

**Н. Т. Лабынцев<sup>1</sup>**

докт. экон. наук, профессор, декан учетно-экономического факультета Ростовского государственного экономического университета («РИНХ»)

**И. С. Моложавенко<sup>2</sup>**

аспирант кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета («РИНХ»)

## **СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКИ**

### **Два подхода к регулированию аудиторской практики**

Современное состояние международной аудиторской практики складывалось в условиях серьезной конкурентной борьбы, сопровождавшейся множеством исследований и широких публичных обсуждений, созданием прочной правовой основы, подробной разработкой форм ее организации, изданием постепенно пополняющихся обширных методических материалов для аудиторов. В них определены и классифицированы основные понятия, термины, категории аудиторской деятельности (Маренков, 2005; Суглобов, 2005).

Сегодня аудит объединяет в себе подходы и традиции не только подтверждающего, но и системно-ориентированного аудита, основанного на статистических либо нестатистических выборочных исследованиях.

Исторически сложились две концепции регулирования аудиторской деятельности. Одна из концепций характерна для англоязычных стран (США, Великобритания), где аудиторская деятельность саморегулируется преимущественно профессиональными организациями.

Вторая получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, Германия. В них аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На последние фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Рассмотрим реализацию этих двух систем на примере США и Франции.

В США в основу аудиторского дела положена британская практика аудита. Главное отличие здесь состоит именно в доминировании негосударственного регулирования аудиторской деятельности. В 1886 г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, который положил начало процессу образования аудиторских фирм. В 1887 г. была образована ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность — в частности, должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности

<sup>1</sup> Эл. адрес: uel2@rsue.ru

<sup>2</sup> Эл. адрес: lamiaposta@yandex.ru

в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

В США в условиях стремительного развития американской экономики конца XIX — начала XX в. возникла потребность в быстрых темпах проведения проверок, а следовательно — в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали практиковать применение «тестового аудита», сбора свидетельств о деятельности фирмы у партнеров по бизнесу с целью проверки операций, а также сбор свидетельств о деятельности фирм у партнеров по бизнесу. Учитывая интересы инвесторов, они стали уделять большее внимание подтверждению оценок актива и пассива. Все эти новшества спровоцировали (обусловили) существенное расширение задач аудита. В Соединенных Штатах развивался независимый аудит в современном смысле слова, необходимость его диктовалась в значительной мере спросом кредиторов, особенно банков на надежную финансовую информацию, на основе которой они могли принимать решения о предоставлении кредита. Это привело к разработке новых методов аудита и подходов к стандартизации аудиторской практики.

На данный момент в США имеются два типа профессиональных негосударственных аудиторских организаций (Панкова, 2001). Один из них представлен на общенациональном, федеральном уровне и называется Американским Институтом дипломированных присяжных бухгалтеров. Существуют также профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров (рис. 1).

С одной стороны, очевидно, что профессиональное регулирование ведет к постоянному совершенствованию профессии и профессиональных навыков ее представителей. Профессиональному сообществу необходимо повышать свою репутацию, что неизменно сказывается на повышении качества работы, развитии саморегулируемых организаций, проведении различных семинаров и консультаций для своих членов с целью повышения их квалификации. При этом разработка стандартов аудиторской деятельности негосударственными органами, в частности, позволяет учесть тонкости работы аудитора и отразить их

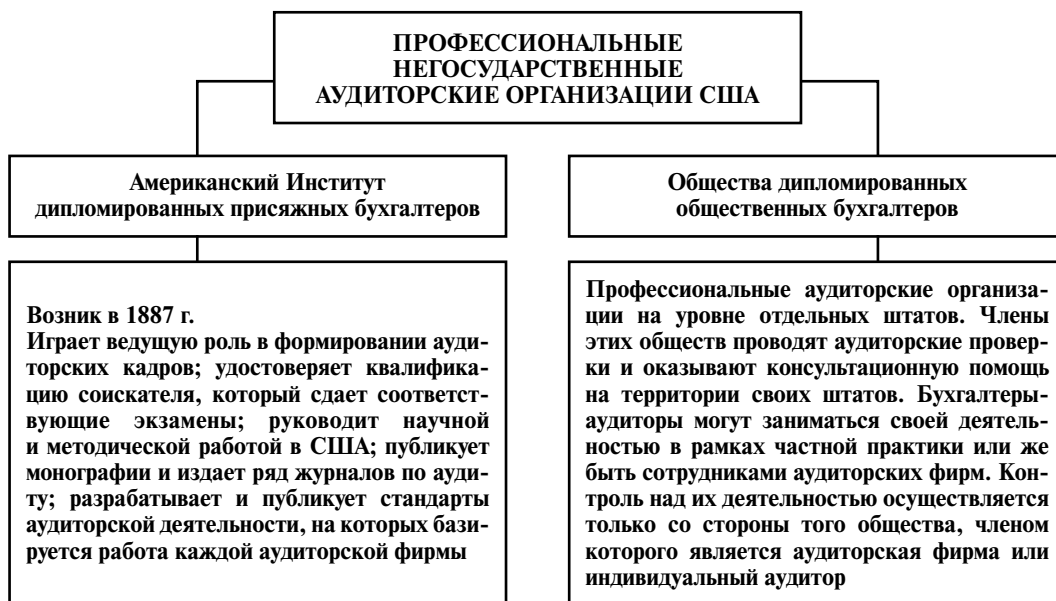


Рис. 1. Профессиональные негосударственные аудиторские объединения в США

в стандартах и положениях. Казалось бы, эти факты говорят о явных преимуществах саморегулирования над государственным контролем. Однако скандал, связанный с крупнейшими субъектами экономики США Enron — Arthur Andersen показал, что в системе абсолютного саморегулирования существуют явные недостатки (Галузина, 2006). Enron — седьмая компания США по объему выручки — «превращала» свои долги в доходы, необоснованно завысив прибыль на 580 млн долл. При этом аудитор фирмы Arthur Andersen показывал достоверность сфабрикованных документов об экономическом состоянии. После того как в 2001 г. нарушения вскрылись, компания потерпела банкротство, а ее акции резко упали в цене (от 80 долл. до 1 долл.). В результате пострадали не только инвесторы, но и сотрудники Enron, оставшиеся без работы и пенсионных накоплений.

Проверка деятельности аудиторских фирм повлекла еще ряд банкротств: в июле 2002 г. в США заявление о банкротстве подал WorldCom — одна из крупнейших телекоммуникационных компаний. По оценке, сделанной в конце 2003 г., приписки активов в финансовой отчетности составляли около 12 млрд долл. В декабре 2003 г. началось банкротство итальянского Parmalat, после того как стало известно об отражении в активах компании несуществующего банковского счета на сумму 3,9 млрд долл.

Федеральный судья города Хьюстон вынесла решение по урегулированию спора между бывшим членом тогда еще Большой аудиторской пятерки Arthur Andersen и инвесторами павшего энергетического гиганта Enron. Сумма «урегулирования» составила 72,5 млн долл. Решение судьи приблизило завершение долгого судебного разбирательства, причиной которого является иск от бывших инвесторов Enron против тех, кого они посчитали причастными к крушению компании. Суммарная величина иска составила 40 млрд долл.

В ходе разбирательств Arthur Andersen не признал себя виновным в каких-либо нарушениях, тогда как адвокаты пострадавших сторон утверждали, что вышеназванная сумма в 40 млрд долл. — лишь минимальная величина, которую инвесторы могут рассчитывать получить с бывшего аудиторского гиганта.

Между тем продолжают процессы против других финансовых групп, участвовавших в финансировании Enron. Адвокатам к настоящему времени удалось собрать уже 7,3 млрд долл. компенсационных с Canadian Imperial Bank of Commerce (CIBC), JP Morgan и Citigroup.

В целях оценки контроля качества работы аудиторов Департамент финансового консультирования аудиторской компании Deloitte (Deloitte Financial Advisory Service) провел онлайн-исследование методов, применяемых американскими компаниями для борьбы с финансовым мошенничеством. Согласно их выводам, несмотря на ужесточение регулирующего законодательства, последовавшего за чередой корпоративных скандалов под маркой Enron, подход коммерческих организаций остается весьма формальным: 75% из них подтвердили наличие программ, позволяющих фиксировать и предотвращать факты корпоративного мошенничества, однако лишь 13% имеют полноценные группы реагирования, способные проводить внутрикорпоративные расследования всех таких случаев. Интернет-опрос проводился среди 500 представителей компаний, включая менеджеров высшего звена. Исследование затронуло преимущественно энергетические, производственные и финансовые фирмы. Согласно заключению Департамента финансового консультирования аудиторской компании Deloitte среди результатов опроса выделяются следующие:

- почти 60% представителей компаний отметили, что, по их данным, число внутренних и внешних расследований, связанных с финансовой отчетностью, возрастет на протяжении двух следующих лет;

- 46% признались, что им доводилось отвечать на прямые запросы со стороны Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC) или Министерства юстиции США (Department of Justice, DOJ);
- практически 36% респондентов, которым доводилось осуществлять внутрикорпоративные расследования, сообщили, что расследования оказались безрезультатными: не было выявлено никаких аномалий с финансовой отчетностью.

Компании постепенно начинают осознавать всю важность этой стороны их профессиональной деятельности и уделяют ей все больше внимания. Для повышения уровня качества предполагается проводить такие проверки регулярно и создать универсальные программы контроля. Однако до этого пройдет еще немало времени методологических исследований и апробирования. Таким образом, очевидно: абсолютное саморегулирование не может являться единственным методом контроля качества аудиторской деятельности.

В качестве примера альтернативного метода регулирования рассмотрим систему, действующую во Франции. Система регулирования бухгалтерского учета и аудита во Франции существенно отличается от англосаксонской модели. Фундаментом системы учета и аудита здесь служит Коммерческий кодекс, законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы нормативных актов является Национальный бухгалтерский кодекс. Этот основополагающий документ в том числе включает и единый план счетов бухгалтерского учета.

Во Франции существуют две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в стране (рис. 2).

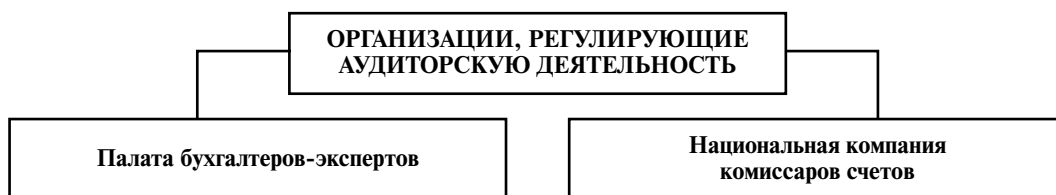


Рис. 2. Схема организаций, регулирующих аудит во Франции

Палата бухгалтеров-экспертов была создана в 1942 г. Спустя три года деятельность Палаты была регламентирована правительственным декретом. Эта палата находится под опекой министра экономики и финансов.

Национальная компания комиссаров по счетам Франции регулирует аудиторскую деятельность и объединяет в своих рядах аудиторов и аудиторские фирмы в регионах. Аудиторы и аудиторские фирмы Франции свои членские взносы перечисляют региональным отделениям, а региональные отделения — Национальной компании комиссаров по счетам. Все эти и другие требования во Франции закреплены законодательно и являются обязательными к выполнению.

Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, а вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. Комиссары по счетам осуществляют наиболее ответственные проверки, профессия бухгалтера-эксперта не столь строго регламентируется государственными органами.

Кроме вышеназванных организаций, 1 августа 2003 г. был создан Высший совет по аудиту. Он является независимым административным органом при министерстве юстиции.

Задачи Совета включают:

- определение и пропаганду принципов профессиональной практики и профессионального поведения аудитора;
- вынесение заключений в отношении норм профессиональной деятельности, выработанных Национальной компанией аудиторов перед их утверждением министром юстиции, Кодекса профессиональной этики до того, как он будет утвержден приказом;
- контроль за тем, чтобы аудитор, которому поручена проверка той или иной компании, не выступал одновременно в качестве консультанта этой компании;
- определение направлений, рамок и форм периодических контрольных проверок работ аудиторов и контроль за правильным осуществлением таких проверок;
- установление и поддержание хороших отношений с другими государственными органами, которые обладают аналогичными функциями.

При выполнении контрольных проверок Высший совет по аудиту определяет согласно своим функциям направление, рамки и методы проведения проверок; следит за осуществлением проверок и проводит последующий контроль, отвечает на принципиальные профессиональные вопросы.

Программа проведения проверок качества разработана наблюдательным органом Высшего совета аудиторов в лице комитета контроля качества.

При проведении проверки качества аудиторской деятельности во Франции применяются два подхода:

- «горизонтальный» подход, в соответствии с которым проверяются все профессиональные аудиторы и все виды аудиторских заданий;
- «вертикальный» подход, который предусматривает подробное изучение файлов аудиторских проверок общественно значимых компаний; одновременно осуществляется проверка применяемых аудиторами процедур.

Контроль качества аудита (надзор, представление отчетности, инспектирование) осуществляется на национальном или региональном уровне в зависимости от вида проверки (табл. 1).

Кроме того, на национальном уровне действует комитет, занимающийся ведением списка лиц, допущенных к выполнению аудиторских обязанностей, дисциплинарная палата и контрольные органы, осуществляющие надзор над деятельностью Высшего совета. На региональном уровне создаются департаментские Советы, департаментские дисциплинарные палаты и органы контро-

Таблица 1

Схема системы контроля качества аудита во Франции

«Горизонтальная» проверка	«Вертикальная» проверка компаний, акции которых обращаются на фондовой бирже	«Вертикальная» проверка других общественно значимых компаний (банков, страховых компаний, крупных некоммерческих объединений)
Региональный уровень	Национальный уровень	Региональный уровень
	Координирование действий с региональными институтами, которые отвечают за следующие мероприятия в течение того же периода: <ul style="list-style-type: none"> <li>• проверку качества других обязательных аудиторских проверок, которые проводятся аудиторами компаний, зарегистрированных на бирже, или общественно значимых компаний;</li> <li>• проверку правильности применения процедур и стандартов аудита другими дипломированными аудиторами, которые работают в проверяемой аудиторской организации (или ее подразделениях);</li> <li>• организацию «горизонтальной» проверки других дипломированных аудиторов, которые работают в данной аудиторской организации</li> </ul>	

ля за деятельностью департаментского Совета. Особо следует отметить, что в состав контрольных органов входят правительственные комиссары, назначаемые Министерством экономики и финансов. Усиление функции государства в регулировании аудиторской деятельности проявилось еще и в том, что был создан Совет по финансовой безопасности в составе 12 человек: три представителя Минюста, один — Минфина, один президент фондовой биржи, один профессор университета, три аудитора, в том числе два с опытом аудита госкомпаний, три специалиста по образовательной деятельности. Такой надзорный орган решает все проблемные вопросы, возникающие в развитии аудита, в отношениях между аудиторами и собственниками, а также осуществляет дисциплинарную функцию, вплоть до отзыва лицензий.

Таким образом, французская система государственного контроля аудиторской деятельности включает определение целей и задач профессиональной организации, в том числе ее основных характеристик, начиная с правомочности аудиторской профессии и заканчивая внутренними правилами деятельности; общих положений с разработкой норм и правил контроля качества; степени вмешательства государственных властей; организационной структуры; организации региональных отделений, статуса национальной организации; задач и деятельности региональных и национальных советов с их полномочиями, комитетов и рабочих групп; выработки доктрины; источников финансирования; организации секретариата; регламента страхования и ряда других, включая детальную проработанность инструкций и вопросников.

С одной стороны, безусловно, детальный контроль государственных органов над деятельностью аудиторских фирм в определенной степени сдерживает развитие профессии как таковой. Однако отметим, что нам не известны примеры несостоятельности принятой во Франции системы контроля качества, которая привела бы к таким громким скандалам, как описанная выше ситуация Enron — Arthur Andersen.

Кроме того, в духе тенденций централизации не так давно Американский Институт сертифицированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) и еще восемь публичных аудиторских компаний (включая представителей «Большой четверки») объявили о создании новой организации с целью оказания помощи инвесторам в условиях глобализации финансовых рынков и усложнения финансовой системы. Общее направление работы Центра качества аудита (the Center for Audit Quality, CAQ) будет заключаться в повышении доверия аудиторской деятельности в США за счет повышения его качества. Это планируется осуществлять путем внесения конструктивных предложений, касающихся ключевых, основополагающих ценностей аудиторской профессии, таких понятий, как честность, объективность, доверие (Суглобов, 2005).

Центр качества аудита выступит связующим звеном между аудиторскими компаниями и ключевыми фигурами корпоративного сектора и инвесторами — целью «переговоров» станет обсуждение наиболее важных для функционирования рынков капитала вопросов. Подобные дискуссии планируются к проведению на регулярной основе. Представители Центра будут выступать ключевыми фигурами, делая конкретные предложения по улучшению действующей системы финансовой отчетности на основе проведенных заранее исследований.

В создании новой организации принимали участие следующие компании: BDO Seidman LLP, Crowe Chizek and Company LLP, Deloitte & Touche USA LLP, Ernst & Young LLP, Grant Thornton LLP, KPMG LLP, McGladley & Pullen LLP, PricewaterhouseCoopers LLP, а также представители более мелких аудиторских фирм. Членство в организации является открытым для всех аудиторских компа-

ний, зарегистрированных в Совете по надзору за учетом в публичных компаниях (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB).

Управление Центром будет осуществлять Совет, в состав которого войдут исполнительный директор АICPA, исполнительные директора шести крупнейших аудиторских компаний и еще двух аудиторских фирм, не имеющих постоянного членства, а также наиболее значимые фигуры американской деловой общест-венности (инвесторы и главы коммерческих структур).

Таким образом, на сегодня и в США приходят к мнению о необходимости существования единого центра контроля за аудиторской деятельностью, так как абсолютная неподконтрольность объединений может привести к негативным последствиям, примером которых явились скандалы по поводу финансовых махинаций в крупных западных компаниях, что, бесспорно, приводит к дискредитации профессиональной репутации.

Обратимся к опыту современной российской практики.

### **Регулирование аудита действующим российским законодательством**

В соответствии с Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», саморегулирование — это самостоятельная и инициативная деятельность субъектов предпринимательства, содержанием которой являются разработка и установление правил и стандартов предпринимательской или профессиональной деятельности, а также осуществление контроля за их соблюдением. При этом под субъектами предпринимательской деятельности понимаются зарегистрированные в установленном порядке лица, осуществляющие указанную деятельность, регулируемую в соответствии с федеральными законами.

Саморегулирование субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности в соответствии с Законом «О саморегулируемых организациях» осуществляется на условиях их объединения в саморегулируемые организации. При этом саморегулируемыми организациями признаются созданные в целях саморегулирования на условиях участия (членства) негосударственные некоммерческие организации, объединяющие субъектов предпринимательской деятельности по признаку единства отрасли или рынка производимых товаров (работ, услуг) или объединяющие субъектов одного вида профессиональной деятельности.

Некоммерческая организация признается аккредитованным профессиональным аудиторским объединением лишь при условии ее соответствия всем перечисленным выше признакам. В соответствии с п. 3 ст. 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» к числу необходимых требований относятся также следующие:

- объединение в составе аккредитованного профессионального аудиторского объединения должно иметь в качестве его участников не менее 500 аудиторских фирм или 700 индивидуальных аудиторов;
- наличие у саморегулируемой организации опубликованных правил и стандартов предпринимательской или профессиональной деятельности, обязательных для выполнения всеми участниками аккредитованного профессионального аудиторского объединения;
- наличие у аккредитованного профессионального аудиторского объединения механизмов обеспечения ответственности его участников перед потребителями.

Некоммерческая организация приобретает статус аккредитованного профессионального аудиторского объединения с момента включения ее в единый государственный реестр саморегулируемых организаций.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение может также иметь свои территориальные представительства для решения региональных во-

просов, проведения курсов повышения квалификации в отдельно взятом округе (регионе, области).

Отдел по рассмотрению кандидатур по вступлению в аккредитованное профессиональное аудиторское объединение рассматривает подаваемые заявки от аудиторских фирм, изучает информацию о потенциальном члене объединения. Основное решение о принятии или отклонении заявки принимается на Совете аккредитованного профессионального аудиторского объединения. Контроль качества аудиторской деятельности фирм — членов аккредитованного профессионального аудиторского объединения предполагается проводить отдельному подразделению путем привлечения работы внешних контролеров качества.

Исходя из вышеописанной структуры аккредитованного профессионального аудиторского объединения, определяемую действующим законодательством, можно представить в следующем виде (рис. 3).



Рис. 3. Схема структуры аккредитованного профессионального аудиторского объединения (АПАО)

Согласно пп. 5—7 ст. 17 Закона «Об аудиторской деятельности» помимо разработки и установления правил и стандартов деятельности организаций аккредитованное профессиональное аудиторское объединение осуществляет в отношении своих членов следующие основные функции:

- контролирует предпринимательскую или профессиональную деятельность своих участников на предмет соблюдения правил и стандартов аккредитованного профессионального аудиторского объединения;
- разрабатывает и устанавливает правила участия (членства) в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении, размер и порядок внесения вступительного и ежегодного членских взносов;
- осуществляет контроль и привлекает к ответственности участников аккредитованного профессионального аудиторского объединения за нарушение требований устава, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, кодекса этики, правил и стандартов саморегулируемой организации;
- ведет реестр своих членов и предоставляет информацию, содержащуюся в реестре, единому общероссийскому аудиторскому объединению для ведения единого реестра аудиторов;
- организует профессиональное обучение, аттестацию, повышение квалификации аудиторов и др.

Очевидно, что аккредитованное профессиональное аудиторское объединение законодательно наделяется довольно важными управленческими функциями не только в сфере контроля за деятельностью своих членов, но и участия в составлении нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность. Роль саморегулирования заметно повышается в последнее время.



Однако нужно отметить и ограничения аккредитованного профессионального аудиторского объединения по видам деятельности, которые выражаются в следующем:

- саморегулируемая организация не вправе осуществлять деятельность и совершать действия, влекущие возникновение или создающие угрозу возникновения конфликта интересов аккредитованного профессионального аудиторского объединения с интересами объединенных в его составе участников;
- не имеет права осуществлять предпринимательскую деятельность, являющуюся предметом саморегулирования для данного аккредитованного профессионального аудиторского объединения;
- не имеет права учреждать и становиться акционером (участником) любых хозяйственных обществ и товариществ, осуществляющих предпринимательскую деятельность, являющуюся предметом саморегулирования для данной саморегулируемой организации.

Постоянно действующий коллегиальный орган управления аккредитованного профессионального аудиторского объединения формируется из числа физических лиц — участников и (или) представителей юридических лиц-участников, а также независимых членов.

Стоит отметить, что регулирующие органы Российской Федерации могут привлекать АПАО к участию в подготовке проектов законодательных и иных нормативных актов Российской Федерации по вопросам, связанным с предметом саморегулирования, поскольку члены аккредитованного профессионального аудиторского объединения — это компетентные работники, достигшие определенного уровня знаний в своей профессии, следовательно, знают глубину и необходимость принятия определенных законодательных актов, поправок в уже существующие, которые действительно актуальны на данный момент и могут помочь в решении назревших проблем аудиторской деятельности. Регулирующим органам предписывается направлять в АПАО проекты нормативных правовых актов не позднее чем за тридцать дней до их представления на утверждение. В свою очередь, саморегулируемые организации в течение десяти дней с даты получения проектов нормативных правовых актов направляют в регулирующие органы заключения по результатам проводимых ими экспертиз проектов актов. Проекты нормативных правовых актов представляются на их утверждение (принятие) вместе с заключением АПАО.

Отсюда можно сделать вывод о перспективной большой роли АПАО не только в процессе аудита, проверке достоверности работы аудиторских фирм, но и об определенном влиянии мнения членов АПАО в законодательной среде Российской Федерации.

Конечно, не следует ожидать незамедлительного качественного улучшения работы отечественных аудиторских фирм — ведь для того чтобы наладить достоверную работу за рубежом, потребовался не один десяток лет. Необходимо время для накопления опыта и навыков в сфере саморегулирования, и затем станут возможны результаты, проявляющиеся в повышении качества контрольных функций АПАО.

Добавим, что, несмотря на видимую целесообразность такого вида контроля, как саморегулирование, в свете последних событий не стоит забывать — американская система, на которую сейчас ориентируют аудиторскую деятельность в Российской Федерации, дала определенный сбой, и вполне вероятно неоправданность абсолютного саморегулирования аудиторской деятельности.

Как отмечалось выше, до недавнего времени и в США, и в Англии аудит полностью регулировался профессиональными объединениями. Но после громко-

го скандала, связанного с делом Enron—Andersen, в этих странах были созданы государственные надзорные органы, которые призваны жестко контролировать работу аудиторов. В Германии же аудит и бухгалтерский учет находятся под контролем Министерства юстиции, а во Франции — Министерства экономики и финансов. Иными словами, в большинстве развитых стран аудит на данном этапе развития не является самостоятельным, а напротив, не просто регулируется профессиональным сообществом, но и находится под пристальным влиянием государства и его органов.

### **Развитие контроля аудиторской деятельности саморегулируемыми организациями**

В России саморегулирование как таковое — это уникальное явление, для российской экономики более привычным является именно жесткое государственное регулирование, которое очерчивает рамки функционирования фирм (аудиторских или иных). У нас нет опыта самоуправления, который помог бы наладить эффективно действующую среду самостоятельного регулирования такой огромной и очень важной для экономики сферы деятельности, как аудиторская.

По нашему мнению, так или иначе неизбежно сохранение единого центра регулирования аудиторской деятельности. Исторические примеры показывают, что нельзя отпускать важные сферы экономики (а тем более развивающиеся) без регулирования со стороны единого центра (государственного или негосударственного, но в любом случае компетентного и независимого) хотя бы в какой-то степени.

Поэтому вполне вероятно, что возникнет необходимость в формировании единого регулирующего органа в сфере аудита. Так, как уже отмечалось выше, в США уже создан и функционирует Центр качества аудита, чья деятельность заключается в повышении доверия к аудиторской деятельности. Управление Центром призван осуществлять Совет, в состав которого войдут исполнительный директор АICPA, исполнительные директора шести крупнейших аудиторских компаний и еще двух аудиторских фирм, не имеющих постоянного членства, а также наиболее значимые фигуры американской деловой общественности (инвесторы и главы коммерческих структур).

По аналогии вероятно создание подобного независимого Совета, в состав которого могут входить исполнительные (генеральные) директора крупных аккредитованных профессиональных аудиторских объединений — ИПБРИА, АПР, МоАП и других, заинтересованные в качестве аудита инвесторы, партнеры и другие независимые лица. Ключевым словом здесь является «независимость», так как лишь в этом случае можно будет сказать, что ничьи конкретно взятые интересы не будут преобладающими и ведущими. Совет будет рассматривать все вопросы, связанные с эффективностью работы как самих аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, так и аудиторских фирм, с позиций профессиональной и абстрагированной от какой-либо ответственности, кроме юридической, точки зрения.

Такой подход позволит снизить вероятность нарушений в работе аккредитованных профессиональных аудиторских объединений по контролю за качеством исполнения профессиональной деятельности их членов, финансового провоза, которого так опасаются работники аудиторских фирм (например, большие суммы членских взносов), а также избежать сговоров между аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями и проверяемыми экономическими субъектами, которые могут повлечь за собой такие не-

благоприятные события, как сокрытие неточностей финансовой информации проверяемого экономического субъекта путем дачи заведомо ложного положительного аудиторского заключения. Структура данного органа может быть представлена в следующем виде (рис. 4).

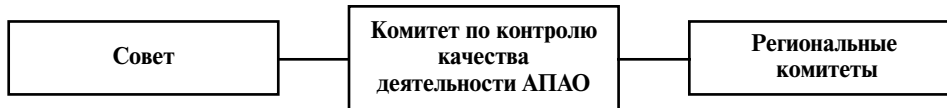


Рис. 4. Структура единого Центра контроля качества аудита в Российской Федерации

В данной схеме функционирования единого Центра контроля качества работа по проверке деятельности аккредитованного профессионального аудиторского объединения (включая непосредственную проверку работы их членов в случае необходимости) возлагается на региональные комитеты, которые, согласно названию, будут отвечать за качественность и достоверность информации о деятельности аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов — членов определенного аккредитованного профессионального аудиторского объединения в отдельно взятом регионе Российской Федерации. Все данные о проведенных проверках и выявленных нарушениях предлагается представлять в комитет по контролю качества деятельности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений для вынесения мнения о работе аккредитованной организации. Он должен проводить анализ полученной информации, ее легитимности, достоверности, соответствия требованиям стандартов и формулировать свое мнение и предложения. Эти предложения вместе с проанализированной информацией передаются в Совет, который уже непосредственно решает, какие санкции применять к тому или иному аккредитованному профессиональному аудиторскому объединению в соответствии с документами, характеризующими отдельные аспекты их деятельности.

Расширенный вид системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности Российской Федерации в условиях перспективы перехода к саморегулированию, согласно представленным предложениям, может выглядеть следующим образом (рис. 5).



Рис. 5. Структура функционирования системы внешнего контроля качества аудита в Российской Федерации

На рис. 5 цифрами обозначены этапы взаимодействия элементов структуры внешнего контроля:

1 — контроль за деятельностью аудиторских фирм — членов аккредитованного профессионального аудиторского объединения внешними контролерами качества;

2 — региональные комитеты единого Центра контроля качества проводят проверку качества работы аккредитованного профессионального аудиторского объединения по отношению к своим членам;

3 — региональные комитеты направляют отмеченные в ходе исследования аккредитованного профессионального аудиторского объединения недостатки на рассмотрение Комитету по контролю качества деятельности АПАО;

4 — выводы и предложения Комитета по контролю качества деятельности аккредитованного профессионального аудиторского объединения предоставляются членам Совета единого Центра контроля качества для вынесения решения о реагировании на указанные отклонения в работе аккредитованного профессионального аудиторского объединения;

5 — Совет единого Центра контроля качества выносит решение о принятии мер по отмеченным нарушениям и уведомляет о них аккредитованное профессиональное аудиторское объединение, которое должно, в свою очередь, устранить недостатки в работе.

В условиях отсутствия опыта в сфере саморегулирования ответственность, хоть и малая, перед таким органом, как единый Центр качества, поможет аккредитованному профессиональному аудиторскому объединению избежать тех ошибок и просчетов, которые можно было наблюдать в странах Запада. Не должна подвергаться сомнению и деловая репутация аккредитованного профессионального аудиторского объединения, что также важно для упорядочения сферы саморегулирования и принятия ее аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами.

Таким образом, согласно нашему предложению, единый Центр контроля качества аккредитованного профессионального аудиторского объединения в перспективе может стать полноценным заменителем вида государственного регулирования аудиторской деятельности и вместе с тем поможет российскому аудиту без потерь перейти к способу саморегулирования аудита. Метод общественного регулирования путем контроля со стороны единого Центра является, по нашему мнению, наиболее оптимальной и отвечающей существующей экономической ситуации в России методикой регулирования и развития саморегулирования в аудите.

### Источники

*Галузина С. М.* Международный учет и аудит. М.; СПб., 2006.

*Маренков Н. Л.* Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. М., 2005.

*Панкова С. В.* Организация внешнего контроля качества аудиторских услуг в США // Аудитор. 2001. № 10. С. 46—49.

*Суглобов А. Е.* Контроль качества работы в аудите в соответствии с МСА // Аудит. 2005. № 6. С. 2—7.