

ПРОШЛОЕ И НАСТОЯЩЕЕ АУДИТА

Л.В. Пархоменко, Л.Н. Родина

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит», ТГТУ

Представлена членом редколлегии профессором В. И. Коноваловым

Ключевые слова и фразы: аудит; методика организации аудиторской проверки; предпринимательский риск; присяжные бухгалтеры; судебно-бухгалтерская экспертиза; четырехуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности; этапы формирования аудита.

Аннотация: Рассмотрены исторические этапы формирования аудиторской деятельности в различных странах мира и в России. Дана сравнительная характеристика аудита зарубежных стран и российского аудита.

Понятие аудита трактуется различными авторами значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль. Аудит, по мнению авторов, обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли. Таким образом, аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса. Аудиторская деятельность включает помимо проверок оказание различного рода услуг: ведение и восстановление учета; консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучения и других.

Известный американский специалист в области теории и практики аудита профессор Дж. Робертсон подчеркивает, что аудит – это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска, аудит способствует уменьшению приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов [4]. Можно примерно подсчитать или спрогнозировать этот риск и определить вероятность благоприятных событий, но в то же время предпринимательский риск компании или фирмы прямого влияния на аудиторов не оказывает.

Аудит отличается и от судебно-бухгалтерской экспертизы тем, что это – независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств, в применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяйственных операций. Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела, в то время как судебно-бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму. Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт как самостоятельная процессуальная фигура, как квалифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность за обоснованность своих выводов. Уголовный кодекс Российской Федерации не предусматривает никаких ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении функций эксперта-бухгалтера.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. При анализе литературы можно выявить, что в мировой практике сложились две концепции регулирования аудиторской деятельности. Первая из них получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ, где аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью. Вторая концепция развита в англоязычных странах Великобритании и США, где аудиторская деятельность в некотором виде саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность здесь регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

Различия данных концепций можно найти в прошлом на этапах формирования аудита в европейских странах.

Современный аудит был ответом английских бухгалтеров XIX века на требование времени – рост промышленного производства. Первым педагогом и теоретиком аудита был Л.Р. Дикси, который в 1892 году четко определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса. Дикси, как крупнейший авторитет того времени, видел цели аудита в выявлении подлогов, случайных ошибок и недостатков в организации учета. В теории и практике аудиторской работы прежде всего необходимо назвать А.Т. Ватсона, который опираясь на формулы Фостера и Дикси, выделял три вида фальсификации учета. На основании этих видов фальсификации учета можно утверждать, что предметом аудита и бухгалтерского учета является психология людей, занятых в хозяйстве, не права и обязательства сотрудников, а мотивы их действий. По мнению исследователей, управлять хозяйством – это значит управлять желаниями людей, в нем занятых. Годдард утверждал, что девять десятых всех хищений происходит по вине бухгалтеров, а Ватсон, отмечая психологическую неустойчивость людей, специально выделял одиннадцать наиболее типичных преступлений людей.

Еще в 1880 году в Англии был основан Институт присяжных бухгалтеров, представителями которого были сформулированы рекомендации для аудиторов. Крупные труды по бухгалтерской экспертизе оставили Л. Дикси и Ф. Писклей. Техника английских ревизоров часто вызывала восхищение в других странах. В 1908 г. А.И. Гуляев писал о работе в Питербурге двух английских экспертов, что они руководствовались анкетой-инструкцией, содержащей около 150 вопросов, представляли в качестве ответов числа и «картина состояния дел компании получилась удивительно ясная и полная» [5].

До начала XIX века независимый аудит в США строился по английской модели, предусматривающей детальные исследования данных баланса. Американец Р.Х. Монтгомери вдохнул в аудит подлинную жизнь, развивал идеи Дикси, называемые им бухгалтерским аудитом, создал современную доктрину «тестового аудита». Монтгомери критиковал Дикси за то, что его идеи ограничиваются проверкой точности баланса, а это требует большой трудоемкости и приводит к ограниченному результату. Лозунгом Монтгомери была максима: лучше больше и достаточно точно, в связи с этим резко возростал 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 [2]. Первое официальное постановле-

ние об аудите в США было опубликовано в 1917 году и посвящено «аудиту балансов». Это постановление Американским институтом бухгалтеров-экспертов (в настоящее время Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров – АУСПА).

Если в Англии закон об обязательном аудите вышел в 1862 году, то в США – в 1937 году. Стандартизация аудита в США началась с 1939 года, когда АУСПА учредил Комитет по аудиторским процедурам и издал Положение об аудиторской процедуре (SAP). До 1972 года этим Комитетом было выпущено 54 Положения, затем Комитет был преобразован в Исполнительный Комитет по аудиторским стандартам (позже он был переименован в Совет по аудиторским стандартам). Совет обобщил все Положения и свел их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAS) № 1, которое действует в настоящее время [2].

В Германии первая попытка введения аудита была предпринята в 1870 году, когда дополнение к закону об акционерных обществах обязало наблюдательные советы этих обществ осуществлять проверку основных отчетных форм – баланса и отчета о распределении прибыли и докладывать о результатах проверки на общих собраниях акционеров.

По примеру английских аудиторов 14 августа 1884 года в Германии возникает Институт бухгалтеров-ревизоров. Институт существовал на средства банков и отражал интересы крупного финансового капитала. Бухгалтера-ревизора в Германии называли трайгендер. Институт ревизоров способствовал выработке и совершенствованию определенных способов проведения документальных ревизий, формулированию требований к лицам новой профессии. Подобные институты были организованы в этот период времени в Осло, Вене, Будапеште, Цюрихе, Риге, Гельсингфорсе не без влияния немецкой традиции. С 1908 года при Лейпцигской Высшей коммерческой школе была начата специальная подготовка бухгалтеров-ревизоров. На отделение принимались только лица, имеющие высшее экономическое образование и опыт бухгалтерской работы со сроком обучения один год [5].

Методика организации внешней аудиторской проверки была более четко сформулирована в предписаниях относительно акционерных обществ в 1931 году. В 1932 году в Германии был создан Институт аудиторов, просуществовавший до 1941 года. После окончания Второй мировой войны в Дюссельдорфе образован Институт аудиторов, который в 1954 году был переименован в Институт аудиторов Германии. Он завоевал высокий авторитет и, по существу, является общегерманской организацией. В настоящее время в Институт аудиторов входят более 6000 аудиторов и 700 аудиторских организаций. Основным условием членства является добровольное, но строгое соблюдение этических норм. Государственное влияние на аудиторскую деятельность в Германии определяется тем, что все аудиторы и аудиторские фирмы должны быть в обязательном порядке членами Аудиторской палаты ФРГ.

Во Франции имеются две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью: Палата экспертов-бухгалтеров и Национальная компания комиссаров счетов. Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, а вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. Комиссары по счетам проводят наиболее ответственные проверки, профессия эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется правительственными органами.

В Италии законной аудиторской деятельностью могут заниматься в соответствии с Постановлением правительства 1992 года только лица, внесенные в спе-

циальный именной реестр, находящийся под контролем Министерства юстиции. Попасты в этот реестр могут лишь аудиторы, сдавшие экзамены по бухгалтерскому учету, праву, вычислительной технике и информатике. Соискателями звания аудитора могут стать специалисты с высшим экономическим, юридическим и коммерческим образованием при наличии не менее трех лет практического стажа.

В 1983 году создана Аудиторская администрация в Китае, и возникли первые аудиторские фирмы, которые в настоящее время достигли достаточно высокого уровня развития.

В конце XIX века шел процесс становления аудита в странах Восточной Европы: Болгарии, Венгрии, Польше, Румынии, Чехии и Словакии, где ранее существовала жесткая система централизованного планирования, поскольку теперь они перешли к рыночной экономике.

Профессия аудитора в их современном виде в России появилась сравнительно недавно в связи с экономическими преобразованиями в стране. Ю.А. Данилевский отмечает, что в России не раз предпринимались попытки создать институт аудита: в 1889, 1894, 1912 и 1922 годы, но все они закончились провалом. Опыт западных коллег пугал русских бухгалтеров, так как им объясняли, что суть аудиторов, или как их называли присяжных бухгалтеров, состояла в том, что они по просьбе клиентов и за плату должны проверять объективность представляемой им отчетности различных фирм. Аудиторы принимали на себя ответственность за качество своей работы и возмещали убытки потерпевшим в случае, если не замечали искажений отчетности. Такое положение вызывало недоумение, так как в России господствовал в XIX веке принцип вертикального контроля, то есть ревизии, а не аудита. Бухгалтер еще с трудом мог понять, что ревизору надо заплатить, но не мог понять, почему после этого проверяющий начинал в акте раскрывать недостатки его работы.

Становление и развитие аудита в современной России прошло несколько этапов.

I этап – 1987 – 1993 гг. – характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций (1987 г. – создание первой аудиторской организации «Интераудит»), с другой – стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990 – 1993 гг.).

II этап – декабрь 1993 года до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности», август 2001 г. – период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 года № 2263, Постановление Правительства РФ от 06 мая 1996 года № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» и ряд других документов.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и аудиторские фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

За период 1994 – 2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) МФ РФ было выдано 23600 лицензий лицензиатам (в том числе аудиторским организациям – 14700 и индивидуальным аудиторам – 89000). Число действующих лицензий составило около 8900, в том числе по общему аудиту – 7700, аудиту инвестиционных институтов, аудиту страховщиков – 266. За тот же период ЦАЛАК МФ РФ утверждено к выдаче почти 36500 квалификационных аттестатов аудитора. Число действующих квалификационных аттестатов составило – 24900. За период 1996 – 2000 гг. было разработано и одобрено

комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющая методологическую основу российского аудита.

III этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года № 119 – ФЗ в редакции Федерального закона от 14 декабря 2001 года № 164 – ФЗ.

Принятие Федерального закона подтвердило окончательное становление аудита в России, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в России, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему. [1].

Таким образом, в России была создана правовая база аудиторской деятельности, определилась система его нормативного регулирования по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, осуществляемой по установленным государством правилам.

Все большее распространение аудит получает в странах СНГ, в Белоруссии, Казахстане, Узбекистане и Украине, приняты законы об аудиторской деятельности. В странах СНГ налажен процесс аттестации аудиторов и выдачи лицензий, как для аудиторских фирм, так и для аудиторов, работающих как предприниматели.

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций. Наиболее целесообразной для российской экономики среди систем регулирования является четырехуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Каждый уровень обладает определенными видами документов областного регулирования и степенью их разработанности.

Первый уровень включает Закон об аудите, который принят 7 августа 2001 года. Закон об аудиторской деятельности в России относится к основным законодательным актам. Он определяет место аудита в финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равноправного элемента. Для России это особенно важно, по мнению авторов, поскольку исторически государственный финансовый контроль преобладал над другими видами контроля.

К документам второго уровня, регулирующим аудиторскую деятельность в России, относятся федеральные правила (стандарты). Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка. В настоящее время разработано и принято Правительством РФ 6 федеральных стандартов, кроме того, действуют также российские правила аудиторской деятельности.

Третий уровень охватывает внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

Четвертый уровень включает внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил и практики аудита. Содержание и форма таких документов – прерогатива аудиторских фирм, их ноу-хау. Такие стандарты определяют качество работы и престиж аудиторских фирм.

Таким образом, в последовательном развитии аудита можно выделить три стадии:

– подтверждающая, на которой при проведении проверки аудитор-бухгалтер проверяет и подтверждает практически каждую хозяйственную операцию, парал-

тельно с бухгалтером создает собственные учетные регистры. В настоящее время такую услугу назвали бы восстановлением или ведением учета. Поскольку аудит – деятельность предпринимательская, направленная на извлечение прибыли, аудиторы применяют такие методы проверки, которые позволили бы максимально сократить время на проведение проверки, не снижая качества;

– системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Развитие аудита на данной стадии привело к тому, что аудиторы стали проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита;

– аудит, базирующийся на риске – такой вид аудита, когда проверка может проводиться выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основных узких местах (критических точках) в его работе. Сосредоточив аудиторскую работу в областях с более высоким риском, можно сократить время, затраченное на проверку областей с низким риском. Те, кто полагается на суждение auditors, считают, что это может обеспечить более эффективную проверку в отношении затрат.

В настоящее время аудит по объекту изучения подразделяется на финансовый, на соответствие и операционный. В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится: на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних, либо внутренних пользователей.

По периодичности осуществления аудиторских проверок различают первоначальный или периодический аудит.

Данная классификация аудиторской деятельности, по мнению исследователей, не является исчерпывающей, поэтому расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг в будущем позволит определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Список литературы

- 1 Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-Дана, 2005.
- 2 Аудит Монтгомери, Ф.Л. Дефлис, Г.Р. Дженик, В.И. О'Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
- 3 Камышанов, П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок) / П.И. Камышанов. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 1994.
- 4 Робертсон, Дж. Аудит / Дж. Робертсон; пер. с англ. – М.: КРМУ, аудиторская фирма «Контакт», 1993.
- 5 Судебно-бухгалтерская экспертиза: справочник. – М.: «Экономика», 1993.
- 6 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

Past and Present of the Audit

L.V. Parkhomenko, L.N. Rodina

Department "Accounting and Audit", TSTU

Key words and phrases: audit; certified public accountants; entrepreneur risk; four-level system of regulating auditing activity; judicial accounting expertise; method of organizing audit; stages of audit's formation.

Abstract: Historical stages of forming auditing activity in different countries both in Russia and in the whole world are considered. Comparative characteristic of foreign countries audit and Russian audit is given.

Vergangenheit und Gegenwart des Audites

Zusammenfassung: Es sind die historischen Etappen der Formierung der Audittätigkeit weltweit und in Russland untersucht. Es ist die vergleichende Charakteristik des Audites der Ausländer und des russischen Audites gegeben.

Le passé et le présent de l'audit

Résumé: Sont examinées les étapes historiques de la formation de l'activité d'audit dans de différents pays du monde et en Russie; est donnée la caractéristique comparative de l'audit des pays étrangers ainsi que de l'audit russe.
