**АУДИТ: ИСТОРИЯ И СОВРЕМЕННОСТЬ**

Человечество всегда проявляло большой интерес к основам управления экономическими процессами, а также к роли контроля в управлении. Историки утверждают, что человечество знакомо с определенными видами отчетности уже не менее 6000 лет. Учет и отчетность (равно как и контроль ее содержания) вначале прямо были связаны с потребностями содержания двора, а также больших, постоянно действующих армий, с развитием производства и коммерции, удержанием в покорности многонационального населения обширных территорий первых цивилизаций. А люди-функционеры, составлявшие жесткий контрольный аппарат в каждой из таки древних империй, нередко получали почти официальный титул «глаза и уши царя».

Многие фундаментальные экономические процессы и механизмы с безусловным признанием важности учета и контроля рассматривались учеными древнего мира: Платоном, Аристотелем и др. Разумеется, об учете и контроле древние авторы говорили хотя и веско, но немного. Впрочем, и в том немногом есть любопытные вещи. Так, Аристотель в своей «Политике» четко разграничивает функции учетные и контрольные, с прямым указанием, что проверки (аудит, ревизия) есть часть контроля. Таким образом, еще от древних философов идет понимание того, что проверяющий должен быть равноправен главному бухгалтеру (не ниже его по статусу), а, кроме того, что он не имеет права впадать в зависимость от проверяемых.

Первые документы об аудиторах, буквально с этим названием профессии (и даже имена этих аудиторов), найдены в источниках другого конца Европы. Среди наиболее полных источников англоязычных стран, содержащих учетные документы и упоминания об аудиторах, ученые считают архив Казначейства Англии и Шотландии, датируемый 1130г.; Лондонское Сити подвергалось аудиту по крайней мере в 1200-е гг.

Продолжалось развитие форм контроля и в средние века. Если уж сильно, чересчур проворовавшихся людей в ту пору нередко вешали или четвертовали, то явно полагается, что перед этим компетентные люди выслушивали их отчеты и предъявляли им доказательства их виновности! И вообще, «практика слушания отчетов», восходящая к тем временам, когда читать умели очень немногие, просуществовала до XVII столетия. Сам термин «аудит» происходит от латинского слова, означающего «слушание».

Впервые бухгалтеры-аудиты появились в Великобритании, примерно в середине 19 века. Закон о британских компаниях, принятый в 1862 году, уже предписывал в обязательном порядке проверку счетов компаний специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю по меньшей мере один раз в год. Аудиторство возникло и в других наиболее развитых капиталистических странах, где происходил бурный процесс концентрации производства и капитала и создавались акционерные общества, ООО, товарищества на вере и другие объединения. Например, в 1867 году во Франции был принят закон об обязательной проверке и оценке балансов АО особыми ревизорами, именуемыми «комиссарами по счетам». Возникшая в разных странах аудиторская профессия получила самые различные названия: например, в США бухгалтер-аудитор назывался общественным бухгалтером, во Франции – бухгалтер-эксперт или комиссар по счетам, в Германии – контролер хозяйства, контролер книг и др. Наряду с аудиторами, занимающихся проверкой бухгалтерских отчетов и балансов, существует и такая категория аудиторов, как консультанты по вопросам налогообложения.

Особенный толчок развитию аудиторского дела дал мировой экономический кризис 1929-1933 годов, когда массовое банкротство акционерных обществ и предприятий других форм потребовало ужесточения порядка проверки и утверждения их отчетов и балансов со стороны независимых правительственных аудиторов. В связи с этим в Германии уже в 1931 году было принято правительственное постановление, обусловившее обязательную аудиторскую проверку отчетов и балансов АО и других предприятий и регламентирующее само проведение проверки. Так же под влиянием экономического кризиса в 1934 году в США была создана так называемая Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям, которая осуществила ряд мер по упорядочению бухгалтерского учета и отчетности американских компаний. С тех пор все АО, зарегистрированные на бирже, должны публиковать свои годовые отчеты не позднее 3 месяцев после окончания года, обязательно заверенные аудитором или аудиторской фирмой. Ревизионный сертификат аудитора обычно включался в сам отчет. Отчеты публикуются в какой-нибудь известной финансовой газете, либо бюллетене или в изданиях Статистической службы по ценным бумагам.

Государственные органы по-разному вмешиваются в жизнь профессиональных аудиторских организаций в различных странах. Например, в США и Великобритании существует большая самостоятельность аудиторских организаций, которые сами готовят аудиторов, присваивают им соответствующую квалификацию и далее следят за тем, насколько добросовестно и квалифицированно аудиторами выполняются их профессиональные обязанности, в странах континентальной Европы аудиторская деятельность организуется правительственными органами.

Во всех странах имеются своего рода аудиторские суды чести, рассматривающие проступки отдельных представителей аудиторской профессии, выражающие им порицание и в некоторых случаях лишающие аудиторов званий или же выносящие соответствующие рекомендации для правительственных органов.

Принято думать, что для России аудит – явление новое. Однако эта должность была введена Петром I для армии и флота еще в начале XVIII в. В отличие от западных аудиторов XVIII-XIX вв. российские имели гораздо больше прав и обязанностей. На протяжении полутора веков они были и ревизорами, и следователями, и прокурорами. Вплоть до 1867 г. в нашей стране существовали особые учреждения, именуемые *аудиториатами.* Но это были не мелкие частные фирмы, а высшие военные ревизионные суды при военном и морском министерствах России. Следовательно, и принципы их построения, и функции русских аудиториатов были значительно шире, нежели обычных небольших аудиторских фирм на Западе.

**Этапы развития аудита в России**

|  |  |
| --- | --- |
| **Этап** | **Характерные особенности** |
| **Подготовитель-ный** | Создание хозрасчетных ревизионных групп при Минфине СССР |
| **Первый 1987 г.** | Появление первой аудиторской фирмы АО “Инаудит” |
| **Второй 1989-1991 гг.** | Попытка принятия законодательного акта об аудиторской деятельности в СССР |
| **Третий 5 декабря 1991 г. – настоящее время** | Период разработки проекта Закона об аудите и утверждение “Временных правил аудиторской деятельности РФ” (29 декабря 1993 г.) |
| **Четвертый этап** | Принятие федерального Закона “Об аудиторской деятельности” |

Шел второй год «перестройки», т.е. вступления России на новый путь экономического развития. В стране стали создаваться кооперативы, частные фирмы и совместные предприятия. Эти экономические субъекты уже не являлись собственностью государства, в связи с чем возник вопрос, кто должен проводить финансовые проверки их деятельности. Сейчас могут сказать: налоговые службы. Однако в современном виде они появились только в мае 1990 года, т.е. три года спустя после начала реформ. Можно было бы возложить эти функции на государственные контрольные органы, в частности на Контрольно-ревизионное управление (КРУ) Министерства финансов, в положении о котором, утвержденном Советом Министров СССР еще в 1956 г., предусматривалось право проведения ревизий государственных, кооперативных и общественных предприятий и организаций. Нужно отметить, что аппарат КРУ Минфина СССР и союзных республик такие ревизии проводил, но в связи со значительным ростом числа юридических лиц многократно возросший объем работы был ему явно не по силам. Да и в документах, регламентирующих деятельность контрольных органов, ничего не говорилось о ревизиях совместных предприятий.

Эту проблему попытались решить путем создания **хозрасчетных контрольно-ревизионных групп** при республиканских и областных контрольно-ревизионных аппаратах. Реализовать данную идею вначале предложили КРУ Минфина РСФСР, от чего его руководство категорически отказалось, поскольку претворение в жизнь поставленной задачи требовало больших усилий и времени.

В тот период были образованы: хозрасчетный финансово-экономический центр НИФИ в Москве; хозрасчетная консультационная организация «Финансы» при Тбилисском горисполкоме; кооперативы «ТООК» при Минфине Эстонской ССР; «Оркон» при Ленинградском объединении бытовых услуг «Невские зори»; «Бухгалтерский учет» при Мосгорисполкоме; «Интенсификация» в Алма-Ате и др. Некоторые из них предоставляли преимущественно консультационные услуги по организации учета, делопроизводства, внутрихозяйственного контроля, эффективному использованию трудовых, материальных и денежных ресурсов, финансовому оздоровлению, но не услуги ревизионного характера.

Но можно ли считать хозрасчетные ревизионные группы, кооперативы по оказанию консультационных услуг аудиторскими фирмами? Ответ очевиден – нет. Они даже в своих названиях не упоминали слова «аудит», «аудиторский». Это были аудиторские структуры переходного периода, т.к. эти органы имели лишь некоторые черты аудита, например, платность услуг на основе договоренности, и в то же время они еще боялись полностью «оторваться» от государственных структур (Минфина, Мосгорисполкома, Тбилисского горисполкома и т.д.).

В этот период классическим организационно-правовым формам аудита в наибольшей степени отвечало **акционерное общество по оказанию аудиторских и** **консультационных услуг «Инаудит».**

Фирма была образована согласно специальному постановлению Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987 г. №1033-245 на базе Главного управления валютного контроля Министерства финансов СССР.

Капитал фирмы «Инаудит» был определен в 800 тыс. руб. (громадная по тем временам сумма), а основными акционерами стали: Министерство финансов СССР (55% общего капитала) и Министерство внешней торговли (10%). Кроме того, по 5% имели Госбанк СССР, ВТБ, ГКЭС, всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрахт» и «Соврыбфлот» [15, 7].

В фирме «Инаудит» было образовано 10 отделов, каждый из которых, имея квалифицированный штат, оказывал широкий комплекс услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям, другим учреждениям и организациям. Среди таких услуг – анализ и проверка деятельности предприятий, организаций и учреждений с разработкой на этой базе предложений по улучшению их работы; консультации по постановке бухгалтерского учета, организации внутреннего финансового контроля, правилам ведения внешнеторгового контроля, внешнеторговых сделок, операций с иностранной валютой и др.

Сохранить «Инаудит» как единую структуру не удалось, она распалась на несколько самостоятельных аудиторских фирм. Это произошло, во-первых, потому, что в ней оказалось большое число специалистов, настоящих лидеров, у которых появилась возможность создать и возглавить собственные фирмы. Во-вторых, несмотря на то, что АО, как было записано в его уставе, действует на началах хозяйственного расчета, обладает обособленным имуществом, может от своего имени приобретать имущественные и личные неимущественные права, как раз о приобретении недвижимого имущества «Инаудит» и не побеспокоился. Фирма занимала площади в здании Минфина СССР, но в начале 1992 г. руководство Министерства экономики и финансов РСФСР отказало ей в помещении. Отсутствие собственного здания фактически и привело к тому, что фирма перестала существовать.

Второй этап становления аудита в нашей стране пришелся на 1989-1991 гг., когда была предпринята попытка принять **законодательный акт об аудиторской** **деятельности в СССР**. После принятия Законов «О предприятиях в СССР», «О собственности в СССР» и особенно Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» в стране появились различные коммерческие структуры, в том числе аудиторские фирмы.

Среди отечественных аудиторских фирм, возникших в те годы («Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит», «Мосаудит», АО «Балтийский аудит», «Питерконто», МКД, кооператив «Аудитор», ТОО «Ленбанкаудит», «Информаудит» и др.), следует отметить фирмы «Контакт» и «Руфаудит», которые по организации работ, сбора информации стали эталоном для других аудиторских фирм.

В учредительных документах указанных фирм предусматривались: проведение проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и видов собственности с целью подтверждения достоверности и реальности их финансовой отчетности; предоставление консультаций по различным вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности, включая бухгалтерский учет, налогообложение, управление финансовой деятельность и т.п.

В январе 1990 г. сформировалось СП «Эрнест энд Янг Внешаудит». Предметом его деятельности стало проведение аудиторских проверок на совместных предприятиях, а также на любых предприятиях, фирмах, в организациях по их просьбе. Кроме того, в уставе СП предусматривались консультации, обучение персонала и т.д. Создавались аудиторские фирмы и в других союзных республиках. Одновременно формировались общественные организации бухгалтеров и аудиторов. Так, большим событием для финансовых работников стало проведение 8 декабря 1989 г. учредительной конференции Ассоциации бухгалтеров СССР.

Появление акционерных обществ, кооперативов, совместных предприятий других хозяйственных структур, присущих рынку, а также аудиторских фирм потребовало разработки нормативных законодательных актов. В связи с этим Министерство финансов СССР, в частности его Контрольно-ревизионное управление, по указанию Правительства СССР приступило к разработке концепции реорганизации финансового контроля в стране. Решено было подготовить проект постановления Совета Министров СССР по этому вопросу. Для подготовки проекта сформировалась группа специалистов. В начале августа 1989 г. проект был готов и направлен на рассмотрение советам министров союзных республик.

Проектом постановления Совмина СССР предусматривалось создать в нашей стране сеть хозрасчетных аудиторских организаций (фирм) для проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности за плату по договорам с государственными, кооперативными и арендными предприятиями и организациями, акционерными обществами, межотраслевыми ассоциациями, концернами, совместными предприятиями с участием иностранного капитала и другими хозрасчетными предприятиями и организациями. С этой целью предлагалось организовать при Министерстве финансов СССР и министерствах финансов республик палаты аудиторских организаций, возложив на них функции создания аудиторских фирм, координации и контроля за их деятельностью. Палатам предоставлялось право выдавать (прекращать) лицензии на аудиторскую деятельность и определять в установленном порядке размер платы за предоставленные услуги.

Как видим, в 1990 г. было выбрано правильное направление, и многие идеи тех лет были реализованы в Указе Президента от 22 декабря 1993 г. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Однако проект так и не был принят Советом Министров СССР.

Началом третьего этапа становления аудита в России условно можно считать 5 декабря 1991 г. В этот день Е.Т. Гайдар поручил Министерству экономики и финансов РСФСР совместно с заинтересованными министерствами и ведомствами рассмотреть вопрос о создании аудиторской службы как одного из важных направлений перестройки системы финансового контроля и дать предложения по проблеме в целом.

А в стране, несмотря на отсутствие законодательной базы, бурно развивался аудит: появлялись все новые и новые аудиторские фирмы, причем не только в Москве и Санкт-Петербурге, но практически во всех крупных городах. Имелось уже около 800 аудиторских фирм. В Москве под видом совместных предприятий открыли свои филиалы крупнейшие межконтинентальные аудиторские фирмы «Делойт и Туш», «Артур Андерсен», «Эрнест и Янг», «Куперс и Лойбренд» и др.

Развернулась подготовка аудиторов. Здесь активную роль взяли на себя крупнейшие ВУЗы (Академия народного хозяйства, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова и др.). Были организованы курсы аудиторов в Рязани, Владивостоке, Санкт-Петербурге, Казани, Уфе, Краснодаре и других городах.

Таким образом, можно говорить, что к середине 1992 г. аудит в России был создан. Однако без нормативной базы развиваться дальше такая служба не могла. Принятие специального законодательного акта стало задачей номер один.

22 декабря 1993 г. Президент РФ подписал Указ, которым утвердил «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации», вступившие в силу с момента опубликования Указа, т.е. с 29 декабря 1993 г.

Однако для окончательного правового закрепления аудиторской деятельности в России нужен Закон. В настоящее время принят ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года, что несомненно является шагом вперед с точки зрения существовавшего до этого времени несовершенства законодательства в области аудита.

 Закон подвел окончательную черту под периодом становления аудита в России. Эта отрасль бизнеса созрела, обзавелась своими правилами и традициями, профессиональными организациями. К мнению аудиторов все чаще прислушиваются государственные чиновники, общественные объединения, депутаты различных уровней, предприниматели.

В то же время остаются серьезные проблемы в развитии аудита, которые Закон решил частично или в принципе не может решить. Среди них хочется выделить три основные.

В первую очередь это профессиональный уровень аудиторов. Существующая система аттестации аудиторов была актуальна для периода становления профессии, когда рынку необходимо было быстро предоставить значительное число специалистов-аудиторов. Не секрет, что сдать экзамены на аттестат аудитора не представляло большой сложности даже для рядового бухгалтера-счетовода - главное, чтобы имелось соответствующее высшее или среднее экономическое или юридическое образование и стаж работы не менее трех лет по соответствующему профилю или в соответствующей должности. В итоге мы сегодня имеем массу аттестованных аудиторов, профессиональный уровень которых оставляет желать лучшего. И новый закон практически мало что меняет в этой области: самым существенным является требование наличия только высшего образования, среднее уже не подойдет. Правда, пункт 2 статьи 15 Закона дает возможность уполномоченному федеральному органу устанавливать дополнительные требования к претендентам. Надеюсь, он этим воспользуется в должной мере. Я считаю, например, что желающий получить аттестат должен проработать минимум один год в качестве ассистента аудитора и принять участие минимум в десяти аудиторских проверках.

Во-вторых, это проблема существования так называемого "черного" аудита. Низкий уровень знаний многих аудиторов кроется не только в минимальной планке требований к профессии. Большое число мелких аудиторских компаний со штатом 2-5 человек существенно затрудняет развитие всего рынка: получить аттестат и лицензию сравнительно легко, создать аудиторскую компанию недорого, а потенциальных клиентов с учетом требований проведения обязательного аудита много. Как следствие - перенасыщение рынка продавца услуг. Аудиторы бросаются на любого клиента, лишь бы подписать с ним договор даже на самую минимальную сумму, зачастую не покрывающую затраты. Естественно, некоторые клиенты этим пользуются. Ведь не все еще понимают необходимость и пользу аудита, при этом закон требует иметь аудиторское заключение во многих случаях. Так и рождается "черный" аудит, когда можно за копейки "купить" аудиторское заключение с нужной тебе формулировкой. В таком случае не может быть речи об использовании стандартов аудиторской деятельности, о профессиональном росте сотрудников аудиторских фирм, да и вообще - о доверии к аудиту как профессии.

В целях борьбы с «черным» аудитом был создан Институт профессиональных аудиторов, первая российская саморегулируемая аудиторская организация. Идею создания ИПАР поддержало около 300 аудиторских компаний из 42 городов РФ. Вопросы повышения качества аудиторских услуг и внедрения именно качественного аудита в России являются основным направлением развития Института. ИПАР – пока единственное российское профессиональное аудиторское объединение, в котором приняты в качестве обязательных Международные стандарты аудита. В ИПАР реализуется проект «Внедрение и распространение процедур контроля качества аудиторских услуг в РФ», который заключается в том, что Институт выстраивает систему проверок таким образом, как это делается во всех профессиональных объединениях во всем мире. Основной результат, который возможно достичь в рамках этого проекта – создать основу для уменьшения количества компаний по стране, представляющих некачественные аудиторские услуги.

Третья проблема - это сторонние потребители аудиторской отчетности. Пока в стране не сложится круг таких постоянных потребителей, ни о каком качественном скачке роста аудиторского рынка говорить не приходится. Ведь кому сейчас необходимо аудиторское заключение, подписанное известной и авторитетной компанией? Редким продвинутым собственникам и менеджерам и иностранным инвесторам. Налоговые органы, куда у нас в первую очередь сейчас приносят заключение, складывают их в стопочку, даже не обращая особого внимания на формулировки итоговой части. Акционеры - основной потребитель аудированной отчетности на Западе - в России также мало интересуются заключением, да и зачастую не всегда понимают его необходимость и значимость. Многие до сих пор считают, что основная задача аудитора заключается в проверке правильности исчисления налогов. Но налоговый аудит - это только часть аудиторских процедур. Важнейшая составная часть аудиторской проверки - это подтверждение активов компании и ее обязательств, а также правомерность действий менеджмента предприятия, которые практически всегда должны быть направлены на увеличение прибыли и соответственно на увеличение дивидендов акционерам.

Кроме того, многие экономисты выделяют нерешенность вопроса о степени ответственности аудитора:

Не определена нормативно ответственность аудитора, связанная с соблюдением конфиденциальности; не разграничены понятия профессиональной ответственности аудитора, его гражданско-правовой и уголовно-правовой ответственности; отсутствует реальная ответственность за небрежность и недобросовестность аудитора; отсутствует требование по страхованию профессиональной ответственности аудитора.