарного воздействия со стороны СРО аудиторов на аудиторские организации (а также на наемных аудиторов и индивидуальных аудиторов) включают в себя:

- предписание, обязывающее устранить выявленные в результате проведения ВККР нарушения;
- предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушений;
- штраф;
- приостановление членства в СРО аудиторов не более чем на 180 дней;
- исключение из членов СРО аудиторов¹⁵.

Первые три меры можно отнести к слабому воздействию, четвертую — к среднему и пятую — к сильному.

В случае Росфиннадзора из возможных МДВ законодательно исключены штрафы, а вместо приостановления членства в СРО и исключения из нее действовали обязательные для исполнения аналогичные предписания в адрес соответствующей СРО по отношению к нарушителю (что, по нашему мнению, практически одно и то же). Но начиная с декабря 2014 г. Росфиннадзор вместо предписания об исключении из СРО аудиторов может согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст. 20, ч. 6, п. 4–5) требовать исключения АО из реестра аудиторов и аудиторских организаций, что означает более сильную МДВ, поскольку блокирует возможность перехода нарушителя в другую СРО. (Все перечисленные МДВ относятся к сфере «кнута». В части «пряника» сколько-нибудь действенные меры в аудите в силу его специфики отсутствуют,

¹⁴ Аналогично будет выглядеть и определение качества аудита: только слово «их» заменяется на «его».

¹⁵ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008. Ст. 20, ч. 1.

что помимо всего прочего приводит к некоторому увеличению гонораров за аудиторские услуги¹⁶.)

Прежде всего возникает вопрос, насколько часто по результатам ВККР применяются МДВ. Статистическая обработка и анализ материалов Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России¹⁷ позволяют дать ответ на этот вопрос. Действительно, по этим материалам можно составить табл. 1.

Таблица 1

Проверки аудиторских организаций в 2010–2014 гг.

	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	ААС	Всего по СРО	РФН	Все СРО и РФН
Количество проверок, ед.	1353	467	1783	875	767	5537	701	6238
Количество проверок, по которым приняты МДВ, ед.	12	131	43	45	18	249	584	833
Доля таких проверок, %	0,9	28,0	2,4	5,1	2,3	4,5	83,3	x

Примечание: АПР — Аудиторская палата России, ИПАР — Институт профессиональных аудиторов России, МоАП — Московская аудиторская палата, РКА — Российская коллегия аудиторов, ААС — Аудиторская ассоциация «Содружество», РФН — Росфиннадзор.

Источник: составлено авторами по данным Минфина России.

Здесь для упрощения картины мы не приводим данные по аудиторам, поскольку ситуацию на РАУ почти целиком определяют именно АО. Видно, что единой стратегии в отношении частоты применения МДВ у всех пяти СРО аудиторов нет; во всяком случае, ИПАР по этой частоте резко отличается от остальных четырех. Но гораздо показательнее сравнение доли проверок АО, заканчивающихся МДВ, у СРО аудиторов и у Росфиннадзора: у последнего она гораздо выше, составляя за 2010–2014 гг. 83,3 % против 4,5 % в среднем у СРО аудиторов (и даже против 28,0 % у ИПАР)¹⁸.

Теперь о статистической обработке и анализе статистических материалов Минфина России¹⁹ в отношении спектра МДВ, принятых СРО аудиторов и Росфиннадзором в 2011–2014 гг.²⁰ В табл. 2 приведены данные по различным МДВ, принятым СРО аудиторов и Росфиннадзором по отношению к АО. Обозначения АПР, ИПАР, МоАП, РКА, ААС, РФН и АО имеют тот же смысл, что и в табл. 1. Несколько игривая терминология «относительно лояльные меры воздействия» позаимствована нами из статьи Е. В. Аноховой²¹, где она охватывает предписания и предупреждения; здесь же этот термин включает в себя и штрафы со стороны СРО аудиторов, поскольку в нашей стране в целом и в аудите в частности они обычно чрезвычайно малы (РФН, как упоминалось, штрафовать не вправе.)

¹⁶ Например, если бы бонусы за призовые места у спортсменов отсутствовали, это привело бы к некоторому увеличению их доходов регулярного характера.

¹⁷ Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2014 г. / Официальный сайт Минфина России (http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/); Сведения о саморегулируемых организациях аудиторов (по отчетам за 2010 г.) / Минфин России.

¹⁸ Надо оговориться, что Росфиннадзор не осуществлял внешний контроль качества аудита в 2010, 2011 и в значительной мере в 2012 гг.; впрочем, это не меняет общей картины.

¹⁹ Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2014 году.

²⁰ Для 2010 г. исходные данные, по-видимому, отсутствуют. Это неприятно, но не смертельно: основную информацию несут доли различных МДВ в общей их совокупности, а не количественные значения этих мер в абсолютном выражении.

²¹ Анохова Е. В. Стандартизация внешнего контроля качества аудита в России // Аудитор. 2013. № 8. С. 28.

Таблица 2

Распределение мер дисциплинарного воздействия, принятых СРО и Росфиннадзором в отношении аудиторских организаций в 2011–2014 гг.

Характеристика мер	СРО аудиторов						Росфиннадзор
	АПР	ИПАР	МоАП	РКА	ААС	Всего по пяти СРО	
Относительно лояльные, %	89,1	63,4	85,6	65,6	73,6	80,1	90,0
Приостановление членства, %	1,8	23,8	8,8	22,7	11,8	10,8	6,9
Исключение из членов СРО, %	9,1	12,8	5,6	11,7	14,6	9,1	3,1

Источник: составлено авторами по данным Минфина России.

Из табл. 2 видно, что у всех пяти СРО аудиторов преобладают относительно лояльные МДВ, причем по порядку результатов они не очень различаются. А сравнение долей различных МДВ Росфиннадзора и СРО аудиторов показывает, что первый ведет себя здесь даже немного либеральнее: все-таки относительно лояльные меры у него составляют 90,0 % против 80,1 % у СРО аудиторов, а исключение из членства — 3,1 % против 9,1 %. Напомним — ранее при анализе табл. 1 было показано, что в отношении доли проверок, по которым приняты меры воздействия, положение радикально отличается: там СРО ведут себя гораздо либеральнее.

Приведенные данные позволяют сформулировать предположение (которое, на наш взгляд, нуждается в тщательной проработке) о целесообразности ужесточения регулирования РАУ со стороны Росфиннадзора за счет увеличения доли мер по приостановлению членства в СРО и исключению из него. Во-первых, сказав «а» в отношении доли проверок, по которым приняты МДВ, логично сказать «б» в отношении спектра самих этих мер. Во-вторых, если уж СРО аудиторов, которых сама жизнь толкает к либеральному поведению в ВККР по всем линиям, дают сравнительно большие цифры по приостановлению и исключению (10,8 % и 9,1 % соответственно — см. табл. 2), то для государственного регулятора это тем более оправданно. В третьих (и это главное), Росфиннадзор контролирует не любые АО, а только основные — те, которые проводят аудит общественно значимых экономических субъектов (ОЗЭС, т. е. таких, которые перечислены в ФЗ «Об аудиторской деятельности»²²; такие АО должны в интересах народного хозяйства работать особенно качественно — а значит, проверяться при ВККР особенно тщательно.

А вот переходить к моделям саморегулирования, типичным для стран с развитой рыночной экономикой (когда непосредственного государственного контроля и надзора за профессиональной деятельностью отдельных АО нет — только за профессиональными объединениями: эффективно ли организована ими система ВККР²³), по нашему мнению, пока преждевременно, и приведенные выше данные это подтверждают. В первую очередь имеются в виду данные по чрезвычайно низкой доле проверок у СРО аудиторов, сопровождающихся принятием МДВ, в условиях гораздо более высокой доли у Росфиннадзора (значит, обычно такие меры нужны). Объяснение такой низкой доли лежит на поверхности и часто отмечается в литературе. В частности, согласно замечанию Ю. Колосовской²⁴, и СРО и АО заинтересованы в «приглаженных» документах об итогах проверки. А Л. З. Шнейдман отмечает, что меры ответственности, которые накладывают

²² Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008. Ст. 5, ч. 3.

²³ Анохова Е. В. Новые сюрпризы 307-ФЗ: внешний контроль качества работы аудиторских организаций // Аудит. 2011. № 12. С. 14.

²⁴ Колосовская Ю. Контроль качества пройден на трючку.... Только узнать об этом сложно // Аудит сегодня. 2008. № 10. С. 17.

СРО аудиторов и Росфиннадзор, не такие серьезные по сравнению с теми мерами ответственности, которые существуют в других юрисдикциях²⁵. В защиту тезиса о преждевременности смены модели саморегулирования аудита в нашей стране добавим, что Росфиннадзор проверяет те АО, которые аудируют ОЗЭС, составляющие финансово-экономический скелет страны.

Если сравнивать ВККР со стороны СРО аудиторов и Росфиннадзора, то исходя из приведенных данных надо, по-видимому, согласиться с К. В. Алтуховым, который отмечал, говоря о Росфиннадзоре, что «... у СРО появился новый конкурент. Более квалифицированный, быстро развивающийся и более принципиальный, чем собственный контроль качества»²⁶. Но, пожалуй, самый сильный упрек в адрес ВККР аудиторов содержится в статье Г. Н. Неверова и Н. В. Вахитовой: «У многих руководителей аудиторских фирм сложился совершенно рационалистический подход к контролю качества — тот контролер хорош, который меньше спрашивает и меньше требует. Идеальный контролер при таком подходе — это тот контролер, который вообще не отягощает своим визитом проверяемую компанию и проставляет наивысшую оценку без единого вопроса»²⁷. Такая ситуация несколько напоминает черный аудит и по аналогии может быть названа черным ВККР. Приведенные выше данные показывают, что для Росфиннадзора эта ситуация нехарактерна, а анализ — что у него нет сильных побудительных мотивов к ее реализации на практике: он в отличие от СРО аудиторов независимый и незаинтересованный контролер.

Есть одно предложение, которое относится к содержанию статистических данных по аудиторской деятельности. Там многие показатели (например, количество различных МДВ) относятся к АО и к аудиторам (индивидуальным и наемным вместе). Логичнее было бы давать цифры в отдельности по АО, индивидуальным аудиторам и наемным аудиторам, с тем чтобы при анализе исследователь мог проводить любые группировки, какие сочтет полезными.

Вопрос, как использовать полученные статистические результаты в основной задаче данной работы — оценке влияния мер дисциплинарного воздействия, принимаемых СРО и Росфиннадзором в отношении АО, на качество аудиторских услуг, будет рассмотрен в следующем разделе. Затронем теперь международный опыт в вопросах МДВ — в первую очередь на примере стран с развитой рыночной экономикой. Впрочем, одно такое рассмотрение уже было осуществлено выше, когда отмечалось, что государственные органы за рубежом — в отличие от Росфиннадзора — обычно не проводят ВККР отдельных АО, а имеют дело лишь с их профессиональными объединениями; там же был сделан и обоснован вывод о том, что в этом плане переход на западную модель саморегулирования в России пока преждевременен.

В 8-й Директиве ЕС дано определение общественно значимых организаций (ОЗО) и сказано, что члены ЕС могут расширять их круг²⁸. В нашей работе аналогом их являются общественно значимые экономические субъекты (ОЗЭС), но их круг задается не дефиницией, а ссылкой на ФЗ «Об аудиторской деятельности»²⁹. По нашему мнению, при очередной его модернизации хорошо бы дать в нем дефиницию этого понятия (и прописать — для

²⁵ Директор департамента аудита и бухучета Минфина РФ Шнейдман Л. З. рассказал о внесенных изменениях в закон об аудиторской деятельности // Аудит. 2015. № 2. С. 7.

²⁶ В гостях у редакции Алтухов Кирил Витальевич // Аудит. 2014. № 12. С. 33.

²⁷ Неверов Г. Н., Вахитова Н. В. Московская аудиторская палата как помощник в построении эффективной системы контроля качества, или Стоит ли бояться прихода внешних контролеров из Московской аудиторской палаты // Аудит. 2012. № 10. С. 23.

²⁸ Басов Д. К. Надзор за аудиторскими организациями в Европейском союзе // Аудитор. 2013. № 12. С. 17.

²⁹ Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. Ст. 5, ч. 3.

большей оперативности — право уполномоченного федерального органа расширять круг ОЗЭС); не столь важно, как эти организации будут называться.

Каждое государство — член ЕС должно назначить компетентный орган, ответственный за надзор над АО, проводящими обязательный аудит ОЗО; он должен быть независимым от этих АО. Этот компетентный орган может применять в отношении юридического лица административные денежные санкции в размере 10 % всего годового оборота в предшествующем году³⁰. И указанная независимость компетентного органа, и право его на денежные санкции, и возможная зависимость их величины от годового оборота в предшествующем году (а не обязательная их одинаковость для всех контролируемых объектов — что типично для отечественных штрафных санкций вообще) полезны, по нашему мнению, в современных российских условиях.

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ МЕР ДИСЦИПЛИНАРНОГО ВОЗДЕЙСТВИЯ НА КАЧЕСТВО АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Можно оценивать влияние МДВ на качество любой отдельной аудиторской услуги — такая постановка задачи вполне корректна и логична. Но иногда требуется оценить влияние МДВ на качество группы таких услуг или даже на все аудиторские услуги сразу. Например, при подготовке нового проекта закона об аудиторской деятельности, при разработке рекомендаций по изменению МДВ, при сравнении эффективности их и штрафных санкций за некачественные аудиторские услуги по решению суда и т. д. Желательно, чтобы все такие оценки реализовывались на базе единого методического аппарата.

В постановочном плане такие задачи относятся к общей теории эффективности как одни из задач оценки эффекта (здесь это изменение качества аудиторских услуг) от некоторого мероприятия — в нашем случае от внедрения МДВ или их изменения. Если затраты и эффект от мероприятия по годам в стоимостном выражении известны, то в этой теории выведены соотношения, позволяющие сделать вывод о том, эффективно ли мероприятие, и выбрать из многих вариантов его реализации наилучший. Они приведены не только в экономической литературе, но и в нормативных документах³¹ (там, правда, речь идет об инвестиционных проектах, но, на наш взгляд, они являются частным случаем хозяйственных мероприятий). К сожалению, стоимостной эффект от изменения качества аудиторских услуг рассчитать в настоящее время нереально (да и нестоимостной эффект от такого изменения формализованными методами тоже); поэтому приходится отказаться здесь от «услуг» этой теории и искать другие пути.

С первого взгляда можно попытаться сравнить качество аудиторских услуг до и после внедрения МДВ и рассматривать его изменение как результат применения этих мер. Но это была бы грубая методологическая ошибка. За прошедшие годы произошли многие изменения как в макроэкономике, так и в аудите, которые оказали на качество аудиторских услуг не меньшее влияние, чем МДВ: сильный рост ВВП и его последующее замедление, совершенствование аудиторского законодательства, изменение квалификации аудиторов и т. п. Пренебречь этими факторами можно было бы только в том случае, если бы их суммарное влияние на качество аудиторских услуг было гораздо меньше, нежели влияние МДВ, но это явно не так (ситуация, типичная для экономических проблем вообще).

Фиксировать же все остальные факторы, кроме МДВ, нет никакой возможности. Такой путь (фиксация всех факторов за исключением исследуемого) часто работает в технике,

³⁰ Басов Д. К. Надзор за аудиторами и аудиторскими организациями в Европейском союзе. С. 20–21.

³¹ Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов (вторая ред.). Утв. Министерством экономики РФ, Министерством финансов РФ, Государственным комитетом РФ по строительной, архитектурной и жилищной политике № ВК 477 от 21 июня 1999 г. М.: Экономика, 2000. 421 с.

естественных науках и пр., однако чрезвычайно редко — в экономике. Но если в реальности нельзя фиксировать все факторы, кроме МДВ, то мысленно сделать это вполне возможно, и здесь имеется хороший инструмент в лице метода экспертных оценок (МЭО).

Этот метод является одним из приближенных методов оценки разнообразных величин, применяемых при решении тех вопросов науки и практики, в которых использование точных методов невозможно, затруднительно или экономически не оправданно. Суть его заключается в формировании группы экспертов — специалистов по исследуемому вопросу, проведении их опроса и в выводе на базе индивидуальных оценок экспертов некоторой результирующей оценки группы. За последнее время МЭО получил широкое распространение в медицине, экономике, социологии и т. д. Применительно к аудиту с описанием достоинств и недостатков МЭО, анализом различных вопросов его использования, рекомендациями по его применению в аудите и условным числовым примером он изложен в статье «Профессиональное суждение аудитора и метод экспертных оценок»³². Там же показано, что для решения различных аудиторских задач больше всего подходит такая его разновидность, как процедура Дельфи.

В первом туре этой процедуры каждый эксперт дает свою численную оценку рассматриваемой величины, организатор экспертизы (в сложных случаях аналитическая группа) подсчитывает среднее значение оценки, а возможно, и некоторые другие числа. Далее он просит экспертов, давших крайние оценки, письменно обосновать свое мнение, которое без указания фамилий, но вместе с подсчитанными величинами он представляет на второй тур (анонимность оценок имеет место и для других экспертов). Оценки второго тура обрабатываются аналогично (но без подобной просьбы к экспертам, давшим крайние оценки) и т. д. до достижения достаточного, по мнению организатора процедуры, согласия между оценками экспертов; обычно для этого хватает четырех туров³³. Наличие интернета сильно снижает громоздкость процедуры Дельфи. Организатор ее составляет большей частью одинаковые для всех экспертов материалы и рассылает их по электронным адресам, при этом резко уменьшается общее время проведения процедуры.

Процедуру Дельфи можно применять, оценивая градациями степень влияния МДВ на качество аудиторских услуг (например, очень низкая, низкая, средняя, высокая, очень высокая). Экспертам так будет, пожалуй, легче. Но для принятия по результатам исследований будущих управленческих решений целесообразнее, на наш взгляд, ввести балльную систему оценок степени влияния. Например, десятибалльную, когда нуль означает отсутствие какого бы то ни было влияния, а десять — влияние, неизмеримо превосходящее суммарное влияние остальных факторов³⁴.

Важную роль в подготовке экспертизы здесь играет пояснительная записка экспертам. Она должна быть краткой (с возможной отсылкой к литературе для заинтересовавшихся экспертов), но как минимум два вопроса в ней целесообразно затронуть. Первый касается критериев качества аудиторских услуг, причем основную роль здесь играет замечание, что эксперт может использовать как свое представление об этом качестве, так и представление из литературы (например, из первого раздела настоящей работы). Второй вопрос связан с балльной системой оценки влияния МДВ на качество аудиторских услуг и выражается преимущественно в пояснении того, что означает максимально возможный балл — в соответствии со сказанным выше.

³² Гутцайт Е. М. *Профессиональное суждение аудитора и метод экспертных оценок* // Аудит. 2015. № 12. С. 24–27.

³³ Там же. С. 25.

³⁴ Теоретически следует допустить и отрицательные баллы, когда применение МДВ ухудшает качество аудиторских услуг, так что диапазон степени влияния простирается от минус десяти до плюс десяти. На практике, конечно, следует ожидать положительные баллы.

На практике экспертиза очень редко организуется для ответа на простой «одиночный» вопрос, а чаще всего охватывает комплекс взаимосвязанных вопросов³⁵. В нашем случае этот комплекс может включать оценку степени влияния МДВ на качество аудиторских услуг для всех СРО аудиторов; только для их АО и индивидуальных аудиторов; только для их АО; для Росфиннадзора; для отсутствия МДВ; для гипотетического случая, если доля проверок ВКР, заканчивающихся МДВ, станет у СРО аудиторов такой же, как у Росфиннадзора (см. второй раздел статьи); для случая, когда спектры МДВ у Росфиннадзора и СРО одинаковы (причем здесь возможно несколько ситуаций); для различных вариантов повышения квалификации аудиторов, их подготовки и проведения экзаменов; для отдельной оценки влияния МДВ на качество аудиторских проверок и качество иных аудиторских услуг (можно ожидать, что в первом случае степень влияния будет выше, поскольку здесь гораздо сильнее работает «конфликт интересов») и т. д.

МЕТОД ЭКСПЕРТНЫХ ОЦЕНОК В ДРУГИХ АУДИТОРСКИХ ЗАДАЧАХ

Выше был описан (с примером) один класс задач в аудите, в которых полезно применять МЭО, — это задачи оценки эффекта от различных мероприятий в аудите. Другой класс таких задач — задачи, которые в настоящее время решаются на основе профессионального суждения (ПС) одного аудитора, но которые по различным причинам целесообразнее решать с привлечением МЭО, например определение объема аудиторской выборки. Если в аудиторской группе оказалось несколько человек, имеющих опыт применения выборочного метода в аудите, то определение объема различных аудиторских выборок в рамках одной аудиторской проверки можно реализовать не как решение одного человека, а как результат интегрирования ПС нескольких.

Третий класс таких задач относится к аудиторской статистике. Многие важные показатели, характеризующие аудиторскую деятельность, в настоящее время не разрабатываются отечественной статистикой³⁶, и этот недостаток в некоторой мере может быть нивелирован с помощью МЭО. Например, средний гонорар за одну аудиторскую услугу, средний гонорар за одну сопутствующую аудиту услугу³⁷ и т. п. Средние цены на различные аудиторские услуги иногда приводятся в аудиторской литературе³⁸, но они основываются фактически на ПС одного специалиста, а надежнее было бы получать их с помощью сочетания ПС аудитора с МЭО.

Четвертый класс таких аудиторских задач связан с различными вопросами прогнозирования в аудите — как с прогнозом значений разнообразных аудиторских показателей (обычно в недалеком будущем), так и с прогнозированием сроков наступления интересующих экономическую общественность событий. И здесь сочетание ПС специалиста с МЭО даст, как правило, более точные результаты, чем классическое применение ПС аудитора.

Таким образом, МЭО в аудите можно рассматривать как обобщение ПС аудитора на случай, когда число экспертов может быть больше единицы; с другой стороны, можно сказать, что ПС аудитора является частным случаем МЭО в аудите, когда эксперт всего один. Конечно, задачи всех четырех перечисленных классов, и в частности задачу оценки влияния МДВ на качество аудиторских услуг, можно решать и на основе ПС единственного

³⁵ Гутцайт Е. М. Профессиональное суждение аудитора и метод экспертных оценок. С. 25.

³⁶ См.: Гутцайт Е. М., Яковлев И. А. Некоторые вопросы совершенствования аудиторской статистики // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 2. С. 74–76.

³⁷ А средний гонорар за одну аудиторскую проверку на основе имеющихся статистических данных вычислить сейчас можно — см. напр.: Гутцайт Е. М. Методы анализа современного рынка аудиторских услуг // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. 2012. № 2. С. 64.

³⁸ См., напр.: Гутцайт Е. М. Аудит и другие науки. С. 124–127.

специалиста. Но решение на базе сочетания ПС аудитора с МЭО будет обладать меньшей субъективностью, более высоким доверием со стороны экономической общественности и обычно значительно большей точностью. Особенно хорошо подходит для решения всех четырех рассмотренных классов задач описанная выше процедура Дельфи. Наверное, есть в аудите и другие классы задач, решаемых как с ее помощью, так и с помощью других процедур МЭО. Более подробное исследование задач, которые целесообразно решать на основе МЭО, является предметом отдельного специального исследования, которое будет обладать, на наш взгляд, высокой актуальностью для теории и практики аудита.

Библиография

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 (в ред. от 01.12.2014).
2. Адамс Р. Основы аудита. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
3. Азгальдов Г. Г. Потребительная стоимость и ее измерение. М.: Экономика, 1971.
4. Анохова Е. В. Стандартизация внешнего контроля качества аудита в России // Аудитор. 2013. № 8.
5. Анохова Е. В. Новые сюрпризы 307-ФЗ: внешний контроль качества работы аудиторских организаций // Аудит. 2011. № 12.
6. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит / Пер с англ. М.: Финансы и статистика, 2003.
7. Басов Д. К. Надзор за аудиторами и аудиторскими организациями в Европейском союзе // Аудитор. 2013. № 12.
8. В гостях у редакции Алтухов Кирилл Витальевич // Аудит. 2014. № 12.
9. Гутцайт Е. М. Аудит и другие науки. М.: ВивидАрт, 2011.
10. Гутцайт Е. М. Профессиональное суждение аудитора и метод экспертных оценок // Аудит. 2015. № 12.
11. Гутцайт Е. М., Яковлев И. А. Некоторые вопросы совершенствования аудиторской статистики // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 2.
12. Гутцайт Е. М. Методы анализа современного рынка аудиторских услуг // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. 2012. № 2.
13. Директор департамента аудита и бухучета Минфина России Шнейдман Л. З. рассказал о внесенных изменениях в закон об аудиторской деятельности // Аудит. 2015. № 2.
14. Колосовская Ю. Контроль качества пройден на троечку... Только узнать об этом сложно // Аудит сегодня. 2008. № 10.
15. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов (вторая редакция). Утверждены Министерством экономики РФ, Министерством финансов РФ, Государственным комитетом РФ по строительной, архитектурной и жилищной политике № ВК 477 от 21 июня 1999 г. М.: Экономика, 2000.
16. Неверов Г. Н., Вахитова Н. В. Московская аудиторская палата как помощник в построении эффективной системы контроля качества, или Стоит ли бояться прихода внешних контролеров из Московской аудиторской палаты // Аудит. 2012. № 10.
17. Сведения о саморегулируемых организациях аудиторов (по отчетам за 2010 г.) / Минфин России.
18. Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2014 году [Электронный ресурс] / Официальный сайт Минфина России. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/.