

О НЕУДОВЛЕТВОРИТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ. ЧЕТЫРЕ ГЛАВНЫЕ ПРИЧИНЫ НИЗКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНЕШНЕГО АУДИТА

Криони А.Е.,

индивидуальный предприниматель «А.Е. Криони», Москва, Россия,
alex@krioni.com

По мере хозяйственного становления и естественного желания доминировать на рынке у ответственного предпринимателя неизбежно повышаются требования к качеству приобретаемых у посредников товаров или услуг. Собственнику интересны действительная, а не притворная квалификация нового контрагента, подлинные деловые качества будущего партнёра. Статья продолжает обсуждение по поводу обоснованности введения в научный оборот новой детективной формы внешнего вида аудита. В ней предпринята вторая попытка найти место внешнему виду аудита в финансовом контроле, а также предложен новый принцип деятельности внешнего аудита — принцип конспирации. Уточнено понятие внешнего финансового контроля; раскрыты причины неудовлетворительного качества подготовки аудиторских заключений.

Ключевые слова: внешний контроль, детективный аудит, расследование, деятельность частного сыщика.

ABOUT THE UNSATISFACTORY AUDIT REPORTS. THE FOUR MAIN REASONS FOR THE LOW EFFECTIVENESS OF EXTERNAL AUDIT

Krioni A.E.,

Individual entrepreneur A.E. Krioni, Moscow, Russia

With a healthy economic development and a natural desire to dominate the market, the responsible entrepreneur inevitably increases the demand for the quality of goods or services purchased from intermediaries. That is, in the conditions of sustainable development of its own enterprise from shareholders, founders, in a word, the owner shows interest in awareness of the real, and not feigned, qualification of the new counterparty, the requirements for the business qualities of the future business partner are growing. The article is a continuation of the discussion of the validity of introducing a new detective form of the audit appearance into the scientific circulation. It made a second attempt to find a place for the appearance of audit in financial control, and also proposed a new principle of external audit activity — the principle of conspiracy; clarified the concept of external financial control; There are four reasons for the unsatisfactory quality of audit reports.

Keywords: external control, detective, detective audit, investigation, the activity of a private detective.

Традиционно заинтересованные стороны склонны передавать контроль сделки внешнему аудитору, что логично, поскольку (если следовать духу закона) только аудиторская деятельность позволяет осуществить подлинно независимый контроль, подтверждает достоверность финансовой отчётности, даёт возможность оценивать экономические решения, прогнозировать их последствия и неудачи. Но не всегда этот способ контроля оказывается приемлемым, то есть происходит ожидаемо, логически верно, конструктивно. Риск злоупотребления доверием добросовестного хозяйственника высок. Аудиторские заключения о финансовом благополучии делового партнёра зачастую неточны.

Целью моего исследования были анализ публикаций о повышении доверия к аудиторским заключениям, а также подготовка рекомендаций по улучшению качества прогнозирования деловой надёжности российских малых предприятий. Структурно статья разбита на три части. В первом разделе даны мнения российских авторов о месте внешнего аудита в отечественной экономической науке. Во второй части исследованы причины неудовлетворительных аудиторских заключений, раскрыты принципы независимости и конспирации внешнего аудита. В третьей части статьи представлены четыре следствия низкого качества аудиторских заключений.

Е.Н. Макаренко [15] отделяет внутренний аудит от внешнего, но не раскрывает понятие последнего, а сразу переходит к целям и задачам внешнего вида финансового контроля. По мнению Макаренко, *основная цель внешнего аудита — выявление недостатков в методике и организации бухгалтерского учёта, составлении отчётности, налогообложении, осуществление аналитических процедур и разработка рекомендации по повышению эффективности финансовой деятельности организации*. Задачу внешнего аудита Макаренко видит в подтверждении достоверности бухгалтерской отчётности для внешних заинтересованных пользователей.

А.В. Ганин [8], предлагая механизм разработки общего плана и программы проведения внешнего аудита, также не даёт определение внешнему финансовому контролю. Он подчёркивает, что аудиторская организация может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита. При этом в процессе согласования аудитор остаётся независимым. О том, насколько аудитор остаётся независимым после согласования с аудируемым лицом всех применяемых им методов и приёмов, автор не уточняет.

А.М. Каральник, Т.А. Кулаговская [12], рассматривая вопросы взаимодействия и различия между внешним и внутренним аудитом, определяют внешний аудит как «независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчётности клиента с целью установления её достоверности и соответствия осуществляемых финансово-хозяйственных операций российскому законодательству». Авторы дают различия внешнего и внутреннего аудита:

а) только внешний аудит оценивает работу внутреннего аудита, а не наоборот (отсюда следует, что внешний аудит не равен внутреннему, а расположен в иерархии финансового контроля выше последнего);

б) внешний аудит проводится независимым аудитором, не имеющим в проверяемой организации совершенно никаких интересов.

Таким образом, А.М. Каральник, Т.А. Кулаговская не считают возмездность договора по проведению внешнего аудита следствием прямой финансовой зависимости аудитора от аудируемого лица.

В.И. Бобошко, сравнивая внутренний и внешний виды контроля, определяет внешний аудит (внешний финансовый контроль) как «регламентированную нормами права деятельность уполномоченных государственных, муниципальных органов, и деятельность независимых негосударственных организаций, органов и лиц, направленную на предупреждение, выявление и пресечение нарушения правовых норм в сфере финансов, а также как деятельность по наблюдению и проверке процесса функционирования экономического субъекта и выяснение фактического состояния финансового положения, результатов операций и движения денежных средств в аудируемой организации». Автор подчёркивает, что аудиторские внешние проверки проводят специализированные аудиторские фирмы или частные профессионалы-аудиторы на договорной основе, чаще всего за счёт средств проверяемой организации и по заказу её руководства [6].

А.А. Барабанова [4] отмечает, что признак независимости относится к внутреннему, а не внешнему виду аудита, что совершенно расходится с позицией других учёных ([5], [12]).

Большинство авторов сходятся во мнении, что внешний аудит — это отдельный независимый вид финансового контроля, осуществляемый частным аудитором или аудиторской организацией в обязательной или инициативной форме (официальное понятие «инициативный аудит» в федеральном законе отсутствует), открыто, по возмездному договору с аудируемым лицом для объективной оценки достоверности бухгалтерского учёта и отчётности, а также оказания консультационных услуг предпринимателям и государственным учреждениям.

Казалось бы, зачем специально обосновывать необходимость ввода в оборот понятия «внешний аудит»? Разделение общего контроля на внешний и внутренний логично, поскольку, хотя они взаимозависимы и взаимообусловлены, обе части единой системы контроля, различия между ними заметны в целях контроля, в объектах, в регламентации [5]. Но в действительности авторы не придают значения определению внешнего финансового аудита; при этом часто называя его «независимым» или даже «независимым внешним» контролем. Дам объяснение этому феномену.

Понятие «**внешний аудит**» недавно вошло в практику финансово-хозяйственной жизни России и поэтому не нашло своего места в классификации видов контроля. Из всех нормативных актов только в Правилах (стандартах) аудиторской деятельности встречается официальное определение внутреннего вида аудита: «Аудит внутренний — организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учёта и надёжностью функционирования системы внутреннего контроля» [22].

С учётом выводов [14] сформулирую понятие внешнего финансового контроля: «Аудит внешний — организованная частным аудитором либо аудиторской организацией на экономическом субъекте в интересах его собственников, аудируемого лица или третьих лиц внешняя система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учёта и надёжностью функционирования финансово-хозяйственных процессов».

Определение достаточно полно отражает мнение широкого круга экономистов, но не раскрывает принцип независимости в финансовом контроле, особенно в его обязательной форме.

Принципы осуществления внешнего аудита

В практической деятельности неверно выбранный вид метода внешнего аудита может быть неэффективным, трудным для исполнения, а в некоторых случаях даже невозможным ввиду обязанности аудитора проинформировать учредителей или руководителя аудируемого лица об обнаружении случаев нарушения законодательства Российской Федерации либо признаков (или риска) наступления неблагоприятных последствий [1]. На мой взгляд, такой способ информирования собственника аудируемого лица об обнаружении признаков финансовых нарушений недопустим, поскольку противоречит сразу двум принципам экспертной деятельности: независимости и конспирации. Рассмотрим их применительно к аудиту подробнее.

В литературе встречаются различные точки зрения относительно принципа аудиторской независимости [2; 3; 10; 11; 17–20]. Большинство исследователей рассматривают независимость аудитора как следствие его предпринимательской самостоятельности и фактически отождествляют независимость аудитора с внешним аудитом, рассматривая последний как проявление автономности воли и свободы в выборе методов и приёмов. На самом же деле основополагающий принцип «независимости», закреплённый в ст. 8 Федерального закона [1], если подходить к нему реалистично, попросту декларативен.

Более того, его неверное толкование даёт аудитору полную свободу действий. Аудитор сам волен выбирать, к кому и насколько попасть в зависимость, насколько глубоко копать, как решать конкретное дело и как вести себя при обнаружении неблагоприятных для заказчика свидетельств. А поскольку чётких критериев для оценки тщательности оказания сопутствующих услуг нет, то единственным сдерживающим фактором в соблюдении пределов независимости аудитора остаётся только его личная этика.

Согласно разъяснениям Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA), принцип независимости означает запрет любых деловых и финансовых отношений представителя аудиторской профессии с аудируемым экономическим субъектом, поскольку может привести к утрате аудитором беспристрастности, то есть вызвать соблазн подготовить некорректное (ложное) заключение о действительном состоянии дел в аудируемой компании, в деятельности которой аудитор заинтересован.

Помимо международных стандартов отечественный аудитор при заключении договора с заказчиком руководствуется рекомендациями и примерами, одобренными Советом по аудиторской деятельности. Как следует из п. 1.1 разд. 1, предметом договора на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности является обязанность аудитора провести аудит, а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Действовать по возмездному договору означает следовать правилам рыночной экономики, законам рынка. С одной стороны, предпринимательская основа обуславливает необходимость получения дохода, обеспечивающего выживание в условиях рыночной конкуренции. С другой стороны, аудиторские проверки проводятся и оплачиваются теми компаниями, которые подлежат аудиту, то есть заказчиками, и, следовательно, это противоречит разъяснению институтом AICPA принципа независимости. Вывод: аудитор и аудируемое лицо являются взаимозависимыми лицами.

Похожей позиции придерживаются Т.Г. Шешукова и А.В. Береснева [18]. Они раскрывают двойственную и противоречивую сущность внешнего финансового контроля. Аудиторские организации по целевой установке аналогичны множеству других компаний, оказывающих услуги: юридические, бухгалтерские, медицинские, туристические, бытовые. Но аудитор принимает обязанность действовать в высоких интересах общества, то есть независимо и беспристрастно. М.Г. Лещёва, Ю.М. Склярова, И.В. Таранова видят причину неэффективности аудитора именно в финансовой зависимости, которая, по их словам, проявляется через ограниченность используемых аудитором ресурсов, жажду наживы, отсутствие ответственности менеджмента организации и аудитора [14]. О стремлении получить прибыль нечестным путём, пренебрежении этическими нормами, сговоре аудитора с руководством аудируемого лица и их обоюдном стремлении получить выгоду от взаимодействия пишут И.В. Ментюков и В.В. Перов [16].

А.И. Кузнецова, К.Г. Буневич при рассмотрении методов выявления финансовых нарушений отмечают желание заинтересованных лиц тщательно скрыть отдельные статьи финансовой отчётности, сведения о детальных проверках операций, остатках по бухгалтерским счетам [13]. К причинам сокрытия материалов, в обнародовании которых собственники предприятия не заинтересованы, учёные относят особенности «нашей стези». Подобное возможно при сговоре между недобросовестным аудитором и менеджментом, при общем противоречии основам правопорядка, нравственности, этики.

Итак, аудит может и должен осуществлять специалист, финансово независимый от органа управления аудируемого лица. Только будучи финансово независимым, аудитор сможет в полной мере реализовать данное ему законом право обнародовать те или иные свидетельства о готовящемся, длящемся или совершённом финансовом правонарушении. В этом случае никто не обяжет аудитора сообщить представителю

аудируемой компании об обнаруженных существенных негативных фактах. Даже наоборот — действуя по закону, аудитор будет обязан сохранить в тайне обнаруженные им компрометирующие свидетельства, чтобы своевременно уведомить правоохранительные органы об обнаруженных признаках преступления.

Способность сохранять в тайне от заинтересованных лиц сведения о совершённом, длящемся или планируемом правонарушении называется *конспирацией*. Принцип конспирации во внешнем аудите означает установление специального порядка получения, оформления, хранения и использования финансовой информации, в обнародовании которой представитель аудируемого лица в силу ряда причин, например из корыстных побуждений, совершенно не заинтересован. И напротив, необходимость обсуждения и согласования обнаруженных негативных свидетельств с аудируемым лицом следует рассматривать как фактор, оказывающий разрушительное влияние на независимость внешнего аудитора или как меру, ограничивающую её.

Ещё одна базовая причина низкой эффективности аудиторских заключений объясняется принятием поправок в Федеральный закон № 307-ФЗ, в связи с которыми общества с ограниченной ответственностью (самая многочисленная форма предпринимательской самоорганизации) получили право заменить обязательный аудит на инициативный. Именно в подмене обязательного аудита его инициативной формой М.Г. Лещёва, Ю.М. Складорова, И.В. Таранова [14] видят причины существенного сокращения доли заказов среди представителей малого бизнеса.

Л.И. Воронина [7] и Е.Б. Герасимова [9] объясняют проблему неэффективности внешнего аудитора умышленным созданием на предприятии условий для финансовых махинаций, некорректным составлением финансовой отчётности, несовершенством методологии бухгалтерского учёта, а также тем, что числовая бухгалтерская картина не даёт всей необходимой информации о затратах на качество.

В обобщённом виде причины, из-за которых заключения аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут стать эффективными, исполнимыми и качественно возможными, сводятся к следующим.

- ♦ *Информационные*: отсутствие или искажение бухгалтерской документации аудируемого лица; недостаточная информативность аудитора.
- ♦ *Профессиональные*: низкая компетентность аудитора; отсутствие у аудитора понимания необходимости следовать в аудиторской деятельности принципам независимости и конспирологии.
- ♦ *Этические*: пренебрежение этическими нормами, сговор заинтересованных лиц, финансовая зависимость аудитора от аудируемого лица.
- ♦ *Законодательные*: отсутствие единой методологии проведения внешнего аудита и его места в системе общего финансового контроля.

Подводя итог вышесказанному, отмечу необходимость концентрации усилий в разработке методик проведения внешнего аудита с учётом следования принципам независимости и конспирации, а также особенностей, ориентированных на отечественный малый и средний бизнес. В настоящее время автором разрабатывается методика проведения детективной формы внешнего аудита.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // Российская газета. Федеральный вып. № 4824 (0). — 2008. — 31 дек.
2. Анохова Е.В. Роль саморегулируемых организаций в создании условий справедливой конкуренции на рынке аудита // Аудитор. — 2013. — № 3. — С. 17–27.
3. Арабян К.К., Давыдова И.В. Аудит как независимая форма финансового контроля: миссия и ожидания пользователей // Аудитор. — 2013. — № 10. — С. 16–22.

4. *Барабанова А.А.* Внешний и внутренний аудит, как инструмент обеспечения устойчивого развития кредитной организации // *Аллея Науки*. – 2017. – № 9. – С. 3.
5. *Бобошко В.И.* Взаимосвязь внутреннего и внешнего финансового контроля // *Инновационное развитие экономики*. – 2013. – № 2 (14). – С. 66.
6. *Бобошко В.И.* Система внешнего финансового контроля // *Вестник Московского университета МВД России*. – 2012. – № 11. – С. 113–115.
7. *Воронина Л.И.* Теоретические и прикладные аспекты планирования внешнего аудита // *Вестник финансового университета* – 2013. – № 5 (77). – С. 82.
8. *Ганин А.В.* Разработка общего плана и программы проведения внешнего аудита // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2012. – № 2 (241). – С. 55.
9. *Герасимова Е.Б.* Формирование и развитие процедур операционного аудита систем менеджмента качества предприятия и организации // *Вестник ТГУ*. – 2008. – № 9 (65). – С. 404.
10. *Гизятова А.Ш.* Философская герменевтика в контексте феноменологии аудита бухгалтерской отчётности субъекта экономики // *Аудит и финансовый анализ*. – 2014. – № 1. – С. 155–159.
11. *Грязнова А.Г.* Для повышения престижа аудитора как независимого эксперта и контролера предстоит ещё очень большая работа // *Аудиторские ведомости*. – 2014. – № 5. – С. 3–12.
12. *Каральник А.М., Кулаговская Т.А.* Внешний и внутренний аудит: различия и взаимодействие // *Материалы II ежегодной научно-практической конференции Северо-Кавказского федерального университета «Университетская наука – региону»* / под ред. Л.И. Ушвицкого, Н.Н. Яковенко. – Ставрополь: Издательско-информационный центр «Фабула», 2014. – С. 183.
13. *Кузнецова А.И., Буневич К.Г.* Аудиторские методы выявления финансовых нарушений // *Вестник Московского университета имени С. Ю.Витте. Серия 1: Экономика и управление*. – 2015. – № 4 (15). – С. 39.
14. *Лещёва М.Г.* Проблемы развития и направления модернизации современной экономики: монография / М.Г. Лещёва, Ю.М. Скларова, И.В. Таранова, И.А. Демченко, А.В. Нестеренко, Т.Ю. Бездольная, Е.А. Батищева, Т.А. Башкатова, Т.Н. Стеклова, А.Н. Стеклов, Т.Н. Урядова, Н.Ф. Криворотова, М.А. Харченко, Н.А. Мирошниченко, А.А. Богословский, Т.Ф. Кибизов, С.А. Шакиров. – Ставрополь, 2014. – С. 176–178.
15. *Макаренко Е.Н.* Система внутреннего и внешнего аудита в условиях функционирования МСФО и МСА // *Экономические и гуманитарные науки*. – 2010. – № 11 (226). – С. 30.
16. *Ментюков И.В., Перов В.В.* Институциональные риски в аудите // *Вестник АСКОР*. – 2011. – № 4 (19). – С. 200.
17. *Мнацаканян А.Г.* Проблемы сохранения независимости аудитора в контексте финансово-экономического кризиса // *Экономика и управление*. – 2011. – № 7. – С. 70–74.
18. *Шешукова Т.Г., Береснева А.В.* Применение статистических методов в аудиторской выборке // *Аудит и финансовый анализ*. – 2014. – № 2. – С. 173–178.
19. *Flint D.* Philosophy and principles of auditing: an introduction // London: Palgrave Macmillan, 1988.
20. *Demb A., Neubauer F.* The corporate board: confronting the paradoxes // *Long Range Planning*. 1992. Vol. 25. № 3. P. 9–20.
21. Правила независимости аудиторов и аудиторских организации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_174392

Статья поступила в редакцию 21 мая 2018 г.