

Внешние эффекты в экономике и аудите

External Effects in the Economy and Audit

УДК 336.1:657.6

DOI: 10.12737/article_5c88eff29f9149.69842635

Е.М. Гутцайт, д-р экон. наук, ведущий научный сотрудник Научно-исследовательского финансового института Минфина России

e-mail: egutzait@nifi.ru

E.M. Gutzait, Doctor of Economic Sciences, Leading Researcher, Scientific and Research Financial institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

e-mail: egutzait@nifi.ru

Аннотация. В статье рассматриваются внешние эффекты (преимущественно отрицательные) и их проявление в аудите. Показывается, что бухгалтерский учет, аудит и ряд смежных сфер деятельности могут порождать как положительные, так и отрицательные внешние эффекты. Исследуются общие черты отличия отрицательных внешних эффектов в экологии и в аудите. Кратко описывается несколько моделей формирования внешних эффектов в аудите и в смежных областях.

Ключевые слова: аудит, бухгалтерский учет, внешние эффекты, вредные выбросы, плата за ущерб, экстерналии.

Abstract. The article deals with external effects (mostly negative) and their manifestation in the audit. It is shown that accounting, audit and a number of related areas of activity can generate both positive and negative external effects. The article examines the similarities and differences of negative externalities in the environment and in auditing. Several models of externalities formation in audit and related areas are briefly described.

Keywords: audit, accounting, external effects, harmful emissions, damage fee, externalities.

Аудит в литературе рассматривается с различных позиций: как предпринимательская деятельность, как один из видов финансового контроля (наряду с государственным финансовым контролем, внутренним контролем и т.д.), как надстройка над бухгалтерским учетом, связанная с оценкой его достоверности и др. Однако чрезвычайно редко аудит рассматривается как источник внешних эффектов у хозяйствующих субъектов (ХС¹). Различным сторонам порождения внешних эффектов от аудиторских проверок и борьбе с отрицательными внешними эффектами, возникающими в аудите, посвящена данная статья.

Внешние эффекты в экономике

Внешними эффектами (экстерналиями) при некотором мероприятии называются выгоды или издержки, возникающие у стороны, которая в этом мероприятии непосредственно не участвует. Если такая сторона получает при этом мероприятии выгоду, то для

нее внешний эффект будет положительным, если она несет издержки — отрицательным. Часто в качестве указанного мероприятия выступает рыночная сделка двух ХС, а положительные или отрицательные внешние эффекты имеют место у третьих ХС.

Основатель теории внешних эффектов А. Пигу приводил такие примеры положительных внешних эффектов, как установка фонарей возле дверей частных домов (которые освещают не только двери, но и улицы), вложение средств в лесонасаждения в частных имениях. Были приведены им и примеры отрицательных внешних эффектов, когда некоторые ХС терпят некомпенсируемые убытки от деятельности других (необходимость дополнительных расходов на обучение полицейских и содержание тюрем при вложении средств в производство и продажу крепких напитков, более быстрое изнашивание дорожных покрытий в результате инвестирования ресурсов в развитие производства автомобилей) [1, с. 251–254].

В [2, с. 126–127] как примеры положительных экстерналиев рассматриваются вакцинация (выгоду получает не только сделавший

¹ ХС может быть как экономическим (предприятия, организации и т.д.), так и социально-экономическим (учреждения здравоохранения, регионы, муниципалитеты и т.п.).

себе прививку человек, но и окружающие его лица, поскольку он уже не сможет их заразить) и опыление пчелами посевов фермеров — в тех случаях, когда оно приводит к повышению урожая. Согласно [3, с. 371], «Развитие образования дает прекрасный пример достижения положительного внешнего эффекта. В обществе каждый его член выигрывает от того, что сограждане получают хорошее образование. Там же приводится другой пример такого же рода: фермер проводит оросительный канал на свой участок, вследствие чего качество соседних земельных участков улучшается без вложения капитала их владельцев.

Экономическая литература насыщена и иллюстрациями отрицательного внешнего эффекта. Например, в [2, с. 125, 127] идет речь об авиалиниях, которые не учитывают издержки, возникающие в результате постоянных полетов шумных самолетов над домами, расположенными возле аэропортов, и о фреоне, используемом, в частности, в холодильниках и разрушающем озоновый слой в атмосфере. При этом основные иллюстрации отрицательного внешнего эффекта в экономической литературе лежат в области экологии и связаны с непосредственным ущербом окружающей среде от разрешенной деятельности ХС: выбросы в воздух диоксида серы угольной электростанцией, вызывающие, кроме всего прочего, болезни дыхательных путей, отравление водных ресурсов сточными жидкостями, ухудшение условий существования животного и растительного мира — вплоть до полного вымирания некоторых их видов вследствие массовой вырубki лесов и т.п.

Не будет, на наш взгляд, преувеличением утверждать, что основное развитие теории внешних эффектов сегодня связано с проблемами защиты окружающей среды и государственного регулирования такой защиты. Действительно, бурный рост хозяйственных технологий сильно обострил теперь проблемы защиты окружающей среды, а регулирование отрицательных экстерналиев и актуальнее и сложнее, нежели регулирование положительных, тем более экологический ущерб ощущают на себе обычно большое количество лиц — физических и юридических.

Согласно [3, с. 373], существуют три основных пути сокращения вредных выбросов

в окружающую среду: установление норм (стандартов) по вредным выбросам, введение платы за последние и продажа временных разрешений на такие выбросы. Как неосновной путь можно отметить проведение переговоров между заинтересованными сторонами — подход, разработанный Р. Коузом и эффективный при ограниченном числе участников сделки (два-три)² [3, с. 372]. В [4, с. 703] приведен пример, когда используемые фермером удобрения попадают через грунтовые воды в пруд и губят там рыбу; владелец рыбного бизнеса может договориться с фермером об уменьшении за некоторую плату дозы вносимых удобрений — к обоюдной выгоде и без какого-либо привлечения государственного регулирования.

Путь установления норм по вредным выбросам, называемый еще прямым контролем, является в настоящее время в государственной политике США и многих других стран основным; нарушение установленных норм грозит виновным серьезными наказаниями вплоть до крупных штрафов и тюремного заключения [2, с. 127]. Однако определение количественных значений норм для конкретных загрязнителей окружающей среды достаточно проблематично, кроме того, такие нормы (стандарты) всегда считались весьма грубым инструментом регулирования выбросов [4, с. 700].

Введение платы за вредные выбросы базируется на том обстоятельстве, что оптимальный уровень их очистки с позиций общества обычно значительно выше, нежели с позиций порождающего их предприятия. В [4, с. 694–696] приведен условный числовой пример, когда с позиций выбрасывающей в воздух 400 тонн в год диоксида серы угольной электростанции оптимально очищать всего 50 тонн, а с общественных позиций — 250 тонн. Но для таких расчетов в реальных ситуациях надо получить точную количественную оценку (в денежном эквиваленте) каждого из вредных факторов, ввиду чего одной из серьезнейших проблем, связанных с проведением экономических исследований окружающей среды, является невозможность во многих случаях точной рыночной оценки ущерба, причинен-

² Этот путь малоинтересен для аудита, в частности потому, что при аудиторской проверке, скажем, крупных организаций, заинтересованных сторон обычно гораздо больше.



ного здоровью людей, природе и т.д. [4, с. 696]. Следует также подчеркнуть, что в некоторых случаях, исходя из технологических соображений, нереально производство с нулевыми вредными выбросами и что подобное требование «*может привести к исчезновению сталелитейной промышленности и отмене всего автомобильного движения*» [4, с. 695].

Третий путь вводит в действие рыночный механизм борьбы с загрязнением окружающей среды. В [4, с. 702] он описан на примере *торговли разрешениями на выброс* диоксида серы электростанциями; те компании, которые в состоянии без особых проблем снизить свои выбросы диоксида серы, продают часть своих разрешений другим, которые не имеют средств для установки очистных сооружений, но находят целесообразным купить соответствующее количество дополнительных разрешений на выбросы.

Важно отметить для дальнейшего, что во всех описанных выше ситуациях основной целью регулирования защиты окружающей среды является уменьшение отрицательного внешнего эффекта от выбросов, а не поддержка федеральных, региональных, местных или корпоративных бюджетов. Хотя в отдельных случаях может происходить «рокировка» этих двух целей.

Внешние эффекты в аудите

Аудит в узком смысле слова (а только о нем идет речь в данной статье)³ относится к оценке достоверности бухгалтерской отчетности [5, с. 12, 44–46]. Поэтому для начала полезно рассмотреть внешние эффекты от этой отчетности. Действительно, многие организации не только используют свою бухгалтерскую отчетность для внутренних нужд, но и ежегодно публикуют ее в средствах массовой информации⁴, что порождает внешние эффекты от этой отчетности, поскольку она задействуется — причем бесплатно — многими ХС при принятии ими различных управленческих решений.

Если бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях, то при-

нимаемые на ее основе решения будут чаще правильными, нежели в случае ее отсутствия; значит, внешние эффекты у таких ХС с вероятностью единица (или близкой к единице) будут положительными. По мере нарастания недостоверности отчетности вероятность и величина положительного внешнего эффекта у ХС уменьшаются, а отрицательного — возрастают. Если отчетность примет явно дезинформирующий характер, то внешний эффект от такой бухгалтерской отчетности можно будет считать в целом отрицательным; для ХС целесообразнее было бы ее просто игнорировать.

Бухгалтерская отчетность некоторых организаций, в частности перечисленных в [6, ст. 5, ч. 1], может подвергаться аудиту. Рассмотрим сначала двухситуационную модель аудита, когда основным результатом аудиторской проверки — аудиторское заключение — может быть либо положительным (бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях), либо отрицательным (бухгалтерская отчетность недостоверна)⁵. При «идеальном аудите» все ХС обладают точной информацией о том, достоверна или нет бухгалтерская отчетность проаудированной организации, ввиду чего управленческие решения у ХС будут чаще правильными, нежели в случае отсутствия либо игнорирования бухгалтерской отчетности; значит, внешние эффекты у таких ХС с вероятностью единица (или близкой к единице) будут положительными при любом уровне достоверности бухгалтерской отчетности⁶.

По мере нарастания «неидеальности аудита» вероятность и величина положительного внешнего эффекта у ХС уменьшаются, а отрицательного — возрастают. Если аудит примет явно дезинформирующий характер, т.е. будут близкими к единице вероятности риска необнаружения и риска «охаивания» достоверной бухгалтерской отчетности, управленческие решения у ХС будут обычно неадекватными; скорее всего, ему было бы лучше игнорировать бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. Другими словами, внешний

³ Аудит в широком смысле слова включает в себя, на наш взгляд, еще и операционный аудит, аудит учетной политики, экологический аудит и т.д.

⁴ В данном случае важно вынужденно (например, это субъекты обязательного аудита) или в добровольном порядке.

⁵ Подробнее об этой и о рассматриваемой ниже четырехситуационной модели аудита см. в [5, с. 176–186].

⁶ Фактически именно для этого был порожден в середине XIX в. современный аудит, хотя представления о внешних эффектах появились на несколько десятилетий позднее и без какой-либо связи с аудитом.

эффект тандема «бухгалтерская отчетность — аудит» можно будет в этих условиях считать в целом отрицательным.

Двухситуационная модель аудиторских рисков имеет право на существование как определенное приближение к действительности. Однако на практике аудиторское заключение может быть не двух, а четырех возможных типов: немодифицированное, выражающее мнение с оговоркой, отрицательное и с отказом от выражения мнения. Четырехситуационная модель, естественно, более адекватна реальной действительности. В ней аудиторский риск состоит не из двух, а из двенадцати компонент⁷. Переход тандема «бухгалтерская отчетность — аудит» от положительного внешнего эффекта к отрицательному при нарастании «неидеальности аудита» происходит здесь так же, как и в двухситуационной модели аудита, только теперь его дезинформирующий характер будет связан с предполагаемой близостью к единице не двух, а двенадцати вероятностей ошибочных аудиторских заключений.

Если взять за точку отсчета «идеальный аудит», то отход от него будет порождать для тандема «бухгалтерская отчетность — аудит» отрицательный внешний эффект, причем основной вклад в последний внесет — в полном соответствии с взглядами теоретиков и практиков аудита — риск необнаружения, т.е. вероятность того, что при недостоверной бухгалтерской отчетности будет выдано положительное аудиторское заключение (немодифицированное или выражающее мнение с оговоркой). И как в случае экологического ущерба число лиц, несущих потери от необнаружения существенных искажений бухгалтерской отчетности (акционеры ХС, потенциальные акционеры, кредиторы, контрагенты и т.д.), нередко весьма велико; велики и возможные потери у многих из них. Представляет поэтому несомненный интерес исследование возможности применения трех основных путей сокращения вредных выбросов в окружающую среду, рассмотренных в предыдущем разделе,

в борьбе с риском необнаружения и его последствиями.

В рамках первого пути аналогом норм на выбросы диоксида серы и т.п. здесь явились бы *нормы на вероятность риска необнаружения*. Кардинальных препятствий для такого подхода, пожалуй, не существует, поскольку и аудиторский менталитет и различные аудиторские стандарты отвергают принцип абсолютной (сто процентной) уверенности в выводах аудиторской проверки, провозглашая так называемый принцип разумной (т.е. несколько меньшей нежели сто процентов) уверенности. Однако количественные оценки риска необнаружения по отношению к субъектам рынка аудиторских услуг (РАУ)⁸ в настоящее время представляют значительные трудности (равно как и исследование связи этого риска с денежной величиной ущерба у различных ХС), в связи с чем огромные трудности вызвала бы проверка соблюдения установленных норм несколькими тысячами субъектов РАУ.

Правда, в отличие от экологической ситуации в аудите возможен переход от основного интересующего нас показателя к его суррогату: вместо вероятности риска необнаружения можно рассматривать связанную с ним и несколько легче оцениваемую степень соблюдения субъектом РАУ законодательных и иных нормативных актов, стандартов аудиторской деятельности и т.п. На этом, в частности, основан внешний контроль качества работы субъектов РАУ [5, с. 125–126], являющийся в нашей стране на сегодня главным инструментом борьбы с некачественным аудитом вообще и риском необнаружения в частности. Однако ввиду ряда трудно устранимых недостатков этот контроль, как постоянно указывается в литературе, свою задачу не выполняет [5, с. 383–387]. Плюс к тому в [7, с. 108] справедливо, на наш взгляд, сказано, что *«может случиться так, что ошибочное аудиторское заключение представлено и в том случае, когда аудитор следовал общепринятым стандартам аудита»*. И наконец, отметим, что в аудите (как и в экологии) этот путь серьезно уступает второму пути уменьшения

⁷ Действительно, аудируемое лицо на деле заслуживает один из четырех возможных типов аудиторского заключения, а для каждой из четырех реально возможных ситуаций аудитор может выдать один из четырех типов заключений. Поэтому общее количество всех возможных комбинаций шестнадцать, из которых четыре означают верное аудиторское заключение, а двенадцать — ошибочное.

⁸ К аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам.



отрицательного внешнего эффекта — денежным санкциям за такой эффект.

В рамках второго пути в аудите введению платы за вредные экологические выбросы соответствует *штрафование субъектов РАУ* за необнаружение существенных искажений бухгалтерской отчетности (и шире — за некачественный аудит), весьма распространенное в странах с развитой рыночной экономикой. Как и в экологии, здесь обычно затруднительно получить количественную стоимостную оценку ущерба ХС от некачественного аудита. Как и в экологии, здесь нереально из технологических соображений требовать нулевой вероятности отрицательного внешнего эффекта (т.е. некачественного аудита). Как и в экологии, основной целью регулирования здесь является не улучшение материального положения пострадавших, а существенное уменьшение величины отрицательных внешних эффектов.

Однако, в отличие от экологической ситуации здесь имеется «печка, от которой удобно танцевать» — гонорар за аудиторскую проверку, к чьей величине удобно привязать размер штрафных санкций за некачественный аудит; например, разрешить суду назначать такой размер в пределах десятикратной величины гонорара. Другое отличие заключается в том, что здесь есть не один «отравитель», а два — аудируемое лицо, выдавшее недостоверную бухгалтерскую отчетность, и субъект РАУ, пропустивший ее выдачу, поэтому логично как-то распределять штраф между ними. Комплекс вопросов штрафования за некачественный аудит, реализация «правила десяти гонораров», распределение штрафа между аудируемым лицом и субъектом РАУ и т.п. подробно описаны в [5, с. 387–402].

На первый взгляд, в аудите нет аналога третьего пути сокращения вредных выбросов в экологии — продажа временных разрешений на такие выбросы. Действительно, в настоящее время довольно дико предположить, что одна АО продает, а другая — покупает *право на вероятность риска необнаружения*. Но ведь сто лет назад экзотикой выглядела бы весьма распространенная ныне торговля правами на вредные выбросы в окружающую среду. Поэтому нельзя, на наш взгляд, полностью исключить в далеком будущем ситуацию, когда нечто подобное произойдет и в аудите.

Несколько более естественным с абстрактно теоретических позиций в аудите представляется разработанный Р. Коузом подход — проведение переговоров между заинтересованными сторонами. Например, банк решает вопрос о целесообразности выдачи крупного кредита некоторому ХС, договаривается, что аудит последнего проведет пользующаяся доверием банка АО и предлагает ей дополнительную плату за более тщательную (чем это требуется аудиторскими стандартами) проверку (связанную с включением в аудиторскую бригаду большого числа лиц очень высокой квалификации, с повышенными размерами аудиторских выборок и т.п.); это уменьшит отрицательный внешний эффект по отношению к «идеальному аудиту». Изложенная ситуация в некоторой мере напоминает описанную в предыдущем разделе, когда владелец рыбного бизнеса договаривается с фермером о сокращении дозы вносимых последним удобрений.

Внешние эффекты в смежных областях

Выше был приведен ряд примеров как положительных, так и отрицательных внешних эффектов. Было также показано, что аудиторский⁹ пример наглядно иллюстрирует и третью, промежуточную ситуацию. Если аудит высококачественный, т.е. вероятности ошибочных заключений о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица малы, то внешние пользователи аудита в массе своей принимают верные управленческие решения, что обеспечивает лучшие, чем без аудита, показатели их хозяйственной деятельности, а значит, внешние эффекты от такого аудита положительны. Но при низкоккачественном аудите повышается вероятность неправильных управленческих решений, так что показатели хозяйственной деятельности ряда внешних пользователей аудита и народного хозяйства в целом могут быть хуже, чем без аудита; для этих внешних пользователей экстерналии отрицательны. Для них в таком случае лучше было бы игнорировать бухгалтерскую отчетность аудируемого лица при принятии управленческих решений, повышая тем самым вес информации о его истории, о качестве его руководства и т.п.

⁹ Как, впрочем, и бухгалтерский.

Такая ситуация характерна не только для аудита. Она типична, в частности, там, где услуга одного ХС другому заключается в сборе исходных данных, их обработке и получении результатной информации (бухгалтерский учет, имущественная оценка, рейтингование, разведка, прогноз погоды по заказу одного ХС, но с информированием окружающих, и т.д.). Если последняя на деле оказывается масштабной дезинформацией, то экстерналии могут стать отрицательными, тогда как при идеальности результатной информации они положительны. Иными словами, по мере увеличения недостоверности результатной информации начинают появляться ее пользователи с отрицательным внешним эффектом, их количество и размер эффекта постепенно увеличиваются, а количество пользователей с положительным внешним эффектом уменьшается — скорее всего, до нуля — вряд ли масштабная дезинформация улучшает функционирование использующей ее системы.

Рассмотрим с теории внешних эффектов аудит и перечисленные выше сферы деятельности подробнее. Многие организации должны проходить ежегодный обязательный аудит с публикацией бухгалтерской отчетности (куда входит и аудиторское заключение) в средствах массовой информации. Выбор АО формально является прерогативой собственников аудируемого лица, но фактически в значительной мере находится в руках менеджмента, который оплачивает аудиторскую проверку, рекомендует АО собственникам на следующий год, может впоследствии сделать аудиторам консультационный заказ и т.д. Менеджмент аудируемого лица жизненно заинтересован в положительном аудиторском заключении (даже если бухгалтерская отчетность явно приукрашена), так как это влияет на оценку его работы, премии и т.п. Нередко в этом в конечном итоге заинтересованы и собственники аудируемого лица, поскольку в таком случае курс их акций будет выше. Внешние же пользователи аудита нуждаются обычно в точной оценке достоверности бухгалтерской отчетности, но их возможности повлиять в этом плане на аудиторов во время аудиторской проверки невелики. Противоречие интересов внутренних и внешних пользователей аудита приводит на практике к снижению качества аудиторских про-

верок, широкому недоверию экономической общественности к РАУ и институту аудита, многочисленным судебным искам к АО (постоянным на Западе и неизбежным в нашей стране). Налицо сильные мотивация и тенденция к отрицательным экстерналиям.

Естественно проанализировать, нет ли на других рынках или в других сферах человеческой деятельности подобной ситуации и схожих проблем? При наличии таковых с научной точки зрения появляется возможность обобщения; в науке всегда ценилась общность описания и решения различных с первого взгляда задач. С педагогических позиций возникает возможность более рационального обучения, особенно в магистратуре и аспирантуре. А с точки зрения практики становится весьма привлекательно позаимствовать опыт решения проблем из смежной области как в чистом виде, так и (что обычно более вероятно) с некоторой модификацией, обусловленной спецификой своей области.

Подобную с аудитом ситуацию мы видим в *оценочной деятельности*. Специалист дает оценку стоимости предприятия или его части, которая нужна и внутренним пользователям, и внешним — кредиторам, потенциальным акционерам, различным его контрагентам. Оплачивает работу оценщика предприятие, которое в случае недовольства оценкой может тянуть с оплатой работы и уж точно не пригласит его в следующий раз.

Следующий пример — *рейтингование* в тех случаях, когда специализированные агентства обследуют предприятия, банки, регионы и т.д., выставляют им рейтинги и получают за это плату от обследуемых¹⁰. В этих случаях, как справедливо отмечалось в [9, с. 42], конфликт интересов, возникающий при получении платы, не так уж отличается от конфликта, с которым сталкиваются аудиторы. Кстати, оказываются схожими и претензии: в [8, с. 46] отмечаются такие претензии к рейтинговым агентствам, как волонтаризм при анализе информации, зависимость от предоставляемой

¹⁰ Иногда рейтинговые агентства присваивают рейтинги на безвозмездной основе, зарабатывая при этом на анализе и прогнозе изменения рейтингов; в этой информации заинтересованы многие их пользователи, интересующиеся обоснованием рейтингов и готовые платить за соответствующую информацию [8, с. 47]. Наш анализ относится к случаю присвоения рейтинга на возмездной основе.



эмитентами информации, зависимость размера оплаты услуг от уровня присваемого рейтинга, предоставление одновременно и консалтинговых услуг.

Схожая ситуация и при *независимой экспертизе* (которая, как и в аудите и в оценочной деятельности, может проводиться и физическими, и юридическими лицами) — при условии, что ее результаты используют не только предприятия, но и внешние пользователи. Пятый пример относится к *проверке технического состояния автомобилей в организациях автосервиса*; здесь в качестве внутреннего пользователя выступает собственник автомобиля, а в качестве внешних — все остальные участники дорожного движения, которых неисправный автомобиль может ослепить, повредить и т.п. Шестой пример — *реклама*; он интересен еще и тем, что внутренний пользователь здесь обычно отсутствует, поскольку рекламодатель в его роли, как правило, не выступает. Седьмой пример — *нотариат*; средства массовой информации постоянно сообщают о случаях, когда в результате сговора нотариусов с любителями пожить в алкоголики, пожилые люди и другие теряют свои квартиры.

К рассмотренным примыкают ситуации, когда оплату работ в некоторой организации осуществляет не она, а государственные органы, но в которых теоретически — с той или иной вероятностью практической реализации — можно эту оплату переложить на саму организацию. Это пожарное инспектирование, санитарный надзор, текущий экологический контроль и т.д. Еще пример: во многих случаях, когда одна государственная организация проверяет другую, на Западе сейчас набирает силу тенденция замены первой на АО [10, с. 52], причем оказываемую услугу оплачивает проверяемая.

Можно на основе приведенных примеров выделить наиболее существенные схожие черты в различных сферах деятельности и построить общую (пусть не математическую, а вербальную) модель; назовем ее базовой моделью. *Ее основные допущения:*

- есть ХС, в отношении которого некоторый производитель работ (ПР) осуществляет работы (производит товары, оказывает услуги);

- результаты этих работ важны для некоторого количества внешних пользователей (юридических или физических лиц, отличных от ХС)¹¹;

- ПР и ХС юридически равноправны, причем второй оплачивает работу первого по договоренности (иными словами, они действуют в обычных рыночных условиях)¹²;

- и ПР, и ХС обладают свободой выбора конкретного контрагента из достаточно большого числа возможных.

Важно, на наш взгляд, исследовать, какие проблемы возникают в такой достаточно общей модели, абстрагированной от аудиторской, рейтинговой, автомобильной и прочей специфики. В [5, с. 136–140] подробно рассмотрены пять таких проблем:

- это возможность сговора между ХС и ПР за счет интересов внешних пользователей (или многих из них), причем обычно страдают интересы и народного хозяйства в целом;

- это возможное «охаивание» ситуации у ХС со стороны ПР;

- это защита законных интересов внешних пользователей и народного хозяйства в целом;

- это ослабление мотива к совершенствованию методического аппарата в своей области;

- это разные запросы внешних пользователей (поскольку обычно внутренний пользователь один¹³, а внешних много).

Перечень проблем, возникающих в рамках описанной достаточно общей модели, вытекающих не столько из конкретных проявлений ее в различных сферах человеческой деятельности, сколько из сущности модели, носит открытый характер.

Из описанной базовой модели при изменении системы ее допущений может быть получен ряд других моделей. Это могут быть такие модели, когда к четырем допущениям, сформулированным выше, добавлены новые; назовем эти модели частными. Это могут быть,

¹¹ В роли внешних пользователей в рамках модели могут выступать, конечно, и государственные органы.

¹² Это может быть разовая сделка между ХС и ПР, а могут быть более прочные связи; последний случай обостряет ситуацию.

¹³ Даже если их несколько (менеджмент, собственники, профсоюз и т.д. в аудиторском примере), то среди них ПР может выделить основного для себя — того, кто платит деньги — и ориентироваться на его запросы.

наоборот, более общие модели, когда снимаются или ослабляются какие-то из указанных допущений. Это могут быть модели, просто несколько видоизмененные по сравнению с базовой. Модели всех трех типов проиллюстрированы в [11, с. 31–32].

Заключение

1. Показано, что в бухгалтерском учете, аудите, рейтинговании и ряде других смежных сфер деятельности, связанных с возможностью получения недостоверной информации, при различных ситуациях могут проявляться как положительные, так и отрицательные внешние эффекты. Это отличает такие сферы от большинства приложений теории внешних эффектов, где последние являются либо положитель-

ными либо отрицательными, а также несколько обогащает саму теорию внешних эффектов.

2. Проанализированы три основных пути сокращения вредных выбросов в экологии, проиллюстрировано наличие для каждого из них аналогов в аудите, показана полезность таких сопоставлений, выявлена сильная специфика РАУ в отношении внешних эффектов, особенно отрицательных. В [5, с. 433–455] показано значительное отличие РАУ от большинства отраслевых рынков и во многих других отношениях.

3. Сформулирован на базе указанных исследований ряд рекомендаций по регулированию аудиторской деятельности.

4. Кратко описан ряд моделей выделенных сфер деятельности, исследованы проблемы, возникающие в рамках описанных моделей и рассмотренных сфер деятельности.

Литература

1. *Пигу А.* Экономическая теория благосостояния. Т. 1. — М.: «Прогресс», 1985. — 512 с.
2. *Макконнел К.Р., Брю С.Л., Флинн Ш.М.* Экономикс: принципы, проблемы и политика. — М.: ИНФРА-М, 2018. — 1028 с.
3. *Журавлева Г.П., Смагина В.В.* Экономическая теория и политика рыночной системы хозяйствования. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 638 с.
4. *Самуэльсон П.Э., Нордхаус В.Д.* Экономика. — М.: Вильямс, 2018. — 1328 с.
5. *Гутцайт Е.М.* Теоретические основы аудита. — М.: ООО «САМ Полиграфист», 2018. — 764 с.
6. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 23 апреля 2018 г.).
7. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 560 с.
8. *Моисеев С.* Регулирование деятельности рейтинговых агентств на национальном рынке // Вопросы экономики. — 2009. — № 2. — С. 39–50.
9. *Хейнсворт Р.* Регулирование деятельности рейтинговых агентств // Деньги и кредит. — 2009. — № 7. — С. 40–45.
10. *Толчинская М.Н., Ахмедова Л.А.* Развитие государственного аудита в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. — 2016. — № 9. — С. 50–64.
11. *Гутцайт Е.М.* Аудит и экстерналии // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. — 2010. — № 1. — С. 25–34.

