

# К оценке деятельности саморегулируемых организаций аудиторов

## To Assess the Activities of Self-Regulatory Organizations of Auditors

УДК 347.73

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-12-10-19

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

**e-mail:** egutzait@nifi.ru

**А.М. Марьясин**, канд. экон. наук, руководитель Центра методологии бухгалтерского учета Научно-исследовательского финансового института Минфина России

**e-mail:** maryasin@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

**A.M. Mar'ysin**, Candidate of Economic Sciences, Head of the Accounting Methodology Center, Scientific and Research Financial Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

**e-mail:** maryasin@nifi.ru

**Аннотация.** В статье с позиций экономической теории рассматривается построение частных и интегральных оценок деятельности СРОА — через оценки качества этой деятельности (а не ее эффективности или результативности). Показывается целесообразность использования метода балльных оценок и его конкретное применение при построении указанных оценок как с позиций народнохозяйственного подхода, так и с позиций самой СРОА. Составлена таблица из 18 основных направлений деятельности СРОА, базирующаяся преимущественно на законодательных актах. Анализируется ряд организационных аспектов оценивания деятельности СРОА.

**Ключевые слова:** аудит, балльный метод, качество деятельности, направление деятельности, профессиональное суждение, саморегулируемая организация аудиторов, эксперт.

**Abstract.** In the article, from the standpoint of economic theory, the construction of partial and integral assessments of the activity of the SROA is considered through the assessment of the quality of this activity (and not its effectiveness or efficiency). The expediency of using the method of point estimates and its specific application in the construction of these estimates is shown — both from the standpoint of the national economic approach and from the standpoint of the SROA itself. A table of 18 main activities of the SROA is compiled, based mainly on legislative acts. A number of organizational aspects of the evaluation of the SROA activity are analyzed.

**Keywords:** audit, scoring method, quality of activity, direction of activity, professional judgment, self-regulating organization of auditors, expert.

Оценка деятельности саморегулируемых организаций (СРО) представляет собой (по-видимому, практически в любой отрасли, где они действуют) трудную, но чрезвычайно актуальную задачу. Это существенный элемент самоуправляемого механизма регулирования — одного из шести основных механизмов регулирования в социально-экономической сфере, описанных, например, в [1, с. 117–121].

Сказанное в полной мере относится и к СРО аудиторов (СРОА), в частности, еще и потому, что имеются разные<sup>1</sup> мнения об их полезности (сегодня в стране осталась одна СРОА, но сильный разброс мнений о ее полезности, на

наш взгляд, неизбежен). Они достаточно представлены в аудиторской литературе, приведем здесь лишь одно: согласно [2, с. 52] СРОА «вызывают у подавляющего большинства коллег негативные эмоции и явно находятся в замешательстве по этому поводу, не имея достаточно убедительных доказательств своей востребованности и полезности для аудиторов». Естественно, что крайне желательна интегральная количественная оценка такой деятельности (базирующаяся на частных количественных оценках по отдельным направлениям деятельности СРОА<sup>2</sup>) в том числе и потому, что она

<sup>1</sup> Вплоть до диаметрально противоположных.

<sup>2</sup> В [3, ст. 6, ч. 1] вместо более употребительного в литературе термина «направления деятельности СРО» используется термин «функции СРО».



позволяет лучше судить об изменении степени полезности СРОА во времени.

Настоящая статья посвящена ряду разноплановых вопросов построения такой интегральной количественной оценки.

### **О теоретической базе построения оценок деятельности СРОА**

Первый из таких вопросов заключается в том, на какой теоретической основе из разработанных в экономической науке строить оценки интегральных и частных показателей деятельности СРОА. По нашему мнению, в роли главных элементов такой теоретической основы могут выступать понятия эффективности, результативности и качества.

В науке и на практике не существует единого представления о понятиях эффективности, результативности и качества деятельности различных субъектов (физических лиц, организаций и т.п.). Можно при этом констатировать, что среди исследователей в области экономической теории наиболее распространены следующие представления. *Эффективность* рассматривается обычно как соотношение между достигнутым эффектом и затраченными для его достижения ресурсами, причем эффект и затраченные ресурсы могут выражаться в одних и тех же единицах (обычно в рублях), а могут — в разных (например, затраченные ресурсы в рублях, а результат — в сокращении дней пребывания в больнице). *Результативность* же рассматривается обычно как степень приближения результата некоторой деятельности к поставленной цели. При этом, как правило, в экономической литературе эффект и результат по отношению к затратам фигурируют как синонимы.

В частности, согласно [4, с. 55] экономическая эффективность — это получение максимума возможных благ от имеющихся ресурсов с соотносением при этом полученных выгод (благ) и затрат..., а согласно [5, с. 32] результативность затрат — это соответствие результатов поставленным целям, эффективность — когда результаты сопоставляются с затратами.

При оценке деятельности СРОА эффект практически всегда достаточно трудно выразить в количественных показателях, вместо этого его приходится оценивать на качественном уровне (так сказать, «на пальцах»). Обычно

эффект здесь не выражается не только в стоимостных показателях, но и в количественных показателях другой размерности — вероятностях, годах, процентах уменьшения доли различных нарушений или нарушителей и т.д. Какое бы направление деятельности СРОА ни рассматривать — воздействие мер дисциплинарного воздействия на своих членов, представление их интересов в отношениях с властными структурами, обеспечение открытости деятельности членов СРОА, и т.д.<sup>3</sup> — в таких показателях выразить эффект нереально ни сегодня, ни, скорее всего, в ближайшем будущем.

В отличие от многих ситуаций в других областях при оценке эффективности деятельности СРОА по различным направлениям существуют трудности и при оценке затрат. Ежегодные статистические материалы типа [6, раздел 7] дают значения по расходам за 2020 г. в размере 122,2 млн руб., из них расходы на содержание аппарата СРОА Аудиторская Ассоциация «Содружество» (ААС) составляют 104,6 млн руб., а на осуществление внешнего контроля качества работы ее членов — 16,8 млн руб. Таким образом, на все остальные направления деятельности СРОА приходится сравнительно ничтожная цифра в 0,8 млн руб., что вряд ли позволит разбросать эти расходы по отдельным направлениям. Да и в принципе трудно обсуждать, а тем более оценивать, расходы по таким направлениям деятельности, как анализ деятельности членов СРОА на основе представляемой ими руководству информации, обеспечение открытости деятельности членов СРОА и ее самой и т.п.

Большие недостатки характерны и для оценки результативности деятельности СРОА. Здесь также — и даже, пожалуй, в большей степени — труден перевод такой оценки в количественную форму. Связано это с тем, что степень приближения результата некоторой деятельности к поставленной цели количественно оценить обычно труднее, чем получаемый эффект, поскольку для оценки результативности этой деятельности нужно сначала решить и обосновать — какую цель (в количественном выражении) надо поставить. А эта цель редко бывает четкой (например, стопроцентное обеспечение имущественной ответ-

<sup>3</sup> Таких направлений несколько десятков. Основные из них рассмотрены во втором разделе статьи.

ственности членов СРОА); чаще она носит, так сказать, «размытый» характер — например, существенно улучшить взаимодействие с властными структурами. Кроме того, отпечаток субъективности при оценке деятельности СРОА здесь в принципе ощутимее, чем в случае использования аппарата оценки эффективности, поскольку велика субъективность в формулировании целей. И наконец, как только степень достижения цели становится основным мерилем успеха (а значит, связывается с различного рода поощрениями и санкциями), возникает мотивация значительно облегчить и упростить цель.

Более сложным является понятие качества деятельности СРОА. Но оно выгодно отличается и в теории, и на практике от понятия «эффективность» в первую очередь тем, что оно напрямую никак не увязывается с затратами. А от «результативности» понятие «качество» отличается большей объективностью: оно никак не связано с поставленной кем-то целью (зачастую ее формулирует один человек, обычно руководитель, ввиду чего налицо большая субъективность), а описывает реально сложившуюся ситуацию.

Сначала заметим, что наука о качестве (квалиметрия)<sup>4</sup> вводит такие понятия как качество производителя товара (работы, услуги) и качество потребителя товара (работы, услуги) [7, с. 66]. Приоритет, естественно, за качеством потребителя: оно важно и в нерыночной экономике, а в рыночной в условиях конкуренции еще важнее; но измерять его обычно гораздо сложнее, чем качество производителя. Последнее рассматривается как инструмент изготовителя<sup>5</sup> и в значительной мере (но обычно не стопроцентно) оно определяет качество потребителя, причем эта связь нередко описывается на вероятностном языке.

Например, аудируемое лицо хотело бы получить абсолютную уверенность в достоверности своей бухгалтерской отчетности (качество потребителя), но современные технологии аудита могут обеспечить только разумную — т.е. меньшую — уверенность (качество производителя); но и положительное аудиторское заключение,

характеризующееся разумной уверенностью, повышает как в реальности, так и в глазах аудируемого лица и внешних пользователей аудита вероятность того, что проаудированная бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях.

Приложим сначала представления о качестве потребителя и качестве производителя к аудиторской проверке, а затем распространим их на качество деятельности СРОА. При высококачественных аудиторских проверках дополнительные потери по сравнению с проведением «идеального» аудита (и у пользователей аудита, и народнохозяйственные — далее — н/х) вследствие отклонения проверок 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 у пользователей аудита имеют место сравнительно редко, в связи с чем и стоимостной ущерб от них относительно невелик. При неизбежном на практике отклонении проверок от идеальных вероятность неправильной оценки финансового состояния клиента возрастает, ввиду чего ущерб у пользователей аудита повышается.

Суммарная величина этого повышения у всех пользователей аудита (или в народном хозяйстве в целом)<sup>6</sup> и является, на наш взгляд, адекватным критерием его качества<sup>7</sup>, поскольку отражает предназначение аудита и его место в экономике. Этот критерий может относиться и к отдельному аудиторскому заданию, и к работе всей аудиторской организации (АО), и к аудиторской отрасли в целом; логично осреднять дополнительный ущерб за определенный период (например, за год). К сожалению, критерий дополнительного стоимостного ущерба<sup>8</sup> адекватный, но неконструктивный:

<sup>6</sup> Такова уж судьба многих критериев в экономике: их приходится рассматривать как с позиций хозяйствующих субъектов (ХС), так и с н/х позиций. Последнее рассмотрение при регулировании рынка аудиторских услуг (РАУ), конечно, важнее.

<sup>7</sup> Строго говоря, из этого ущерба надо вычесть уменьшение стоимости проведения аудиторских проверок при отклонении их от идеальных.

<sup>8</sup> Здесь для простоты рассуждений он изложен в скалярном варианте, но обычно он имеет векторное исполнение, т.е. на практике надо учитывать еще и изменение стоимости акций аудируемого ХС и т.п.

<sup>4</sup> Иногда квалиметрия трактуется более узко как наука об измерении качества.

<sup>5</sup> Оно является зачастую руководством к действию для отдела технического контроля на заводе.



и ущерб при «идеальном» аудите от неправильных управленческих решений и его повышение при отклонении реального аудита от «идеального» оценить в стоимостных показателях на практике в настоящее время невозможно.

Зато оценить такие связанные с адекватным критерием факторы, как соблюдение АО и аудиторами законодательных и иных нормативных актов, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости, этических кодексов и т.п. сравнительно просто. Совокупность этих факторов логично рассматривать как рабочий критерий; для краткости будем называть его критерием соблюдения. Он весьма удобен на практике — во всяком случае за неимением лучшего. Другое дело, что при соблюдении всего вышеуказанного объем аудиторской выборки может оказаться заниженным, а уровень существенности — значительно отличающимся от рационального и т.п. Такие огрехи вполне могут быть, на наш взгляд, устранены в перспективе в рамках совершенствования критерия соблюдения. Например, если добавить в этот векторный критерий еще один компонент — соблюдение прогрессивных технологий работы. Тогда в этот критерий войдет использование оптимальных (или близких к ним) объемов аудиторских выборок, рациональных уровней существенности (все это не охватывается аудиторскими стандартами) и т.п.<sup>9</sup>

Рассмотрим далее ситуацию с внешним контролем качества работ (ВККР) АО и аудиторов. Как и в случае качества аудиторских проверок, отталкиваясь от цели ВККР, можно сконструировать адекватные критерии его качества, но они окажутся нереализуемы на практике, и придется переходить к менее адекватным, но реализуемым критериям. Основным адекватный критерий качества ВККР, по нашему мнению, — это повышение качества аудиторских проверок в результате ВККР, поскольку последний служит по преимуществу именно данной цели. Но как выяснилось, качество аудиторских проверок (а следовательно, и его повышение) измерить на уровне

адекватных критериев не получается и приходится переходить к критерию соблюдения. Поэтому качество ВККР можно измерять через рабочий критерий, т.е. через повышение степени соблюдения АО, аудиторами законодательства, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и АО, кодекса профессиональной этики аудиторов, решений СРОА и уполномоченного федерального органа по контролю и надзору, т.е. через изменение критерия соблюдения; это по существу и зафиксировано в [8, ст. 10, ч. 3]<sup>10</sup>.

Аналогична ситуация и с *оценкой качества деятельности СРОА*. Как и в случае ВККР, деятельность СРОА направлена по преимуществу на повышение качества аудиторских проверок, ввиду чего оценивать качество этой деятельности логично по приращению качества аудиторских проверок. В реальности ввиду трудностей практической работы с адекватными и промежуточными критериями это должно свестись к оценке приращения критерия соблюдения, т.е. всех его семи компонент — от повышения степени соблюдения аудиторского законодательства до повышения степени соблюдения прогрессивных технологий работы (о чем шла речь выше).

И наконец сформулируем заключительное замечание в отношении понятий качества аудита, качества ВККР и качества деятельности СРОА. Во всех трех случаях обычно вполне достаточно, на наш взгляд, интуитивного представления о рассматриваемом качестве — поскольку у различных специалистов оно на самом деле по существу вряд ли сильно различается.

Подводя итог анализу теоретического фундамента построения оценок деятельности СРОА, заметим, что интегральные и частные (по отдельным направлениям) оценки показателей деятельности СРОА целесообразно строить как оценки качества ее деятельности. Несколько уступает этому подходу оценка деятельности СРОА через показатели ее эффективности. На третьем месте находится подход через оценку результативности деятельности СРОА. Наконец, отметим, что большинство затронутых в этом разделе статьи вопросов подробно рассмотрены в [9, с. 131–139, 166–167, 178–179].

<sup>9</sup> Можно говорить и о промежуточных между адекватным и рабочим критериях (например, типа риска необнаружения, общего аудиторского риска и т.п., которые на сегодня удовлетворительно оценивать трудно, хотя в принципе такое оценивание реально), но для наших задач это было бы излишним усложнением.

<sup>10</sup> Сюда логично добавить седьмой компонент — соблюдение прогрессивных технологий работы (см. выше).

### Интегральные и частные показатели деятельности СРОА

Прежде чем обсуждать проблемы построения интегральных и частных показателей деятельности СРОА, целесообразно ответить на вопрос — при решении каких основных задач нужны оценки этой деятельности. Во-первых, надо просто знать качество ее деятельности как в целом, так и по ее отдельным направлениям — особенно динамику этого качества: оно улучшается (ухудшается, остается без изменения) и насколько сильно. Во-вторых, в задачах ее регулирования, т.е. улучшения этой деятельности и в целом, и по отдельным ее направлениям. В-третьих, согласно [10, п. 5.3.30] Минфин России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, поэтому ему знание интегральных и частных показателей деятельности СРОА, по нашему мнению, совсем не лишне. В-четвертых, такое знание полезно и для членов СРОА, в частности, при оценке деятельности своего руководства.

Что касается первой задачи, то знание динамики качества деятельности СРОА зачастую и для задач ее регулирования, и для информирования экономической общественности важнее знания ее в статике<sup>11</sup>. Здесь целесообразны и интегральные количественные оценки деятельности СРОА, и количественные оценки по направлениям этой деятельности, причем и с позиций н/х подхода, и с позиций СРОА. Указанная целесообразность относится и к задаче улучшения (регулирования) деятельности СРОА.

Задачи Минфина России по государственному контролю (надзору) за деятельностью СРОА, на наш взгляд, можно разбить на две: общий контроль (надзор) и контроль (надзор) по отдельным направлениям деятельности СРОА. Последний реализуется через так называемые административные процедуры (действия) (АПД) и обычно выражается в плановой (или внеплановой) проверке выбранных направлений деятельности СРОА; он подробно описан и регламентирован в [11]. Общий

контроль (надзор) связан с выпуском ежегодных материалов типа [12], в которых имеется 7 разделов, причем один из них «Анализ и оценка эффективности государственного контроля (надзора)» содержит 60 показателей<sup>12</sup>, а последний — выводы и предложения.

Представляется, что для более адекватной оценки деятельности СРОА и принятия конструктивных управленческих решений, их касающихся, крайне целесообразно, на наш взгляд, вычислять, кроме того, и обобщающие показатели деятельности СРОА<sup>13</sup>. А для оценки качества административных процедур, по нашему мнению, нет большой необходимости в обобщающих показателях; достаточно иметь методики частных оценок по самым главным направлениям деятельности СРОА (с возможностью быстрого построения таких методик по остальным направлениям). Разумеется, все это необходимо делать с позиций н/х подхода.

Очевидно, что задачи, нацеленные на потребности членов СРОА, требуют как интегральных оценок качества ее деятельности, так и частных оценок, причем с позиций самой СРОА. Менее очевидно, что для решения этих задач были бы полезны и такие оценки с н/х позиций — хотя бы для некоторого сближения результатов двух таких типов оценки в перспективе (как следствия сближения двух соответствующих типов интересов).

Таким образом, даже краткий анализ четырех задач, в которых нужны оценки качества деятельности СРОА, показывает необходимость методик получения интегральных и частных таких оценок, сделанных как с н/х позиций, так и с позиций самой СРОА. При этом крайне желательно, чтобы все такие методики строились на единой теоретической основе и были бы как можно менее субъективными.

<sup>12</sup> Например, «Доля проверок, по итогам которых выявлены правонарушения, %» и «Количество штатных единиц по должностям, предусматривающим выполнение функций по контролю (надзору)» — всего, единиц».

<sup>13</sup> Аналогично тому, как для более адекватной оценки деятельности различных ХС и принятия конструктивных управленческих решений, их касающихся, зачастую целесообразны рейтинговые оценки таких субъектов. Сами же рейтинговые оценки можно рассматривать как частный случай обобщающих (интегральных) показателей; они доказали свою полезность в различных областях экономики (и не только экономики).

<sup>11</sup> Это типично для экономической статистики.



Такую возможность предоставляет широко распространившийся в последнее время метод балльных оценок, который применительно к оцениванию деятельности СРОА можно описать следующим образом. Осуществляется конструирование системы частных показателей качества деятельности СРОА (каждый из которых отражает то или иное направление ее деятельности), оценка этих показателей экспертами, приписывание всем этим частным показателям значений весовых коэффициентов, соответствующих их важности (чем более важно направление деятельности СРОА, тем большее значение приписывается весовому коэффициенту, сумма коэффициентов при этом равняется единице), умножение значений частных показателей на соответствующие весовые коэффициенты, суммирование полученных результатов, которое дает интегральную оценку качества деятельности СРОА.

Весовые коэффициенты для каждого направления деятельности СРОА могут быть различными в случаях подходов с н/х позиций и с позиций самой СРОА. Например, представление интересов членов СРОА в отношениях с властными структурами логично сопровождать присвоением во втором случае большего весового коэффициента, нежели в первом, ввиду огромной важности такого представления для членов СРОА. Не исключается аналогичное различие и при выставлении самих частных оценок. Естественно пользоваться системой пятибалльных оценок, где пять баллов означают наивысшую из всех возможных оценок качества деятельности СРОА по рассматриваемому направлению, а ноль — наинизшую. Она привычнее для экспертов, чем десятибалльная шкала и т.п., но в отличие от школьных и вузовских оценок, здесь логично использовать и нецелые числа<sup>14</sup>.

Теперь о профессиональном суждении (ПС) эксперта. Оно будет использоваться для оценки частных показателей качества деятельности СРОА потому, что прямое их вычисление, как правило, нереально (это видно из перечня направлений деятельности СРОА, представленных в табл.). В аудите обычно говорят о профессиональном суждении аудитора (ПСА) (или бухгалтера) но, по нашему мнению,

ПС обладает и пользуется широкий круг специалистов: оценщики, руководители, преподаватели (при выставлении отметок), эксперты и т.д. В [9, с. 809–810] ПСА рассмотрено как частный случай ПС вообще.

ПСА широко используется в аудите. В [13, с. 157] перечисляются многие области его применения: оценка различных видов аудиторского риска, определение характера и объема аудиторских процедур, вид выдаваемого аудиторского заключения, принятие решений о репутационной и профессиональной приемлемости клиентов и проектов. Можно добавить сюда определение уровня существенности и тот факт, что в МСА 530 допускается брать объем аудиторской выборки на основании ПСА (см. [14, п. А 11]). Таким образом, ПСА доказало свою пользу (а иногда даже необходимость) при решении ряда стоящих перед аудиторами задач. Сегодня оно прочно вошло как в деятельность, так и в менталитет аудиторов.

Поэтому разноплановое применение ПС в аудите (по-видимому, значительно большее, чем во многих других областях), с одной стороны, и трудности иных способов получения оценок необходимых количественных показателей, с другой, оправдывают курс на активное использование ПСА в инструментарии оценки качества деятельности СРОА.

Заканчивая экскурс про ПС, отметим, что количественные небалльные оценки также могут принести некоторую пользу. Например, статистика доходов и расходов СРОА, фигурирующая в материалах типа [6, раздел 7], может помочь скорректировать оценки экспертов при работе с позициями 1, 12 и 14 таблицы. Но даже беглый анализ этой таблицы позволяет сделать вывод, что количественные небалльные оценки являются лишь вспомогательным инструментом, а основная роль в оценке частных показателей деятельности СРОА должна принадлежать ПС экспертов.

В табл. перечислены основные направления деятельности СРОА, причем вместе с их весовыми коэффициентами. Последние отражают представления авторов статьи о сравнительной важности отдельных направлений; они, конечно, должны быть уточнены. Для этого можно предложить несколько более сложную процедуру чем при получении част-

<sup>14</sup> Описанное построение иллюстрируется ниже условным числовым примером и таблицей.

## Основные направления деятельности СРОА

№	Направление деятельности	Весовой коэффициент	
		С н/х позиций	С позиций СРОА
1	Меры дисциплинарного воздействия, принимаемые СРОА	0,130	0,090
2	Анализ деятельности членов СРОА на основе информации, представляемой ими руководству	0,030	0,020
3	Представление интересов своих членов в отношениях с властными структурами	0,070	0,090
4	Подготовка и переподготовка кадров	0,050	0,060
5	Обеспечение открытости деятельности членов СРОА и ее самой	0,050	0,030
6	Контроль за деятельностью членов СРОА в части соблюдения ими законов, стандартов, кодексов этики и т.п.	0,060	0,060
7	Рассмотрение жалоб на членов СРОА и дел о разных нарушениях ее членами и ей самой	0,030	0,030
8	Ведение реестра членов СРОА	0,030	0,030
9	Обеспечение имущественной ответственности членов СРОА перед потребителями услуг и иными лицами	0,090	0,060
10	Методическая работа СРОА	0,060	0,060
11	Деятельность на международной арене	0,060	0,060
12	Финансовая деятельность СРОА	0,060	0,070
13	Разработка, коррекция и соблюдение требований к членству в СРОА	0,030	0,030
14	Реализация крупных проектов	0,080	0,100
15	Совершенствование системы корпоративного управления СРОА	0,040	0,060
16	Повышение имиджа аудиторской профессии и СРОА	0,040	0,060
17	Цифровизация деятельности СРОА	0,040	0,040
18	Остальные направления деятельности СРОА	0,050	0,050

ных оценок, близкую к широко распространенной многотуровой процедуре Дельфи<sup>15</sup> из метода экспертных оценок, характеризующейся давлением средних оценок группы в предыдущем туре на индивидуальные оценки следующего тура в целях уменьшения их разброса<sup>16</sup>. В случае оценки весовых коэффициентов таблицы давление средних оценок на индивидуальные весьма конструктивно, скорость процедуры не имеет большого значения, простота процедуры не очень важна и пересмотр системы этих коэффициентов вряд ли будет производиться каждый год. Но требование обоснования крайних оценок от давших их экспертов, фигурирующее в классическом варианте процедуры Дельфи в первом туре, на наш взгляд, здесь излишне: это по существу

означает предложение подробно объяснить и обосновать ПСА, что противоречит и аудиторским стандартам, и аудиторской практике, и аудиторскому менталитету.

Направления деятельности СРОА в табл. взяты из [3, ст. 6, ч. 1 и ст. 13] (позиции 1–9, 13 таблицы), из [8, ст. 17, ч. ч. 5–7] (позиция 10), из [6, разделы 7, 9] (позиции 11, 12), из [17, раздел 4] (позиции 15–17). Остальные 7 (из 10) приоритетных направлений деятельности СРОА ААС, сформулированных ее съездом в 2021 г., вошли как компоненты в различные направления деятельности СРОА из позиций 1–13 таблицы. Позиции 14 и 18 таблицы введены в таблицу авторами данной статьи.

Позиция 14 («Реализация крупных проектов») отражает важность, на наш взгляд, таких потенциальных работ в рамках СРОА, как обзор ситуации в мировом аудите (с упором на технологические и организаци-

<sup>15</sup> Она подробно описана, например, в [15, с. 239–242], а применительно к аудиту — в [9, с. 309–311].

<sup>16</sup> Обычно хватает четырех туров [16, с. 51].



онные новшества в нем), анализ аудиторской статистики, совершенствование статистики, анализа и регулирования сектора рынка, связанного с аудитом общественно значимых организаций, поддержка работы Единой аттестационной комиссии<sup>17</sup>, подготовка вариантов крупномасштабной реформы отечественного аудита, создание каталога аудиторской литературы (с аннотацией к каждой позиции) и т.д. Такие проекты могут реализовывать вузы, НИИ и т.д., но у СРОА есть огромное конкурентное преимущество в виде гораздо большего количества квалифицированных специалистов и лучшего знакомства с проблемами. Начать целесообразно с обзора ситуации в мировом аудите как чрезвычайно важного, весьма просто реализуемого, причем без больших финансовых затрат; по минимуму это практически может свестись к нескольким журнальным статьям от специалистов, хорошо знакомых с зарубежным аудитом.

А появление в табл. позиции 18 («Остальные направления деятельности СРОА») связано с такими соображениями. Наверное, какие-то еще направления деятельности СРОА (скорее всего далеко не самые главные) в таблице не затронуты. Первый пример: в случае более или менее значительного инициативно-го применения членами ААС квалифицированной электронной подписи на аудиторском заключении не ясно, к какому направлению деятельности СРОА это можно отнести<sup>18</sup>. Второй: СРО является хорошей площадкой для общения профессионалов — не только в рамках своей профессии, но и, так сказать, общечеловеческого<sup>19</sup>. Кроме того, из общих соображений представляется весьма вероятным появление новых направлений в деятельности СРОА, которые для начала логично рассматривать как «прочие». Для учета подобных ситуаций строке 18 приписан весовой коэффициент 0,05. Поскольку он достаточно мал, это не исказит сильно окончательные

результаты, зато сделает методологию решения различных задач более адекватной реальной действительности.

Завершим этот раздел статьи одним замечанием теоретического характера, нацеленным на будущее. Переход от 18 частных оценок качества деятельности СРОА (по отдельным направлениям ее деятельности) к интегральной оценке есть не что иное как скаляризация векторного критерия из 18 составляющих. А согласно [18, с. 17] «самая сложная часть задачи скаляризации векторного критерия — это учет приоритета критериев». Выше такой учет предлагалось выполнять получением весовых коэффициентов через сочетание ПСА с процедурой Дельфи. Есть и иные пути реализации этого учета; они описаны, например, в [18, с. 17–18].

### **Организационные аспекты получения оценок деятельности СРОА**

По-видимому, все сколько-нибудь серьезные в организационном плане экспертизы, нацеленные на получение количественных экспертных оценок, проводятся под руководством ее организатора; в некоторых случаях эта конструкция разрастается до организационной группы. В нашем случае, как это следует из предыдущего раздела, достаточно организатора экспертизы и его помощника. Основные задачи организатора экспертизы здесь заключаются в подборе экспертов, составлении для них пояснительной записки и проведении экспертизы; его помощник будет занят преимущественно простыми вычислениями, освобождая тем самым экспертов — специалистов высококвалифицированных и занятых — от рутинных умножений и сложений.

Формирование группы экспертов является важным этапом в рамках практически любой экспертизы. В нашем случае число экспертов может быть небольшим (порядка 7–10 человек)<sup>20</sup>, которых организатор экспертизы подбирает по неформальным соображениям, стараясь обеспечить представительство разных сторон, но с учетом того, чтобы они не были заинтересованы ни в занижении, ни в завышении результатов оценок; например, при оценивании с позиций СРОА нежелательно присутствие в группе экспертов

<sup>17</sup> Это, по нашему мнению, сравнительно удачный пример реализации крупного проекта совместными усилиями нескольких СРОА. Теперь, в условиях существования единой СРОА, такого рода проекты тем более целесообразны и тем более возможны.

<sup>18</sup> Вряд ли к позиции 17. Это скорее борьба с искажениями аудиторских заключений.

<sup>19</sup> Наверное, в стенах СРО нередко зарождались дружба, связи по интересам и т.д.

<sup>20</sup> Так как при обработке результатов экспертизы оценки отдельных экспертов осредняются до групповых.



не только руководства ААС, но и работников тех АО, чье начальство фигурирует в руководящих органах СРОА ААС.

Представляется полезным обращаться к услугам вузовских преподавателей аудита, а также просматривать статьи в аудиторских журналах (или хотя бы их оглавления) с целью выделить авторов статей по тематике СРОА и — особенно — по тематике оценки работы последних. А начиная со второй экспертизы для лучшей ориентировки экспертов целесообразно, на наш взгляд, приводить в пояснительной записке экспертам таблицы с осредненными частными оценками экспертов в предыдущей экспертизе и с указанием диапазона разбросов частных оценок — через значения их минимумов и максимумов — отдельных экспертов<sup>21</sup>.

Получение частных оценок качества деятельности СРОА по отдельным направлениям этой деятельности возможно не только на основе ПС экспертов, но и на основе балльного метода, по существу совпадающего с вышеописанным: в выбранном направлении выделяются отдельные компоненты, каждому из которых приписываются весовые коэффициенты, отражающие важность этих компонентов, и эксперты на основании своего ПС выставляют оценки компонентам, после чего полученные оценки умножаются на свои весовые коэффициенты, а произведения складываются. С позиций методического единообразия логично это делать в пятибалльной системе. Например, согласно [17, раздел 4.7] позиция 17 таблицы включает в себя три компонента: создание цифровых личных кабинетов, IT-платформы и онлайн-инструментов информирования членов СРО и обратной связи с их стороны; нам представляется целесообразным снабдить эти компоненты весовыми коэффициентами 0,5, 0,3 и 0,2 соответственно, но, разумеется, значения могут быть иными.

Такой подход представляется весьма удобным, в частности, при осуществлении АПД в рамках государственного контроля (надзора) со стороны Минфина России по отдельным направлениям деятельности СРОА, упомянутого в предыдущем разделе статьи и базирующегося на [11]. Дело в том, что такой контроль (надзор) может охватывать часть какого-то отдельного направления деятельности СРОА, все

такое направление, даже несколько близких по тематике направлений — но никак не все. Другое (похожее на описанное) возможное применение такого подхода — внутренний контроль со стороны СРОА ситуации с отдельными направлениями ее деятельности.

Подводя итоги, сформулируем следующие основные выводы.

1. С позиций экономической теории показано, что интегральные и частные оценки показателей деятельности СРОА целесообразно строить не как оценки ее эффективности или результативности, а как оценки качества такой деятельности. Повышение этого качества логично трактовать через приращение критерия соблюдения, фактически фигурирующего в [8, ст. 10, ч. 3], но с некоторой его модернизацией, описанной в статье.

2. Рассмотрены четыре основные задачи, в которых нужны оценки интегральных и частных показателей деятельности СРОА. На основе этого рассмотрения сделан вывод о целесообразности использования при их решении широко распространенного метода балльных оценок.

3. Изложены особенности применения этого метода для оценивания интегральных и частных показателей деятельности СРОА. Описаны целесообразность и пути использования при этом как профессионального суждения экспертов (основного инструмента такого оценивания), так и перехода от их индивидуальных оценок к групповой оценке.

4. Составлена таблица из 18 основных направлений деятельности СРОА, базирующаяся на законодательных актах, материалах Минфина России, документах СРОА и собственных представлениях авторов. Сформулированы предложения по числовым значениям весовых коэффициентов для каждого из этих направлений — как с позиций народнохозяйственного подхода, так и с позиций самой СРОА.

5. Рассмотрен ряд организационных аспектов получения оценок деятельности СРОА. Методика получения частных оценок деятельности СРОА по отдельным ее направлениям распространена на административные процедуры, которые сегодня проводятся Минфином России в рамках государственного контроля (надзора) деятельности СРОА по отдельным ее направлениям, а также на возможный аналогичный внутренний контроль с ее стороны.

<sup>21</sup> На анонимной основе.



## Литература

1. Корнаи Я. Социалистическая система. Политическая экономия коммунизма. — М.: НП «Журнал Вопросы экономики», 2000. — 672 с.
2. Егоров М.Е. Саморегулирование в аудиторской деятельности: краткие итоги и пути дальнейшего развития // Аудиторские ведомости. — 2013. — № 2. — С. 49–59.
3. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ (в ред. от 03.08.2018).
4. Самуэльсон П., Нордхаус У. Экономика. — М.: Вильямс, 2014. — 1360 с.
5. Акиндарова Н., Чернявский А., Авдеева Д. Результативность бюджетных расходов в России и странах ОЭСР // Вопросы экономики. — 2017. — № 2. — С. 30–61.
6. Основные показатели деятельности саморегулируемой организации аудиторов в 2020 г. URL: [https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/](https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/)
7. Азгальдов Г.Г. Потребительная стоимость и ее измерение. — М.: Экономика, 1971. — 167 с.
8. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 11.06.2021).
9. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. — 2-е изд., доп. и перераб. — М.: ООО «САМ Полиграфист», 2020. — 876 с.
10. Положение о Министерстве финансов Российской Федерации. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329.
11. Административный регламент по осуществлению Министерством финансов Российской Федерации государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2020 № 265н.
12. Доклад об осуществлении Министерством финансов Российской Федерации государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемой организации аудиторов и об эффективности такого контроля (надзора) в 2020 г.». URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/monitoring/Reports/?id\\_39=132786](https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/monitoring/Reports/?id_39=132786)
13. Бычкова С.М., Райхман М.В., Соколов В.Я. и др. Аудиторский словарь / под ред. В.Я. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 192 с.
14. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка».
15. Орлов А.И. Организационно-экономическое моделирование: теория принятия решений. — М.: КНОРУС, 2011. — 568 с.
16. Литвак Б.Г. Экспертные оценки и принятие решений. — М.: Патент, 1996. — 271 с.
17. Приоритетные направления деятельности Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» на период 2021–2023 годов: Утверждено решением Съезда СРО ААС 21 мая 2021 года (протокол № 16).
18. Романова А.Т., Эпштейн Г.Л. Методы поддержки корпоративных решений в условиях высокой динамики среды. — М.: ФГБУ ДПО «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2021. — 284 с.