

# ОТ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ К СОВРЕМЕННОМУ АУДИТУ: ЭВОЛЮЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ В РОССИИ И В ДРУГИХ СТРАНАХ\*

Н. В. Фадейкина

Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»,  
Новосибирск, Россия

*Статья посвящена исследованию эволюции государственного финансового контроля и аудита. Приведены исторические факты их возникновения в Великой Римской империи, Китае, Индии, Великобритании, США и России. Выделены четыре этапа развития аудита в современной России и дана достаточно подробная характеристика каждого этапа. Обоснована необходимость модернизации процесса саморегулирования аудиторской профессии с учетом рекомендаций Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности, разработки и эффективной реализации новой Концепции и новой Стратегии российского аудита, при реализации которых будут созданы условия для консолидации аудиторского профессионального сообщества, способствующей разработке и функционированию механизмов вовлечения аудиторского сообщества в процессы решения стратегических задач, направленных на повышение эффективности функционирования современных моделей государственного финансового контроля и аудита, развитие национальной экономики и обеспечение экономической безопасности страны. Особое внимание уделено принятию мер по повышению уровня востребованности и ценности аудита.*

**Ключевые слова:** финансовый контроль, аудит, развитие государственного внешнего и внутреннего контроля и аудита в зарубежных странах, этапы развития аудита в современной России, рекомендации по совершенствованию аудита.

Аудит известен человечеству более 6 000 лет, и возник он в Великой Римской империи<sup>1</sup>. Изначально, его функция сводилась к учету имущества рабовладельцев и анализу хищений из казны империи. Еще до нашей эры в Римской империи сложилась структура и порядок учета имущества, а также порядок расходования средств из казны. Как отмечает В. А. Камзолов, примерно в 200 г. до нашей эры *квесторы*, то есть должностные лица, ведавшие финансовыми и судебными делами в империи, осуществляли финансовый контроль за государственными бухгалтерами на местах. *Отчеты квесторов* направлялись в Рим и заслушивались экзаменаторами. Благодаря такой практике и стал использоваться термин «аудитор», от латинского «слушать» [1].

О государственном финансовом контроле (ГФК) упоминается в трудах великого Аристотеля (годы жизни – 384–322 гг. до нашей эры; по теме данного

исследования среди его трудов наиболее известны книги «Природа» и «Экономика»), где он описывал деятельность лиц, контролирующих расходы Народного собрания в Афинах<sup>2</sup>.

По сведениям, приведенным в статье известных исследователей, докторов экономических наук, профессоров А. Н. Кизилова и И. Н. Богатой «Эволюция аудита как науки и практической деятельности», в Китае предположительно в 700 г. до нашей эры была создана аудиторская система. «Там во времена династии Чжоу (1122–256 гг. до нашей эры) государственная система имела стройный бюджет, проводился аудит всех государственных структур. Однако древние аудиторы являлись, как правило, государственными служащими, и о независимости аудита не могло быть и речи (они, в лучшем случае, занимались государственным внешним и внутренним аудитом)» [2].

Особое внимание в вышеупомянутой статье уделено древнеиндийскому трактату «Артхашастра,

\* Данная статья написана по материалам, подготовленным автором для выступления на Сибирском аудиторском форуме 16 мая 2024 г. с докладом «Прошлое, настоящее и будущее аудита».

<sup>1</sup> Данилов А. В. История возникновения аудита. URL: <https://finrosa.ru/articles/audit-history/?ysclid=lxag3el3mj575714097> (дата обращения: 07.05.2024).

<sup>2</sup> Там же.

или Наука политики»<sup>3, 4</sup> (далее – Артхашастра) [3]. Этот труд отражает древнеиндийскую экономическую мысль IV–III вв. до нашей эры. Раздел 25 «Артхашастры» посвящен порядку ведения счетов в учетном ведомстве, а в разделе 26 «Возвращение дохода, похищенного чиновниками», обобщены 40 способов хищений.

Как свидетельствует Архашастра, «в древности придавалось существенное значение раскрытию информации в существовавшей в то время отчетности и предусматривалась ответственность за нарушение установленных правил. Так, написавший беспорядочный отчет или с нарушением порядка, не соответствующий правилам или являющийся повторением, подлежал взысканию штрафа (12 пан). Если такой отчет был написан о чистом доходе – наказание устанавливалось в 2-кратном размере; присвоивший чистый доход наказывался в 8-кратном размере, принесший ущерб – в 5-кратном размере с возмещением потраченного. Представление ложных сведений приравнивалось к воровству» [2].

Авторы известной книги «Аудит Монтгомери» высказывают следующее суждение: «Ряд форм внутреннего контроля... описан в Библии, содержание которой, по общему мнению, охватывает период между 1800 г. до нашей эры и 95 г. нашей эры, а логическое обоснование учреждения контроля, заключающееся в том, что если работникам представится случай украсть, то они могут воспользоваться, отражает тот же профессиональный скептицизм, которого ожидают от аудиторов и сегодня. Конкретно Библия касается вопросов двойной охраны имущества, необходимости нанимать компетентных и честных работников, ограничения доступа и разделения обязанностей» [4, с. 22–23]. Авторы упомянутой выше монографии, базируясь на исследованиях в области истории бухгалтерского учета и ГФК, указывают на существование в Афинах в V в. до нашей эры контроля за доходами и расходами со стороны Народного собрания, а также наличие

в финансовой системе должностей правительственных аудиторов, проверявших документы всех должностных лиц по истечении их полномочий [4, с. 23].

Древние китайские записи указывают, что уже «в 700 г. до нашей эры там существовал пост *Генерального Аудитора*, основной обязанностью которого являлась гарантия честности исполнения правительственных обязанностей, имеющих право пользования государственными деньгами и имуществом. Впоследствии обязанности, права и формы правительственных аудиторских органов менялись. Как свидетельствует исторические материалы, Государственная система учета династии Чжоу (1122–256 гг. до нашей эры) в Китае включала тщательно разработанный бюджет и аудит всех правительственных департаментов»<sup>5</sup>.

*Наиболее широкое применение ГФК получил в XII–XIII веках в Европе, а именно, в Англии и Шотландии.* «Еще в IX в. был дан толчок к счету и мере в Британской хозяйственной жизни. Когда сохранившихся в стране древних культах и в Нормандии бухгалтерские приемы римлян получили вновь житейское приложение к учету экономических явлений. Уже в те времена из общего понятия бухгалтер выделяется смежное понятие аудитор. За первым в его повседневной деятельности сохраняются функции лица, организующего и ведущего счета, а на второго возлагаются самостоятельные независимые функции контролера, проверяющего счета»<sup>6</sup>.

Самые древние из дошедших до нас учетных документов и упоминаний об аудите – это архив документов Казначейства Англии и Шотландии, датированных 1130 г.

Существуют сведения о том, что «Лондонское Сити подвергалось аудиту уже в 1200-е годы»<sup>7</sup>. *В 1285 г. королем Англии Эдуардом I был издан первый закон, регулирующий деятельность аудиторов, а в 1299 г. в Лондоне был проведен аудит одной из компаний.* В соответствии с указанным законом «аудиторами от лица государства были

<sup>3</sup> *Артхашастра, или «Наука политики»* («Наука о государственном устройстве») – «замечательный политико-экономический трактат древней Индии. Он содержит ценнейшие сведения по государственному, политическому и хозяйственному устройству древнего индийского общества и является настоящей энциклопедией политической и экономической жизни страны своей эпохи. Артхашастра, согласно индийской традиции, приписывается мудрому брахману Каутилье (известному также под именем Чанакья), однако, по данным современной исторической науки, она оформлялась на протяжении длительного времени между первыми веками до нашей эры и первыми веками нашей эры, суммируя и критически воспринимая все то, что было создано до нее древними мыслителями Индии. По своему содержанию и значению это произведение не только представляет собой руководство к управлению государством, но и является выдающимся памятником политической, экономической, дипломатической, юридической, философской и военной мысли в древней Индии». URL: <https://www.kamstat.ru/arthashastra-obshchaya-karakteristika-i-osnovnoe-soderzhanie-politiko-pravovaya-mysl-drevnei-indii-arth.html> (дата обращения: 03.04.2024).

<sup>4</sup> Работа по подготовке *Артхашастры* к изданию на русском языке продолжалась с 1930 г. по 1957 г. Подробнее о том, как осуществлялся перевод, см. с. 6–8 оригинального текста, размещенного по следующему адресу. URL: <https://djvu.online/file/93UFwa9os2Tbn?ysclid=lxahfh3h7h146699499> (дата обращения: 03.04.2024).

<sup>5</sup> История возникновения аудита. URL: <https://megaobuchalka.ru/13/55650.html> (дата обращения: 11.05.2024).

<sup>6</sup> *Шумская Л.* История развития аудита. URL: <https://znanio.ru/media/istoriya-razvitiya-audita-2703310> (дата обращения: 11.05.2024).

<sup>7</sup> *Дымова И. А.* Вопросы исторической обусловленности видов аудита / Кемеровский институт (филиал) Российского государственного торгово-экономического университета, Россия. URL: [https://www.rusnauka.com/29\\_NIOXXI\\_2012/Economics/7\\_118755.doc.htm](https://www.rusnauka.com/29_NIOXXI_2012/Economics/7_118755.doc.htm) (дата обращения: 11.05.2024).

не только лица из числа доверенных слуг сеньоров, но и некоторые категории гражданских служащих; и всем предоставлялись определенные привилегии. Таким образом в практической деятельности проявлялись первые зачатки применения принципа независимости в аудите. *Королем Эдуардом II 24 марта 1324 г. был подписан Указ о назначении трех государственных аудиторов*, в обязанности которых входила проверка счетов. Им вменялось в обязанность проверять все счета, которые были введены и которые будут введены в провинциях Оксфорде, Беркенхенде, Саутхемпtone, Уэльсе, Соммерсетшире и Дорсете; в отношении указанных провинций следует «делать и обозначать все, что аудиторы со счетами делать должны» [5].

Именно этот период и считается временем зарождения аудита в Европе, так как в дальнейшем данная система контроля получала все большее и большее развитие.

*Первый этап развития аудиторской деятельности связан с принятием в Великобритании<sup>8</sup> в 1844 г. закона о британских компаниях, которым в обязательном порядке и не реже одного раза в год предписывалась проверка счетов и отчетов компании специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю, а в 1862 г. – закона об обязательном аудите* [2]. Этот этап характеризуется становлением и развитием *теории адекватности* (или теории «сторожевого пса»), основателями которой были Ф. Пикслей и Л. Дикси. Последователем этой теории Т. Рууд в 1989 г. сформулировал следующее положение: «Аудит должен быть определен как процесс проверки с целью получения подтверждения соответствия учетной информации экономической деятельности» [6]. Следуя данной теории, «в течение многих лет применялся прямой последовательный подход – подтверждения получались путем прямого сравнения отчетности с информацией, формируемой в системе бухгалтерского учета. В рамках данной теории существовали два альтернативных подхода прямого последовательного аудита: от документов к отчетности и от отчетности к документам» [7].

Следует отметить, что именно в Шотландии, ранее чем в других административных регионах Великобритании, появилось первое общественное объединение бухгалтеров, а именно Общество бухгалтеров Эдинбурга (The Society of Accountants in Edinburgh), оно было зарегистрировано Королевской грамотой, датированной 23 октября 1854 г. «Пять месяцев спустя другой королевской грамотой был утвержден Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow). Далее, по их примеру Королевской

грамотой от 18 марта 1867 г. было утверждено Общество бухгалтеров в Абердине (The Society of Accountants in Aberdeen). Участники всех трех обществ стали присяжными бухгалтерами Шотландии. Вслед за шотландскими институтами во второй половине XIX в. создаются институты присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. В 70-х годах XIX в. в городах Англии одно за другим были основаны пять региональных бухгалтерских обществ: Соединенное общество бухгалтеров Ливерпуля и Институт бухгалтеров в Лондоне (1870), Манчестерский институт бухгалтеров (1871), Общество бухгалтеров Англии (1872) и Шеффилдский институт бухгалтеров (1877). В 1879 г. руководители этих объединений пришли к соглашению о создании национальной бухгалтерской ассоциации. Объединенное общество получило название Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (the Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW). Первым председателем Института стал Уильям Тюрканд, ранее возглавлявший Институт бухгалтеров Лондона. Королевская грамота об учреждении Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса была подписана 11 мая 1880 г.» [8]. С появлением первых профессиональных объединений стало формироваться нормативно-правовое обеспечение деятельности бухгалтеров и аудиторов.

По мнению многих зарубежных исследователей, первым педагогом и теоретиком аудита был вышеупомянутый *Лоуренс Роберт Дикси* (1864–1932), он определял аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса (1892), которая может быть выполнена путем проверки документов и инвентаризации ценностей. Дикси видел цели аудита в выявлении мошенничества, случайных ошибок, неправильной методологии учета [9].

Нельзя не отметить тот факт, что техника английских ревизоров и аудиторов того времени часто вызывала восхищение в других странах, в том числе и в России. «В 1908 г. А. И. Гуляев<sup>9</sup> писал о работе в Петербурге двух английских экспертов, что они руководствовались анкетой-инструкцией, содержащей около 150 вопросов, проставляли в качестве ответов числа, и "картина состояния дел компании получилась удивительно ясная и полная"» [10].

С точки зрения многих зарубежных и отечественных исследователей, человеком, вдохнувшим в аудит подлинную жизнь, стал *американский бухгалтер и педагог Роберт Хистер Монтгомери* (1872–1953). Кстати, он был соучредителем крупнейшей в мире аудиторской компании

<sup>8</sup> Великобритания – Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии – независимая страна, состоящая из четырех административных регионов: три из них (Англия, Уэльс и Шотландия) находятся на острове Великобритании, четвертый – на острове Ирландия.

<sup>9</sup> Александр Иванович Гуляев (род. в 1877 г.) был одним из выдающихся русских бухгалтеров в начале XX в., он сделал значительный вклад в развитие бухгалтерской науки, особенно в части промышленного учета, и являлся одним из основателей петербургской бухгалтерской школы.

«PricewaterhouseCoopers» (PwC). Монтгомери был два срока президентом Американского института сертифицированных бухгалтеров (AICPA, институт основан в 1887 г.). Развив идеи Дикси, называемые им бухгалтерским (счетоводческим) аудитом, Монтгомери создал современную доктрину тестового аудита. «Лозунгом Монтгомери была максима: лучше больше и достаточно точно, в связи с этим резко возрастал состав источников аудита, центр внимания смещался с баланса на отчет о прибылях и убытках; использовались данные корреспондентов; разрабатывались и практиковались довольно сложные методы анализа хозяйственной деятельности. Монтгомери называл американский аудит этого раннего этапа «счетоводческим аудитом», отметив, что три четверти рабочего времени аудитора уходило на подсчеты и сравнение бухгалтерских книг» [4].

История развития аудита в США берет свое начало с 1886-1887 гг., когда был принят первый закон о присяжных бухгалтерях (1886 г.), давший начало процессу развития аудиторской деятельности, и был образован (1887 г.) Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), с самого начала играющий ведущую роль в формировании аудиторских кадров. Этот институт с самого начала своего функционирования был нацелен на осуществление научно-методической деятельности в США, в том числе на подготовку и публикацию монографий, выпуск журналов по аудиту и др. В 1896 г., благодаря инициативе AICPA, в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность. В частности, установлено, что должность аудитора может занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью... Со второй половины 1930-х гг. аудит становится обязательным в США для компаний, зарегистрированных Комиссией по ценным бумагам и биржам, созданной в 1934 г. после известного биржевого краха. В соответствии с Законом о ценных бумагах 1933 г. и Законом о биржах 1934 г. зарегистрированные в установленном порядке компании обязаны составлять соответствующие формы финансовой отчетности, достоверность которых подтверждается аудитом [11].

В связи с усложнением в США организационно-правовых форм экономических субъектов, появлением крупных компаний (корпораций) выявилась потребность в проведении *внутреннего аудита*. Этому способствовала публикация в 1941 г.

В. З. Бринком книги «Внутренний аудит» [12] и создание Американского института внутреннего аудита (The Institute of Internal Auditors, IIA; штаб-квартира IIA находится в Лейк Мэри, США), объединившего внутренних аудиторов-практиков<sup>10</sup>.

Таково (кратко) эволюционное развитие ГФК и зарождение аудита в США, Великобритании и других зарубежных странах.

Вопреки популярному мнению о том, что в России ГФК и аудитом стали заниматься гораздо позже, чем в Англии, США и других странах, существуют достоверные сведения о том, что история ГФК в Российской империи берет свое начало в XVII в. в царствование Алексея Михайловича Романова (годы жизни: 1629–1676). Но качественную основу ГФК и аудита заложил Петр I (годы жизни: 1672–1725). «Вызванные петровскими реформами рост производительных сил, увеличение государственного бюджета, образование всероссийского рынка и расширение внешнеторговых связей требовали качественного изменения контрольной работы. Сначала обязанности контролера исполняла Ближняя канцелярия, где подписывались все важнейшие государственные бумаги, сюда из всех губерний поступали ведомости о доходах и расходах. Именно канцелярии Петр I поручил ревизию всех денежных счетов и расходов, произведенных присутственными местами»<sup>11</sup>.

В феврале 1711 г. Петром I был издан Указ об учреждении Сената, в марте того же года учрежден фискалитет, в 1713 г. введена должность генерал-фискала, а в марте 1714 г. был издан Указ «О должности фискалов»<sup>12</sup>, согласно которому в обязанности представителей института фискалов входило наблюдение за действиями «государственных мужей и донесение о непорядках обер-фискалу» (последний избирался Сенатом и должен был быть «человеком умным и добрым»). «В 1718 г. Петр I, изучив опыт Швеции, ввел коллегиальную систему управления государством. В числе девяти созданных коллегий появилось три финансовых: Камер-коллегия для сбора доходов, Штатс-контор-коллегия для заведования расходами и Ревизион-коллегия для контроля за доходами и расходами. В обязанности последней входила проверка всех счетов государственных доходов и расходов, а также производство суда над лицами, изобличенными в злоупотреблениях при сборе доходов и использовании расходов. В дальнейшем статус Ревизион-коллегии был повышен, она стала входить в состав Сената и называться Ревизион-конторой». В общем виде схема контроля сводилась к тому, что все присутственные места и лица записывали

<sup>10</sup> Подробнее об эволюции государственного финансового контроля и зарождении аудита в России и зарубежных странах Н. В. Фадейкиной и В. А. Вороновым изложено в их статье [13].

<sup>11</sup> История государственного финансового контроля / По материалам официального сайта Счетной палаты РФ. URL: <https://rufincontrol.ru/article/298021/?ysclid=lyescy755cn841268799> (дата обращения: 11.05.2024).

<sup>12</sup> Указ «О должности фискалов» размещен в Президентской библиотеке. URL: <https://www.prlib.ru/history/619124> (дата обращения: 11.05.2024).

приходы и расходы денег и имущества в книги, пронумерованные по листам, прошитые шнуром и скрепленные печатью. По окончании года вышестоящие организации и лица освидетельствовали подчиненные им организации в правильности сбора доходов, целевом употреблении расходов и полученных остатков по ведущимся ими книгам»<sup>13</sup>.

Следует подчеркнуть, что в *Российской империи в воинском уставе 1716 г. и в табели о рангах к воинским чинам причислялся и аудитор*. По исполняемым обязанностям аудитор сочетал в себе функции делопроизводителя, судебного секретаря и прокурора. Основными занятиями аудиторов в то время была ревизия и учет армейского и флотского имущества, а также – решение имущественных споров и разбирательств. По сравнению с аудиторами западных государств, аудиторы России в период XVIII–XIX веков были одновременно и ревизорами, и прокурорами, и следователями. До 1867 г. свою деятельность они вели в специальных заведениях – аудиторатах<sup>14</sup>. В ходе военно-судебной реформы 1867 г. должность аудитора была упразднена.

При Екатерине I значение Ревизион-конторы и Сената уменьшилось, высшим финансовым органом был определен Верховный тайный совет. Сенат стал ему подчиняться, он должен был рассматривать ведомости о приходе и расходе денежной казны и провианта. В царствование Анны Иоанновны (в 1733 г.) был издан важный в отечественной истории ГФК законодательный акт «Регламент или инструкция Ревизион-коллегии», в соответствии с которым в помощь Ревизион-коллегии было создано девять счетных комиссий, а также Генеральная счетная комиссия, и именно на нее было возложено проведение ревизии счетов за прошлые годы. Взошедшая на престол в 1762 г. Екатерина II, изучив вопросы ГФК, в целях усиления Ревизион-коллегии приняла решение о создании губернских органов ГФК – Казенных палат. При Александре I доходами и расходами управляли министр финансов, Государственный казначей и Государственный контролер, последнему было поручено наблюдение за проверкой счетов по всем военным и гражданским департаментам, он присутствовал на заседаниях Сената и о результатах своей работы докладывал непосредственно императору, причем в своих отчетах мог выражать свое

суждение об эффективности произведенных расходов. Под руководством Государственного контролера с 1811 г. (в соответствии с Манифестом от 25 июля 1810 г.) стало функционировать Главное управление ревизии государственных счетов (далее – Главное управление).

«Главное управление по подлинным книгам и счетам проверяло, соответствует ли поступление доходов и их расходование суммам, установленным в законе, были ли соблюдены при расходовании денежных средств установленные правила и какова при этом казенная польза, верны ли счета, не остаются ли где-либо суммы без движения и возврата Государственному казначейству и пр. После проведения контроля счетов и книг Главное управление либо выдавало расчетные свидетельства исправным юридическим и частным лицам, либо производило взыскания с виновных. Из-за такой постановки сплошного документального контроля Главное управление не успевало своевременно освидетельствовать счета и предотвращать нарушения. Однако вместо того, чтобы усилить и укрепить действенность контроля, в 1823 г. Государственным контролером бароном Б. Б. Кампенгаузен<sup>15</sup> (1811–1823) была установлена новая ревизионная система, которая в принципе ограничила действие Государственного контроля освидетельствованием счетов департаментов министерств и главных управлений, без проверки частных счетов и подлинных приходных и расходных книг. Сущность этой системы ревизий состояла в том, что документальную проверку отчетности производили у себя сами распорядительные ведомства, а в учреждении государственного контроля они представляли лишь результаты этой ревизии в виде сводных и систематизированных отчетов. Несостоятельность "системы генеральной отчетности", заключавшейся в сличении только сводных отчетов и в представлении соображений по этим сводным цифрам, была очевидна, так как всякие хищения, не вызывающие резкого понижения сводных цифр, проходили незамеченными. Такое реформирование, в условиях российской системы государственного управления, требующей детального рассмотрения расходов на местах, было, как отмечают современники, явным шагом назад. Кроме этого, недостаток квалифицированных кадров, низкое жалование по сравнению с другими правительственными учреждениями поставили государственный контроль в угрожающее положение»<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> История государственного финансового контроля / По материалам официального сайта Счетной палаты РФ. URL: <https://rufincontrol.ru/article/298021/?ysclid=lyecy755cn841268799> (дата обращения: 11.05.2024).

<sup>14</sup> История аудита. URL: <https://audit.urgroup.ru/audit-history/?ysclid=lxesrxvby7749771729> (дата обращения: 07.05.2024).

<sup>15</sup> Кампенгаузен – «яркая историческая личность своего времени, по-западному образованный, заметный представитель "высшего света" российской столицы, сторонник либерального направления внутренней политики государства, связанный со М. М. Сперанским, М. А. Балузьяниновым и др. реформаторами эпохи Александра I» [14, с. 6–7]. Известный мемуарист того времени Ф. Ф. Вигель характеризовал Кампенгаузена исключительно с положительной стороны, отмечая при этом, что Бальтазар Бальтазарович обладал «...умом сухим, холодным, но весьма обширным, с характером твердым, соединял он старинную, прежнюю, пространную, добросовестную немецкую ученость, неутомимость в трудах и все познания, нужные для государственного человека» [15, с. 318], что свидетельствовало об очевидных достоинствах барона. Однако и он делал ошибки.

<sup>16</sup> Финансовое управление и организация государственного финансового контроля в Российской империи в XIX – начале XX века.

Следует отметить, что проблеме развития ГФК большое значение придавал император Александр II. «В 1855 г. генерал-контролер Контрольного департамента гражданских отчетов В. А. Татаринов был откомандирован в Западную Европу для изучения функционирования систем ГФК за рубежом. Обобщив опыт Пруссии, Австрии, Бельгии и Франции, генерал подготовил проект реформирования системы ГФК в России и, благодаря поддержке Александра II, внедрил этот проект. В начале XX в. эффективность функционирования российской ГФК снизилась. Другими словами, ГФК при Николае II носил декоративный характер. После Октябрьской революции был образован Народный комиссариат Государственного контроля, осуществляющий проверку финансовой деятельности государственных учреждений, а также принят декрет Совнаркома «Об образовании Коллегии Государственного контроля», Совнаркомом был издан декрет «О Центральной контрольной коллегии и местных учетно-контрольных коллегиях и комиссиях», и начала функционировать новая система ГФК, центральным звеном которой стала Центральная контрольная коллегия. В 1918 г. система ГФК была преобразована, центральным ее звеном стал Народный комиссариат государственного контроля во главе с народным комиссаром и Коллегией, работа по совершенствованию системы ГФК была поручена И. В. Сталину»<sup>17</sup>. В 1920 г. Наркомат государственного контроля был преобразован в Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции (НКРКИ, или Рабкрин). «Деятельность Рабкрина в первые годы после создания напоминала деятельность современной Счетной палаты. В первую очередь, контролеры Рабкрина осуществляли финансовые ревизии (в том числе, предварительные, на основании планов расходования средств)»<sup>18</sup>.

О функционировании отечественной системы ГФК в период с 1920 г. по 2000 г. подробно описано в известной монографии, подготовленной автором настоящей статьи вместе с В. А. Вороновым, в начале 2000-х годов исполняющим полномочия начальника Сибирской окружной инспекции Главного контрольного управления при Президенте Российской Федерации [16, с. 52–60]. При этом отметим, что в нормативно-правовом обеспечении современной России до 1987 г. отсутствовали акты (документы) о деятельности аудиторских организаций и аудиторов, и в справочниках такая профессия как аудитор отсутствовала.

**Прошлые современного российского аудита можно проследить по следующим этапам.**

**I этап – с сентября 1987 г. до 22 декабря 1993 г.** Напомним, что постановлением Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987 г. № 1033-245 было создано Акционерное общество «Инаудит», «которое являлось юридическим лицом по советскому законодательству и имело своей целью оказание аудиторских и консультационных услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям, участниками которых были советские организации, а в случаях, определяемых Минфином СССР, – советским министерствам, ведомствам и организациям, выполняющим подрядные работы за границей и на территории СССР с участием иностранных организаций и фирм» [17, с. 14-15].

Следует отметить, что в 1989-1990 гг. предпринимались попытки принятия в СССР закона, регламентирующего деятельность аудиторов и аудиторских организаций. Однако вместо такого закона с 1 января 1991 г. был введен в действие Закон РСФСР от 25 декабря 1990 г. № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» (закон утратил силу с 01.07.2002 г.), который предоставлял возможность любой организации заниматься аудиторской деятельностью (АД), если в ее уставе указывался аудит как предмет деятельности, за исключением проведения аудита банков, поскольку на этот вид аудита требовалась лицензия Центрального банка РФ (Банка России).

Что касается аудита страховых организаций (далее – СО или страховщики), то, согласно статье 29 Закона РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «О страховании», СО обязаны были публиковать годовые балансы и счета прибылей и убытков в сроки, установленные Федеральной службой России по надзору за страховой деятельностью, после аудиторского подтверждения достоверности содержащихся в них сведений.

**II этап – с 22 декабря 1993 г. до августа 2001 г.** В ходе II-го этапа был принят Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») <sup>19, 20</sup>.

<sup>17</sup> История государственного финансового контроля / По материалам официального сайта Счетной палаты РФ. URL: <https://rufincontrol.ru/article/298021/?ysclid=lyecy755cn841268799> (дата обращения: 11.05.2024).

<sup>18</sup> Хранители истории (публикация от 07.02.2023 г.). URL: <https://m.ok.ru/group/59002526630019/topic/154679808943491> (дата обращения: 13.05.2024).

<sup>19</sup> Согласно ред. от 26 ноября 2001 г., в основной части Указа № 2263 были исключены пункты 4–6 (об образовании Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ (далее – Комиссия по АД), она была упразднена Указом Президента РФ от 25.04.2001 г. № 463; о деятельности Правительства РФ, которое по представлению Комиссии по АД должно утверждать: а) порядок аттестации на право осуществления АД, б) порядок получения лицензии на осуществление АД, в) до 1 июля 1994 г. показатели экономических субъектов (в т.ч. банков – по согласовании с Банком России), бухгалтерская отчетность которых подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке (начиная с годового отчета за 1994 г.) и др.).

<sup>20</sup> Указ № 2263 утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 13 декабря 2001 г. № 1459.

В Указе № 2263, содержащем Временные правила, аудиторская деятельность определялась следующим образом: аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. АД осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с законодательством РФ специально уполномоченными на то государственными органами. Основной целью АД является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

В соответствии с Указом № 2263 было принято *постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» (вместе с «Порядком проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности», «Порядком выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности»)*<sup>21</sup>.

В указанный период проводилась кропотливая работа по аттестации аудиторов, лицензированию АД (лицензии выдавались на осуществление: банковского аудита, аудита страховых организаций, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, общего аудита (аудита иных экономических субъектов), в силу чего образовались аудиторские общественные объединения и аудиторские организации, которыми была начата работа по осуществлению обязательных аудиторских проверок.

*Стремительно развивался банковский аудит*, этому способствовала достаточно активная деятельность Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссии Банка России (далее – Центральная комиссия ЦБ РФ)<sup>22</sup>.

*Функции Центральной комиссии ЦБ РФ были таковы:*

а) утверждение единых программ, по которым проводятся квалификационные экзамены (КЭ), по согласованию с Комиссией по АД;

б) утверждение порядка проведения КЭ, содержания экзаменационных билетов, а также составов экзаменационных комиссий по представлению учебно-методических центров;

в) организация регулярных проверок правильности проведения КЭ;

г) рассмотрение и утверждение результатов КЭ и принятие на их основании решения о выдаче (отказе в выдаче) квалификационного аттестата аудитора (КАА);

д) выдача КАА;

е) ведение государственного реестра выданных КАА;

ж) решение вопросов о выдаче лицензии на проведение банковского аудита аудиторским организациям (фирмам) и аудиторам, работающим самостоятельно;

з) ведение государственного реестра аудиторских организаций и аудиторов, получивших лицензии на проведение банковского аудита и др.

Обращаясь к списку аудиторских организаций (аудиторов), получивших лицензии на осуществление АД в области банковского аудита в соответствии с постановлением Правительства РФ № 482, **следует заметить, что всего в период 1994–1998 гг. в Сибирском федеральном округе (в контексте современной его структуры), получили лицензии следующие аудиторские фирмы** (аудиторы, работающие самостоятельно, или индивидуальные аудиторы, ИА).

**Из Алтайского края:** 1) ООО «Аллонж-Аудит», г. Барнаул, директор – Граф Галина Сергеевна; 2) ООО «Алтай-Аудит - Консалтинг», г. Барнаул, директор – Иванов Андрей Александрович; 3) АОЗТ «Инаудит-Алтайская компания», г. Барнаул, Генеральный директор – Чергинев Нина Александровна; 4) ООО «Практик-Аудит», г. Новоалтайск, директор – Бабина Людмила Валерьевна.

**Из Иркутской области:** 1) ТОО «Аудитор», г. Иркутск, директор – Хорошун Лидия Семеновна. Иркутск; 2) ИА – Безделев Виктор Андреевич, г. Иркутск.

**Из Красноярского края:** 1) ООО «КВП «Сибгаудит инициатива», г. Красноярск, директор – Черных Николай Васильевич; 2) ООО Аудиторская фирма «Современные технологии», г. Красноярск, генеральный директор – Рожкова Эльвира Степановна.

**Из Новосибирской области:** 1) ЗАО «Агентство экономического консультирования и аудиторских услуг «Консаудит», г. Новосибирск, генеральный директор – Шапошников Александр Арсеньевич; 2) ТОО «Дивон», г. Новосибирск, генеральный директор – Дементьев Владимир Витальевич; 3) ТОО (в дальнейшем – ООО) «Финансовая экспертиза», г. Новосибирск, директор и учредитель – Фадейкин Алексей Федорович, соучредитель – Фадейкина Наталья Васильевна (у ООО «ФИНЭКС» опыт в области банковского аудита составляет более 30 лет).

**Из Томской области:** 1) ТОО «Независимое экспертное бюро «Томаудит», г. Томск, директор – Ширинян Ирина Гавриловна; 2) ООО «Профессиональный Центр «Эксперт-Аудит», г. Томск, директор – Демакова Наталья Васильевна; 3) ТОО «Респондент», г. Томск, директор – Закирова Нурия Шамильевна; 4) ИА – Гвоздева Татьяна Михайловна, г. Томск;

**Из Республики Алтай:** 1) ООО «Аудиторская контора «Веритас», Республика Алтай, г. Горно-Алтайск, директор –

<sup>21</sup> В постановление Правительства № 482 вносились изменения в 1997 г., 1999 г., 2002 г. Окончание действия указанного постановления – 17 января 2011 г.

<sup>22</sup> Приказ о введении в действие Положения о Центральной комиссии ЦБ РФ (№ 02-162) был утвержден Банком России 18 ноября 1994 г.

Шодоева Лидия Майнысовна; 2) ИА – Гаджук Ольга Николаевна, Республика Алтай, г. Горно-Алтайск.

**Из Республики Хакасия:** 1) ТОО КВП «Хакаудит», г. Абакан, директор – Нелюбина Светлана Ефремовна; 2) ЗАО «Гарантия – Аудит», г. Абакан, директор – Козлова Валентина Иосифовна.

*Нельзя не упомянуть и о том, что в рассматриваемый период многие отечественные исследователи, имеющие научную степень доктора экономических наук и звание профессора, активно подключились к банковскому аудиту. Среди них, кроме уже упомянутых Н. В. Фадейкиной и А. А. Шапошникова (Новосибирск), Олег Иванович Лаврушин (Москва), Ината Дмитриевна Мамонova (Москва), Михаил Владимирович Романовский и Галина Николаевна Белоглазова (Санкт-Петербург), Валерий Витальевич Палий (Москва), Владимир Иванович Бариленко (Саратов) и др.*

Одной из первых книг по банковскому аудиту, опубликованной автором настоящей работы в 1995 г., было научно-практическое издание «Основы аудита коммерческих банков» [18], содержащее результаты исследования автором вопросов, связанных с организацией и совершенствованием АД коммерческих банков с целью создания методических основ планирования и организации работы аудиторских фирм, специализирующихся на банковском аудите.

5 декабря 1995 г. было создано первое профессиональное объединение аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов Аудиторская палата России (АПР)<sup>23</sup>. Как отмечает А. Г. Грязнова в своей статье, посвященной 15-летию АПР, на одном из первых крупных мероприятий АПР, состоявшемся в начале 1996 г., «впервые представилась возможность публично и откровенно сформулировать существо волнующих проблем, в том числе о несовершенстве действующего в области аудита законодательства, о необходимости эффективных взаимоотношений между органами власти, аудиторами и хозяйствующими субъектами и др.» [19], что способствовало ускорению процесса создания нормативно-правового обеспечения в области АД.

9 февраля 1996 г. Комиссией по АД протоколом № 1 был утвержден «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности». Следом, 16 февраля 1996 г. Банком России был принят «Порядок составления заключения по результатам аудиторской проверки, а также

составления и представления в Банк России публикуемой отчетности кредитных организаций за 1995 год». Позднее Банком России были утверждены «Положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации» (Приказ от 10.09.1997 г. № 02-391), «Положение о порядке составления и представления в Банк России аудиторского заключения по результатам проверки деятельности кредитной организации за год» (Приказ от 23.12.1997 г. № 10-П).

4 декабря 1996 г. общим собранием АПР был утвержден «Кодекс профессиональной этики аудиторов», основанный на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC). В нем было указано, что «этика профессионального поведения аудиторов определяет нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств»<sup>24</sup>.

25 декабря 1996 г. были утверждены следующие правила (стандарты) АД:

- 1) «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита»;
- 2) «Планирование аудита»;
- 3) «Аудиторская выборка»;
- 4) «Документирование аудита»;
- 5) «Аудиторские доказательства»;
- 6) «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности»;
- 7) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита»;
- 8) «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности»;
- 9) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»;
- 10) «Использование работы эксперта».

17 марта 1997 г. приказом Минпрома РФ № 75 был утвержден «Порядок аккредитации при Министерстве промышленности Российской Федерации аудиторских организаций для проведения внедомственных проверок предприятий (организаций, учреждений) в сфере промышленного производства».

29 декабря 1997 г. приказом Госстроя РФ № 17-142 была утверждена «Методика проведения аудита тарифов в организациях, оказывающих жилищно-коммунальные услуги».

<sup>23</sup> В декабре 1995 г. состоялось учредительное собрание Ассоциации «Аудиторская Палата России». Ее учредителями выступили двадцать одно профессиональное аудиторское объединение и восемь высших учебных заведений. Основные задачи Палаты – содействие развитию аудита, урегулированию имущественных споров между аудиторскими организациями и их клиентами, осуществление независимой экспертизы проектов нормативных документов в области аудита и распространения современных методов проведения аудита. URL: <https://old.relga.ru/n56/econ56.htm#:~:text=В%20декабре%201995%20г.%20состоялось,распространения%20современных%20методов%20проведения%20аудита> (дата обращения: 11.05.2024).

<sup>24</sup> URL: <https://www.zonazakona.ru/law/docs/1007/?ysclid=lyiqmwj5wo229969746> (дата обращения: 11.05.2024).

22 января 1998 г. Комиссией по АД были одобрены следующие правила (стандарты) АД: 1) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных»; 2) «Образование аудитора»; 3) «Существенность и аудиторский риск»; 4) «Аналитические процедуры».

15 июля 1998 г. Комиссией по АД были одобрены еще пять правил (стандартов) АД: 1) «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности»; 2) «Внутрифирменный контроль качества аудита»; 3) «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта»; 4) «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита»; 5) «Применимость допущения непрерывности деятельности».

8 сентября 1998 г. Экспертным комитетом при Банке России по банковскому аудиту одобрено Правило (Стандарт) № 1 «Порядок составления Аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности кредитной организации, подготовленной по итогам деятельности за год».

18 марта 1999 г. Комиссией по АД были одобрены еще два правила (стандарта) АД: 1) «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»; 2) «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита».

25 марта 1999 г. ЦАЛАК Минфина РФ был утвержден «Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности».

27 апреля 1999 г. Комиссией по АД были одобрены три новых правила (стандартов) АД: 1) «Понимание деятельности экономического субъекта»; 2) «Изучение и использование работы внутреннего аудита»; 3) «Использование работы другой аудиторской организации».

А 20 августа 1999 г. Комиссией по АД приняла еще четыре правила (стандарта) АД: 1) «Проверка прогнозной финансовой информации»; 2) «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете»; 3) «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность»; 4) «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности». В завершение 1999 г., а именно 20 октября, были одобрены такие правила (стандарты) АД, как: «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономи-

ческих субъектов»; «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»; «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»; «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

В 2000 г. работа по расширению методического обеспечения аудита была продолжена, и 11 июля 2000 г. Комиссией по АД были одобрены: «Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами"», а также три правила (стандарта) АД: «Особенности аудита малых экономических субъектов»; «Проведение аудита с помощью компьютеров»; «Оценка риска и внутренний контроль. Характеристика и учет среды компьютерной и информационной систем».

12 марта 2001 г. Экспертным комитетом при Банке России по банковскому аудиту была утверждена Концепция адаптации Правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, для применения в области банковского аудита».

В рассмотренный период множество монографий зарубежных исследователей по аудиту было переведено на русский язык и опубликовано в России<sup>25</sup>; отечественные аудиторы, имеющие научную степень доктора экономических наук, активно участвовали в подготовке своих учебников и учебных пособий<sup>26</sup>.

В научных журналах в указанный период печаталось множество статей по теории и практике аудита, приведу лишь примеры статей (с кратким анонсом), опубликованных в научном журнале «Сибирская финансовая школа».

Например, профессор Новосибирской государственной академии экономики и управления (НГАЭУ), кандидат экономических наук и практикующий аудитор Н. М. Дементьева (Аудиторская фирма «Дивон») в своей статье, опубликованной в августе 1996 г., указывает: на типовые ошибки, выявляемые аудиторами в ходе аудиторских проверок коммерческих банков (КБ); на проблемы, с которыми сталкиваются аудиторы при подготовке аудиторского заключения (АЗ), в том числе касающиеся глубины изложения в АЗ результатов проверки,

<sup>25</sup> Среди них: *Адамс Р.* Основы аудита / Пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.; *Аренс Э. А., Лоббек Дж. К.* Аудит / Пер. с англ. М. А. Терехова, А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.; *Бычкова С. М.* Доказательства в аудите: монография. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.; *Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейлли В. М., Хириш М. Б.* Аудит Монтгомери / Пер. с англ. С. М. Бычковой; под ред. Я. В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.; *Кармайкл Д. Р., Бенис М.* Стандарты и нормы аудита / Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 525 с.; *Робертсон Дж. К.* Аудит / Пер. с англ. – М.: Инвестфонд, 1993. – 495 с. и др.

<sup>26</sup> Среди них: *Белоглазова Г. Н., Кроливецкая Л. П., Лебедев Е. А.* [и др.] Аудит банков: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 351 с.; *Бычкова С. М., Газарян А. В., Козлова Г. И., Воропаев Ю. Н.* Основы аудита: Учебник для вузов под ред. Я. В. Соколова. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 453 с.; *Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В.* Аудит: Учеб. пособие. – М.: ФБК пресс, 1999. – 543 с.; *Подольский В. И., Поляк Г. Б., Савин А. А., Сотникова Л. В.* АУДИТ: Учеб. пособие. – М. Общество с ограниченной ответственностью «Издательство "Юнити-Дана"», 1997. – 432 с. и др.

порядка признания ряда выявленных ошибок несущественными, а также возникновения риска неполной достоверности отчетности и определения методических подходов к определению его уровня. При этом автор отмечает, что «на рынке аудиторских услуг не исключены в настоящее время авантюризм, некомпетентность, недобросовестность аудиторов, ибо отсутствует механизм контроля за качеством аудита», поэтому февральские документы об утверждении порядка составления аудиторского заключения, принятые Комиссией по АД и Банком России, хотя и прояснили некоторые ситуации, но не решили всех проблем, что предопределяет необходимость принятия российских аудиторских правил (стандартов) и запуска механизма контроля за качеством аудита [20].

Н. В. Фадейкина, являвшаяся в 1996 г. ректором Сибирской международной высшей школы банковского дела (СМВШБД, г. Новосибирск), и так же, как Н. М. Деметьева, кандидатом экономических наук и практикующим аудитором (выполняла на условиях совместительства обязанности президента аудиторской фирмы ООО «ЭкоН» и главного аудитора ООО «ФИНЭКС», специализирующегося на банковском аудите), в своей статье «Саморегулирование деятельности кредитной организации посредством внешнего, внутреннего аудита и контроля», опубликованной в 1996 г., определяя сущность корпоративного саморегулирования в банках, существенные отличия внутреннего контроля и внутреннего аудита, осуществляемых в банках в силу закона, предлагает аудиторам в ходе проверки оценивать деятельности КБ не только по достоверности отчетности, выполнению ими экономических нормативов, обеспечению качества внутреннего контроля и внутреннего аудита, но и в соответствии с международными стандартами «CAMEL test», разработанными ФРС США<sup>27</sup>, что, как доказывает аудиторская практика автора данной работы (1994–2001), способствует существенному повышению уровня саморегулирования деятельности КБ и обеспечению качества их внешнего аудита [21]. Практика применения аудиторской фирмы ООО «ФИНЭКС» модели «CAMEL test» описана в известном учебном пособии «Банковский контроль и аудит» [22, с. 126–139], рекомендованном Министерством образования РФ в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям: 060400 «Финансы и кредит», 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060600 «Мировая экономика».

В 1997 г. вышла статья Е. К. Болговой, первого проректора Сибирского института финансов и банковского дела (СИФБД), ранее имевшего название СМВШБД, кандидата экономических наук и практикующего аудитора (ООО «ФИНЭКС»),

и Н. В. Фадейкиной (уже доктора экономических наук) на чрезвычайно актуальную тему «Некоторые вопросы и рекомендации по аудиторской проверке кредитной организации с целью подтверждения проспекта эмиссии ценных бумаг», связанную со следующими проблемами: «Банк России одним из первых стал регулировать и контролировать эмиссии ценных бумаг. Введенная Банком России обязательная процедура заверения проспекта эмиссии ценных бумаг независимой аудиторской фирмой была необходимым условием для обеспечения дополнительного контроля достоверности содержащейся в нем информации. Однако Банком России не были установлены требования к порядку проведения аудита в процессе заверения проспекта эмиссий» [23]. В статье были даны рекомендации по решению указанных проблем, которые в дальнейшем были учтены не только Банком России, но и Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг.

В 1998 г. в журнале «Сибирская финансовая школа» была опубликована статья Г. Н. Белоглазовой, доктора экономических наук, профессора, практикующего аудитора и заведующей кафедрой банковского дела Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, и В. В. Пивоварова, главного экономиста Управления валютного контроля и международных операций ГУ ЦБ РФ по Санкт-Петербургу, на тему «О некоторых вопросах аудита межбанковских корреспондентских отношений в иностранной валюте». В статье названные вопросы рассмотрены авторами с точки зрения теории, методологии и методики (использован методический подход к определению межбанковских корреспондентских отношений в иностранной валюте (МКОИБ), выработанный директорами Дойче банка Х. Глазером и Д. Эльберхимкомом), а также действующего нормативно-правового обеспечения, которое, по мнению авторов статьи, должно быть доработано с учетом выработанных ими рекомендаций, направленных на организацию и совершенствование аудита. Особое внимание в статье уделено такому важному этапу аудиторской проверки как «анализ выгодности (невыгодности) условий межбанковских корреспондентских соглашений для проверяемого банка» [24].

В завершение описания *II-го базового этапа* формирования нормативно-правового обеспечения аудита и его стандартизации, благодаря введенным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, были созданы условия для развития новой профессии «аудитор», при этом следует признать, что без активной помощи ученых (представителей высшей школы), ставших не только практикующими аудиторами, но и проводниками лучших практик в области аудита, в том числе банковского, вряд ли данный этап был бы завершен с хорошими результатами.

<sup>27</sup> Стандарты «CAMEL test», разработанные ФРС США в 1978 г., стали использоваться субъектами отечественной банковской системы в версии модели «CAMELS» лишь в 2004 г. в соответствии с Указанием Банка России от 16 января 2004 г № 1379-У «Об оценке финансовой устойчивости банка в целях признания ее достаточной для участия в системе страхования вкладов».

III этап – с августа 2001 г. до декабря 2008 г., с момента принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ<sup>28</sup> до принятия ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ.

В Федеральном законе № 119-ФЗ *аудиторская деятельность* определена как предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП). В качестве цели аудита заявлено выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ; при этом, под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Согласно вышеупомянутому закону, под *сопутствующими аудиту услугами* понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами (ИА) следующих услуг:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
  - 2) налоговое консультирование;
  - 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и ИП, экономическое и финансовое консультирование;
  - 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
  - 5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
  - 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
  - 7) оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
  - 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
  - 9) проведение маркетинговых исследований;
  - 10) проведение НИОКР в области, связанной с АД, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
  - 11) обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
  - 12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.
- 23) сентября 2002 г. постановлением Правительства РФ № 696 были утверждены следующие

«Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности» (ФСАД), разработанные с учетом международных стандартов аудита (МСА):

- «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- «Документирование аудита»;
- «Планирование аудита»;
- «Существенность в аудите»;
- «Аудиторские доказательства»;
- «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Цели их утверждения очевидны: разработка на их основе внутрифирменных стандартов, повышение качества аудиторских услуг, снижение аудиторского риска и создание дополнительного уровня гарантий результатов аудита для заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По мнению известного теоретика и практика в области аудита Н. А. Лосевой, в основу аудита должны быть положены следующие основные концептуальные положения:

- отчетность аудируемого лица должна надлежащим образом проверяться;
  - аудиторы должны обладать необходимым уровнем профессиональной компетентности, а также соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора;
  - планирование объема аудита должно осуществляться с учетом уровня существенности и аудиторского риска;
  - в ходе аудита должен быть оценен уровень качества внутреннего контроля, что способствует минимизации искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и предоставляет возможность аудиторам осуществлять проверку на выборочной основе;
  - бухгалтерская (финансовая) отчетность, подготовленная в соответствии с действующим законодательством и корпоративной учетной политикой, позволяет иметь объективное представление о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности аудируемого лица;
  - проверенная бухгалтерская (финансовая) отчетность повышает степень доверия к ней;
  - следование аудиторским стандартам (федеральным и внутрифирменным) позволяет выполнять аудит качественно [25].
- 12 июня 2002 г. постановлением Правительства РФ от № 409 были утверждены «Меры по обеспечению проведения обязательного аудита» (вместе с «Правилами проведения конкурса по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов»). В соответствии с указан-

<sup>28</sup> Последняя редакция Федерального закона № 119-ФЗ была утверждена 22 декабря 2011 г.; данный закон утратил силу с 1 января 2018 г.

ным документом Распоряжением Министерства имущественных отношений РФ от 30 декабря 2002 г. № 4521-р утверждено «*Типовое техническое задание на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных государственных унитарных предприятий*». Здесь будет уместно вспомнить еще такие нормативные правовые акты (НПА), как постановление Правительства РФ от 9 сентября 1999 г. № 1024 «О Концепции управления государственным имуществом и приватизации в Российской Федерации», Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» и постановление Правительства РФ от 10 апреля 2002 г. № 228 (ред. от 15.11.2022) «О мерах по повышению эффективности использования федерального имущества, закрепленного в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий» (вместе с «Правилами разработки и утверждения программ деятельности и определения подлежащей перечислению в федеральный бюджет части прибыли федеральных государственных унитарных предприятий»). Вышеуказанные документы способствовали повышению востребованности аудита и, соответственно, увеличению его объемов.

28 августа 2003 г. Минфином РФ был утвержден «Кодекс этики аудиторов России», причем за основу был взят разработанный АПР «Кодекс профессиональной этики аудиторов»<sup>29</sup>. Но 31 мая 2007 г. Минфином РФ была принята новая редакция «Кодекса этики аудиторов России» (КЭАР)<sup>30</sup>, где было подчеркнуто, что «отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора». КЭАР состоял из 9 разделов. В разделе 1 были приведены основные принципы профессиональной этики аудитора и руководство по применению этих принципов на практике. В разделах 2-9 описан порядок применения модели поведения в конкретных ситуациях, приведены примеры мер предосторожности против угроз нарушения основных принципов, а также примеры ситуаций, в которых невозможно

принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Таким образом, с принятием в ходе реализации III-го этапа развития аудита Федерального закона № 119-ФЗ, федеральных правил (стандартов) и других вышеперечисленных НПА Россия приобрела один из необходимых атрибутов развивающейся системы социально-экономического развития государства – аудит как неотъемлемый элемент социально-экономических преобразований в стране. Как показала практика, эффективность осуществления экономических реформ в РФ и успешность функционирования национального хозяйства стали во многом зависеть от качества оказываемых аудиторских услуг.

**IV этап – с 1 января 2009 г. до 2024 г., то есть с даты введения в действие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ<sup>31</sup>** (далее – Закон) до настоящего времени.

В статье 2 Закона указано следующее: АД осуществляется в соответствии с настоящим Законом, Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»<sup>32</sup> и другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными НПА.

**Отступление.** В 2010 г. Минфином России подготовлен Доклад «О формировании государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов в 2009 году». Он размещен на 15 страницах, где приведены следующие сведения.

В 2009 г. в государственный реестр саморегулируемых организаций (СРО) внесены сведения о следующих некоммерческих партнерствах (все зарегистрированы в Москве):

- «Аудиторская палата России» (СРО АПР);
- «Институт Профессиональных аудиторов» (СРО НП ИПАР);
- «Московская аудиторская палата» (СРО НП МоАП);
- «Гильдия аудиторов Региональных Институтов Профессиональных бухгалтеров» (СРО ГАРИПБ);
- «Российская Коллегия аудиторов» (СРО НП РКА);
- «Аудиторская Ассоциация Содружество» (СРО НП ААС).

<sup>29</sup> Как было выше сказано, «Кодекс профессиональной этики аудиторов» разработан АПР на основе международных этических норм (IFAC) и утвержден в установленном порядке 4 декабря 1996 г.

<sup>30</sup> Данный КЭАР не применяется с 1 января 2013 г. Новый КЭАР разработан с учетом обновленного и в установленном порядке утвержденного в апреле 2010 г. Кодекса этики профессиональных бухгалтеров IFAC; 22 марта 2012 г. новый отечественный КЭАР одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ.

<sup>31</sup> Федеральный закон № 307-ФЗ вступил в действие с 1 января 2009 г. (за исключением отдельных положений), и на 1 июня 2024 г. он действует в редакции от 24 июля 2023 г.

<sup>32</sup> Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» в настоящее время действует в редакции от 2 июля 2021 г. – это уже 18-ая редакция данного закона.

В Российской Федерации по состоянию на 15 января 2010 г. членами СРО являлись 18 894 аудитора и 3 790 аудиторских фирм (организаций) (далее – АФ).

В СРО АПР было зарегистрировано 5 495 аудиторов и 1 099 АФ; в СРО НП ИПАР – 1 984 аудиторов и 229 АФ; в СРО НП МоАП – 4 108 аудиторов и 844 АФ; в СРО ГАРИПБ – 2 643 аудиторов и 598 АФ; в СРО НП РКА – 3 234 аудиторов и 699 АФ; в СРО НП ААС – 1 430 аудиторов и 330 АФ. По оценке Минфина РФ, СОА объединили порядка 70 % аудиторов и аудиторских организаций, фактически осуществлявших аудиторскую деятельность в 2009 г.

Для сравнения: на 1 января 2016 г. по всем СРО количество аудиторских организаций составляло 4 441, а аудиторов – 21 528; в СРО АПР количество АФ – 862, аудиторов – 5 867; в СРО НП МоАП количество АФ – 1 183, аудиторов – 5 498; в СРО НП ААС количество АФ – 1 321, аудиторов – 4 444; в СРО НП РКА количество АФ – 834, аудиторов – 3 489; в СРО НП ИПАР количество АФ – 241, аудиторов – 2 230.

В соответствии с данными контрольного экземпляра государственного реестра, количество аудиторов постепенно снижалось и по состоянию на 20 июня 2016 г. составило 21 003 аудитора. При этом с 2011 г. количество аудиторов снизилось на 5 797 человек, или на 22 %. По состоянию на ту же дату, в РФ единый квалификационный аттестат (ЕКА) имеют 3 585 аудиторов, что составляет 17 % от общего количества аудиторов. В СРО АПР – самое большое количество аудиторов, имеющих ЕКА – 1 580 аудиторов, что составляет более 44 % от общего количества аудиторов с ЕКА в РФ, остальные 2 005 аудиторов распределены между другими четырьмя СРО. Доля аудиторов с ЕКА от общего количества аудиторов в каждом СРО составляет: более 27 % (1 580 аудиторов) в СРО АПР; более 21 % (426 аудиторов) в СРО НП ИПАР; около 14 % (751 аудитор) в СРО НП МоАП; более 12 % (413 аудиторов) в СРО НП РКА; более 9 % (415 аудиторов) в СРО НП ААС<sup>33</sup>.

Согласно Основным направлениям развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года<sup>34</sup>, утвержденным Протоколом заседания Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ от 20 ноября 2019 г. № 50 (далее – Основные направления до 2024 г.), по состоянию на 1 ноября 2019 г. в сфере АД было задействовано четыре тысячи аудиторских организаций и 19,2 тысячи аудиторов, в том числе 0,6 тысяч ИА. Основное количество аудиторских организаций и аудиторов сосредоточено в Центральном, Приволжском и Северо-Западном федеральных округах. Около 80 % аудиторских организаций осуществляют деятельность свыше пяти лет. Более 90 % аудиторских организаций относятся к субъектам малого и среднего предпринимательства (МСП).

В 2018 г. аудиторские организации и индивидуальные аудиторы оказали услуг на общую сумму 59,8 млрд руб. На протяжении 2011–2018 гг. отмечался ежегодный (за исключением 2017 г.) прирост объема услуг, оказанных субъектами АД (от 0,5 до 5,5 % в год). В указанном объеме услуг 50,1 % приходится на услуги по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций; 6,1 % – на сопутствующие аудиту услуги; 43,8 % – на прочие, связанные с АД услуги. *Рынок аудиторских услуг (АУ) характеризуется стабильно высокой концентрацией деятельности.* На долю первых 50 аудиторских организаций по величине дохода приходится более 68 % объема оказанных услуг, порядка 16 % обслуживаемых клиентов, в том числе порядка 31 % общественно значимых клиентов. Аудиторские организации, расположенные в Москве (более 34 % общего количества АФ), обеспечивают 78 % общего объема оказанных услуг по проведению аудита.

Как указано в Основных направлениях до 2024 г., институт аудита должен развиваться в тесной связи с развитием бухгалтерского учета, отчетности, корпоративного управления, а также, по мнению автора, в тесной связи с развитием современного финансового менеджмента, реализуемого в условиях цифровой трансформации бизнеса и ориентированного

<sup>33</sup> Аналитическая записка о количественном и качественном составе СРО аудиторов и его динамике за период с 2011 по 2015 годы (подписана руководителем Департамента реестра СРО АПР Л.Н. Горелик).

<sup>34</sup> 27 марта 2020 г. министром финансов РФ был утвержден План мероприятий («Дорожная карта») по реализации Основных направлений до 2024 года (URL: <https://bazanra.ru/minfin-rossii-plan-ot27032020-h4748180/>). Дорожная карта имеет шесть направлений: 1) Развитие рынка аудиторских услуг, в т.ч.: совершенствование концептуальных основ осуществления АД в цифровой экономике; повышение требований к аудиторским организациям, обслуживающим ОЗО; пересмотр сферы обязательного аудита; совершенствование конкурсных процедур отбора аудиторских организаций, ИА и др.; 2) Совершенствование системы регулирования АД, в т.ч. совершенствование законодательства РФ об АД; обеспечение участия Банка России в регулировании и надзоре за деятельностью аудиторских организаций, обслуживающих ОЗОФР; совершенствование процедур признания МСА для применения на терр. РФ и др.; 3) Консолидация аудиторской профессии; 4) Повышение квалификации аудиторов; 5) Совершенствование системы мониторинга и надзора в АД, а также практики применения мер ответственности, в т.ч. совершенствование организации внешнего контроля качества работы в СРО аудиторов, повышение результативности контроля, осуществляемого Казначейством России, и др.; 6) Повышение вовлеченности аудиторской профессии в международное сотрудничество, в т.ч.: имплементация международного стандарта «Ключевые принципы независимых регуляторов аудиторской деятельности» в российскую практику; систематическое сотрудничество Казначейства России с аналогичными надзорными органами в сфере АД других государств; активизация участия СРО аудиторов в разработке МСА и др.

на обеспечение экономической безопасности аудируемых лиц. В целях совершенствования основ функционирования рынка АУ должны быть осуществлены такие *ключевые действия*, как:

- уточнение предмета и сферы АД исходя из современных потребностей заказчиков АУ, из состава которых должны быть выделены и с правовой точки зрения определены «общественно значимые организации» (ОЗО) и «общественно значимые организации на финансовом рынке» (ОЗОФР); а также исходя из уровня развития науки и практики АД, способствующих расширению предмета АД и определению ее новых направлений;

- совершенствование технологии аудита и оказания других АУ за счет применения электронных технологий анализа данных, интенсификации процесса оказания аудиторских и связанных с ними услуг, в том числе посредством стандартизации и цифровой трансформации бизнес-процессов оказания этих услуг;

- диверсификация оказываемых АУ, в частности, расширение практики выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении нефинансовой (интегрированной) отчетности и иной информации;

- дифференциация требований к субъектам АД в зависимости от общественной значимости информации об обслуживаемых ими аудируемых лицах, в частности, повышение требований к аудиторским организациям, обслуживающим ОЗО (прежде всего, ОЗОФР), совершенствование процедур регистрации таких аудиторских организаций и др.

Напомню, что распоряжением Правительства РФ от 31 декабря 2020 г. № 3709-р утверждена Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года<sup>35</sup> (далее – Концепция до 2024), которая призвана обеспечить решение следующих задач:

- а) оценка основных проблем развития АД в РФ;
- б) определение основной долгосрочной целевой модели организации, регулирования, осуществления АД, а также контроля (надзора) за АД;

- в) реализация потенциала института аудита как важного элемента инфраструктуры финансовой системы РФ;

- г) определение ключевых мер, направленных на достижение целей и решение задач дальнейшего развития АД, с учетом применения современных международно признанных стандартов.

В Концепции до 2024 указаны факторы, оказывающие негативное влияние на развитие АД. Среди них:

- состояние деловой и инвестиционной среды, в том числе сокращение притока новых клиентов и отток имеющихся;

- жесткая экономия при планировании заказчиками АУ расходов на привлечение, соответственно, аудиторов и консультантов;

- снижение или фиксация на неизменном уровне цен на АУ;

- снижение платежеспособности клиентов;

- ценовой демпинг;

- сложившаяся практика проведения открытых конкурсов по закупкам АУ.

В качестве одной из проблем развития АД в Концепции до 2024 назван низкий уровень востребованности качественных АУ, основными причинами которого являются: недооценка субъектами экономической деятельности (СЭД), собственниками и инвесторами ценности АУ; низкий интерес к АУ со стороны государства; ограниченный набор услуг, предлагаемых аудиторскими организациями и ИА; введение случаев обязательного аудита без учета потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. СЭД в большинстве случаев продолжают рассматривать аудит как излишнее административное обременение, навязываемое государством. На состояние института аудита отрицательное воздействие также оказывают продолжающиеся попытки необоснованного сужения деятельности, осуществляемой аудиторскими организациями и ИА.

Ограничивают развитие АД ряд институциональных проблем аудиторской профессии, в частности:

- низкая активность участия членов СРО в ее деятельности;

- недостаточный уровень корпоративного управления в СРО (речь, прежде всего, идет о менеджменте);

- нацеленность СРО на решение главным образом узких корпоративных вопросов и задач, не имеющих общественного значения, и др.

Как подчеркнуто в Концепции до 2024, важным условием развития рынка АУ является улучшение взаимодействия аудиторского сообщества с сообществом пользователей АУ и иными лицами, заинтересованными в этих услугах. Такое взаимодействие имеет особое значение для достижения следующих целей:

- а) понимание потребителями АУ роли, значения и процесса аудита, прав и обязанностей аудиторских организаций и ИА;

- б) повышение информированности потребителей АУ о преимуществах, которые получает заинтересованное лицо при работе с проаудированной финансовой информацией;

- в) понимание широким кругом лиц преимуществ, которые они получают, приобретая услуги, связанные с АД, у аудиторских организаций и ИА;

- г) формирование и поддержание доверия потребителей АУ к аудиторским организациям и ИА.

Сколько же на аудиторском рынке в настоящее время функционирует аудиторских организаций и ИА?

<sup>35</sup> Приказом Минфина РФ от 12 февраля 2021 г. № 68 утв. План мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года, который схож с Дорожной картой Основных направлений до 2024 г.

По данным, приведенном на официальном сайте СРО НП ААС, «членами СРО ААС по состоянию на 31 декабря 2023 г. являлись 2 212 аудиторских организаций и 15 812 аудиторов, из которых 190 являются ИА... Членами СРО ААС по состоянию на 31 декабря 2022 г. являлись 2 444 аудиторских организации и 16 397 аудиторов, из которых 293 являются ИА»<sup>36</sup>.

Текущий этап социально-экономического развития страны требует повышения эффективности взаимодействия аудиторского сообщества с сообществом пользователей АУ и иными лицами, заинтересованными в этих услугах, что несомненно окажет положительное влияние на поддержание осознанного спроса на традиционные АУ и формирование спроса на новые АУ, повышение ответственности юридических лиц и их руководителей во взаимоотношениях с аудиторскими организациями и ИА. Такое взаимодействие должно стать одним из основных направлений деятельности СРО.

СРО должна оставаться основным институтом аудиторской профессии. Вместе с тем, данный институт требует существенных изменений. При уточнении места и роли этого института необходимо исходить из того, что в сфере АД действует единая система аудиторских стандартов, этических стандартов и правил независимости, профессиональной аттестации. В связи с этим, а также принимая во внимание российский опыт, международную практику и международные обязательства РФ, деятельность СРО должна быть сосредоточена на следующих основных вопросах: методическая и иная необходимая помощь своим членам; подготовка и повышение квалификации своих членов; контроль внутри аудиторской профессии; участие в обсуждении вопросов, связанных с государственной политикой в сфере АД; применение мер воздействия к своим членам; научные и иные исследования, просветительская, разъяснительная и информационная работа; поддержание связей с пользователями аудиторских услуг и деловым сообществом; создание и поддержание положительного имиджа аудиторской профессии.

Реализация Концепции развития АД в России (Концепции до 2024) практически завершилась. Но достигнуты ли цели и решены ли задачи, поставленные в Концепции? На взгляд автора настоящей работы, не представляется возможным признать ее реализацию успешной.

Необходима новая Концепция и новая Стратегия развития АД в России (по всей вероятности, – до 2030 года).

В ней должны быть поставлены следующие задачи:

1. Совершенствование модели саморегулирования АД с учетом рекомендаций Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (МФНРАД)<sup>37</sup>, в том числе в части адаптации к российским условиям аудита и ключевым принципам независимых регуляторов АД, разработанным в рамках МФНРАД.

2. Создание условий для консолидации аудиторского профессионального сообщества, способствующей разработке и функционированию механизмов вовлечения аудиторского сообщества в процессы реализации стратегических задач, направленных на развитие национальной экономики и обеспечение экономической безопасности страны.

3. Принятие мер по повышению уровня востребованности аудита, расширению предмета аудита, в том числе в области интегрированной отчетности, а также по унификации условий проведения обязательного аудита в региональных (муниципальных) унитарных предприятиях и различного рода фондах.

3. Принятие мер по повышению ценности аудита. Это повлечет за собой внесение изменений и дополнений во множество НПА, в трансформацию отношений между органами государственной власти, в том числе на субфедеральном уровне (органами местного самоуправления), и независимыми регуляторами АД (речь идет о СРО НП ААС).

4. Расширение перечня специальностей и направлений высшего образования, в рамках которых должен изучаться аудит, а также создание условий для развития теоретических основ аудита.

Вопросы повышения ценности аудита, расширения предмета аудита и сферы его деятельности рассматриваются в Докладе доктора экономических наук, профессора С. А. Рассказовой-Николаевой, основанном на положениях ранее подготовленных докладов А. С. Левенсон, Ю. В. Емельяновой, К. К. Арабян и С. Л. Никифорова, содержащих предложения по совершенствованию концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности. По мнению С. А. Рассказовой-Николаевой, необходимо «сначала разработать концепцию развития аудиторской деятельности на очередной срок, на ее основе определить стратегию дальнейшего развития и только после этого сформировать нашу консолидированную профессиональным сообществом позицию относительно расширения предмета аудита и сферы его деятельности» (доклад доступен для чтения)<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Аудиторское заключение независимого аудитора (с. 12). URL: <https://sroaas.ru/upload/iblock/7c2/ehmzcmuurg6blir1777uk3ym6qxh5z0j/Auditorskoe-zaklyuchenie-SRO-AAS-za-2023g..pdf> (дата обращения: 13.04.2024).

<sup>37</sup> Международный форум независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR). URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/interaccounting/IFIAR/?ysclid=lykaqgcve199324925> (дата обращения: 13.04.2024).

<sup>38</sup> Доклад С. А. Рассказовой-Николаевой «Концептуальные основы развития аудиторской деятельности» (47 с.) размещен на сайте СРО НП ААС. URL: [https://sroaas.ru/upload/iblock/c05/6llthekdhqa987ed8xh08hr6oy9b8k19/Doklad\\_-Arabyan-K.K.\\_Kontseptualnye-osnovy-razvitiya-auditorskoi-deyatelnosti-v-RF-100623.pdf](https://sroaas.ru/upload/iblock/c05/6llthekdhqa987ed8xh08hr6oy9b8k19/Doklad_-Arabyan-K.K._Kontseptualnye-osnovy-razvitiya-auditorskoi-deyatelnosti-v-RF-100623.pdf) (дата обращения: 13.04.2024).

В докладе речь идет о формировании новой модели российского аудита, способствующей реализации его потенциала как стратегически важного элемента инфраструктуры финансовой системы РФ. Для достижения указанной цели необходимо решение следующих основных задач:

- переосмысление накопленного опыта в АД для уточнения сущности аудита и определения его роли в системе финансового контроля в условиях новых вызовов;
- использование потенциала саморегулирования в решении ключевых проблем АД и консолидации аудиторского профессионального сообщества;
- развитие рынка АУ посредством формирования конкурентоспособной среды;
- определение механизма донесения ценностей аудита до пользователей и разработка комплекса мероприятий по популяризации аудита;
- совершенствование методологии организации и проведения аудиторской проверки в новой парадигме;
- разработка системы непрерывного профессионального образования аудиторов на основе ценностнокомпетентного подхода;
- совершенствование системы мониторинга АД и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил АД;
- расширение сферы применения обязательного аудита;
- повышение эффективности взаимодействия СРО с Минфином РФ, Федеральным Казначейством, Банком России и иными органами и заинтересованными организациями;
- расширение сферы применения инструментов аудита посредством взаимодействия со Счетной Палатой РФ;
- распространение российской модели аудита в международной практике.

В завершение основного текста Доклада приводится Послесловие К. К. Арабян, доктора экономических наук, профессора РАНХиГС, аудитора, члена ТЦО СРО НП ААС, имеющее следующее содержание: «Аудиторы во многом способствовали становлению предпринимательства и внесли существенный вклад в развитие страны при переходе к рыночной экономике. Сложившаяся в России социально-экономическая ситуация требует мобилизации всех ресурсов для защиты ее национальных интересов. В этих условиях аудиторскому профессиональному сообществу необходимо консолидироваться и вновь внести свой вклад в решение возникших проблем в условиях новых вызовов».

#### Литература

1. Камзолов В. А. Аудит: учебное пособие (электронная версия). 2005. URL: <https://be5.biz/ekonomika/>

a006/index.html?ysclid=lw4uvt8xp4625046123 (дата обращения: 07.05.2024).

2. Кизилов А. Н., Богатая И. Н. Эволюция аудита как науки и практической деятельности // Экономический анализ: теория и практика. 2012. № 22 (277). С. 47–60.

3. Артахаштра, или Наука политики / пер. с санскрита. – М.-Л.: Издательство Академии наук СССР, 1959. – 798 с. URL: <https://djvu.online/file/93UFwa9os2Tbn?ysclid=lxahfh3h7h146699499> (дата обращения: 03.04.2024).

4. Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейлли В. М., Хириш М. Б. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. С. М. Бычковой; под ред. Я. В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

5. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 397 с.

6. Шурчкова И. Б. Развитие аудиторской науки в историческом аспекте и на современном этапе // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 1. С. 5–8.

7. Пархоменко Л. В., Родина Л. Н. Прошлое и настоящее аудита // Вестник Тамбовского государственного технического университета. 2006. Т. 12, № 2. С. 507–513.

8. Плескачевский В. С. Институт саморегулирования: место и роль в общественных отношениях // Аудитор. 2012. № 8 (210). С. 3–9.

9. Ерохина Е. И., Голубева Н. А., Казакова Н. А., Комиссарова И. П., Мельник М. В., Рогоуленко Т. М. Аудит: проблемы оценки качества: монография. – М.: Изд. «Научный консультант», 2020. – 247 с.

10. Пархоменко Л. С., Родина Л. Н. Прошлое и настоящее аудита // Вестник Тамбовского государственного технического университета. 2006. Том 12, № 2. С. 507–513.

11. Румянцева Е. Е., Ванстейн М. Развитие аудиторской деятельности в США: проблемы, поиски, решения // Экономика. Налоги. Право. 2012. № 1. С. 55–58.

12. Brink V. Z. Internal auditing: its nature and function and methods of procedure. – New York: The Ronald Press, 1941. – 549 p.

13. Фадейкина Н. В., Воронов В. А. Финансовый контроль: исторический аспект // Сибирская финансовая школа. 2000. № 4 (37). С. 64–69.

14. Государственный контроль. 1811–1911: [Обзор деятельности]. – Санкт-Петербург: Гос. тип., 1911. – 358 с.

15. Вигель Ф. Ф. Записки / ред. и вступ. ст. С. Я. Штрайха. Т. 1. – М.: Круг, 1928. – 378 с.

16. Фадейкина Н. В., Воронов В. А. Финансовый контроль в сфере государственного сектора экономики. – Новосибирск: СИФБД, 2002. – 414 с.

17. Шарапова Н. В., Шарапова В. М., Мустафина О. В. [и др.]. Аудиторская деятельность в Российской Федерации: финансовые, правовые и международные аспекты: монография. – М.: Изд. «КОЛ ЛОК», 2023. – 339 с.

18. *Фадейкина Н. В.* Основы аудита коммерческих банков. – Новосибирск: Сибирская международная высшая школа банковского дела, 1995. – 127 с.

19. *Грязнова А. Г.* Аудиторской палате России 15 лет» // Аудиторские ведомости. 2011. № 1. С. 3-7.

20. *Дементьева Н. М.* Аудит в России: проблема достоверности // Сибирская финансовая школа. 1996. № 1. С. 9–10.

21. *Фадейкина Н. В.* Саморегулирование деятельности кредитной организации посредством внешнего, внутреннего аудита и контроля // Сибирская финансовая школа. 1996. № 2. С. 4–8.

22. *Фадейкина Н. В., Болгова Е. К., Скурихин М. Н., Брыкин А. В.* Банковский контроль и аудит:

Учеб. пособие / Под общей ред. д-ра экон. наук, проф. Н. В. Фадейкиной. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.

23. *Болгова Е. К., Фадейкина Н. В.* Некоторые вопросы и рекомендации по аудиторской проверке кредитной организации с целью подтверждения проспекта эмиссии ценных бумаг // Сибирская финансовая школа. 1997. № 7-8 (12-13). С. 15–17.

24. *Белоглазова Г. Н., Пивоваров В. В.* О некоторых вопросах аудита межбанковских корреспондентских отношений в иностранной валюте // Сибирская финансовая школа. 1998. № 5-6 (22-23). С. 26–31.

25. *Лосева Н.* Концепция развития аудиторских стандартов // Стандарты и качество. 2006. № 6. С. 44.

#### Сведения об авторе

**Фадейкина Наталья Васильевна** – доктор экономических наук, профессор, Заслуженный деятель науки и Заслуженный экономист Новосибирской области, профессор кафедры общественных финансов, главный редактор научного журнала «Сибирская финансовая школа», Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия.

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5864-9668>

E-mail: [fadeikinav@yandex.ru](mailto:fadeikinav@yandex.ru)

## FROM STATE FINANCIAL CONTROL TO MODERN AUDIT: EVOLUTIONARY DEVELOPMENT IN RUSSIA AND OTHER COUNTRIES

**N. Fadeikina**

*Novosibirsk State University of Economics and Management,  
Novosibirsk, Russia*

*The article is devoted to the study of the evolution of state financial control and audit. The historical facts of their origin in the Great Roman Empire, China, India, Great Britain, the USA and Russia are given. Four stages of audit development in modern Russia are identified and a fairly detailed description of each stage is given. The necessity of modernizing the process of self-regulation of the auditing profession is substantiated, taking into account the recommendations of the International Forum of Independent Regulators of Auditing, the development and effective implementation of a new Concept and a new Strategy of Russian audit, the implementation of which will create conditions for the consolidation of the audit professional community, contributing to the development and functioning of mechanisms for involving the audit community in the processes of solving strategic tasks aimed at improving the efficiency of functioning modern models of state financial control and audit, the development of the national economy and ensuring the economic security of the country. Special attention is paid to taking measures to increase the level of demand and value of the audit.*

**Keywords:** financial control, audit, development of state external and internal control and audit in foreign countries, stages of audit development in modern Russia, recommendations for audit improvement.

#### References

1. *Kamzolov V. A. Audit: uchebnoe posobie* [Audit: study guide], 2005. Available at: <https://be5.biz/ekonomika/a006/index.html?ysclid=lw4uvt8xp4625046123> (date of application: 05/07/2024). (In Russ.).

2. *Kizilov A. N., Bogataya I. N.* The evolution of auditing as a science and practice, *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 2012. No. 22 (277), pp. 47–60. (In Russ.).

3. *Artkhashastra, ili Nauka politiki* [Arthashastra, or The Science of Politics], Moscow–Leningrad: Izdatel'stvo Akademii nauk SSSR, 1959, 798 p. Available at: <https://djvu.online/file/93UFwa9os2Tbn?ysclid=lxahfh3h7h146699499> (date of application: 04/03/2024). (In Russ.).

4. *Defliz F. L., Dzhenik G. R., O'Reilli V. M., Khirsh M. B. Audit Montgomeri* [The Montgomery audit], Moscow: YuNITI, 1997, 542 p. (In Russ.).

5. Sokolov Ya. V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting], Moscow: Finansy i statistika, 1991, 397 p. (In Russ.).
6. Shurchkova I. B. The development of auditing science in the historical aspect and at the present stage, *Audit i finansovyi analiz*, 2012, No. 1, pp. 5–8. (In Russ.).
7. Parkhomenko L. V., Rodina L. N. The past and present of the audit, *Vestnik Tambovskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*, 2006, Vol. 12, No. 2, pp. 507–513. (In Russ.).
8. Pleskachevskii V. S. The Institute of Self-Regulation: place and role in public relations, *Auditor*, 2012, No. 8 (210), pp. 3–9. (In Russ.).
9. Erokhina E. I., Golubeva N. A., Kazakova N. A., Komissarova I. P., Mel'nik M. V., Rogulenko T. M. *Audit: problemy otsenki kachestva: monografiya* [Audit: problems of quality assessment: monograph], Moscow: Izd. «Nauchnyi konsul'tant», 2020, 247 p. (In Russ.).
10. Parkhomenko L. S., Rodina L. N. The past and present of the audit, *Vestnik Tambovskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*, 2006, Vol. 12, No. 2, pp. 507–513. (In Russ.).
11. Rumyantseva E. E., Vanstein M. The development of auditing in the USA: problems, searches, solutions, *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2012, No. 1, pp. 55–58. (In Russ.).
12. Brink V. Z. *Internal auditing: its nature and function and methods of procedure*. New York: The Ronald Press, 1941. 549 p.
13. Fadeikina N. V., Voronov V. A. Financial control: a historical aspect, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2000, No. 4 (37), pp. 64–69. (In Russ.).
14. *Gosudarstvennyi kontrol'. 1811–1911: [Obzor deyatel'nosti]* [State control. 1811–1911: [Review of activities]], Saint-Petersburg: Gos. tip., 1911, 358 p. (In Russ.).
15. Vigel' F. F. *Zapiski* [Notes], Vol. 1, Moscow: Krug, 1928, 378 p. (In Russ.).
16. Fadeikina N. V., Voronov V. A. *Finansovyi kontrol' v sfere gosudarstvennogo sektora ekonomiki* [Financial control in the public sector of the economy], Novosibirsk: SIFBD, 2002, 414 p. (In Russ.).
17. Sharapova N. V., Sharapova V. M., Mustafina O. V. [et al.] *Auditorskaya deyatel'nost' v Rossiiskoi Federatsii: finansovye, pravovye i mezhdunarodnye aspekty: monografiya* [Auditing in the Russian Federation: financial, legal and international aspects: monograph], Moscow: Izd. «KOL LOK», 2023. 339 c. (In Russ.).
18. Fadeikina N. V. *Osnovy audita kommercheskikh bankov*. [The basics of auditing commercial banks], Novosibirsk: Sibirskaya mezhdunarodnaya vysshaya shkola bankovskogo dela, 1995, 127 p. (In Russ.).
19. Gryaznova A. G. The Audit Chamber of Russia is 15 years old, *Auditorskije vedomosti*, 2011, No. 1, pp. 3–7. (In Russ.).
20. Dement'eva N. M. Audit in Russia: the problem of reliability, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 1996, No. 1, pp. 9–10. (In Russ.).
21. Fadeikina N. V. Self-regulation of the activities of a credit institution through external, internal audit and control, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 1996, No. 2, pp. 4–8. (In Russ.).
22. Fadeikina N. V., Bolgova E. K., Skurikhin M. N., Brykin A. V. *Bankovskii kontrol' i audit: Ucheb. posobie*, [Banking control and audit: Textbook], Moscow: Finansy i statistika, 2002, 496 p. (In Russ.).
23. Bolgova E. K., Fadeikina N. V. Some questions and recommendations on the audit of a credit institution in order to confirm the prospectus of the securities issue, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 1997, No. 7–8 (12–13), pp. 15–17. (In Russ.).
24. Beloglazova G. N., Pivovarov V. V. On some issues of auditing interbank correspondent relations in foreign currency, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 1998, No. 5–6 (22–23), pp. 26–31. (In Russ.).
25. Loseva N. The concept of development of auditing standards, *Standarty i kachestvo*, 2006, No. 6, pp. 44. (In Russ.).

#### About the author

**Natalia V. Fadeikina** – Doctor of Economics, Professor, Honored Scientist and Honored Economist of the Novosibirsk Region, Professor of the Department of Public Finance of the Novosibirsk State University of Economics and Management, Editor-in-Chief of the journal "Sibirskaya finansovaya shkola", Novosibirsk, Russia. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5864-9668>  
E-mail: [fadeikinanv@yandex.ru](mailto:fadeikinanv@yandex.ru)