

## 4.2. ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА В РОССИИ

Дарбека Е.М., к.э.н., доцент, кафедра экономики

*Хакасский государственный университет  
им. Н.Ф. Катанова, г. Абакан*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

Статья рассматривает основные этапы становления аудиторской деятельности в Российской Федерации с начала 1990-х гг. по настоящее время. Последовательно приведены ключевые изменения требований законодательства к аудиторским организациям, аудиторам и претендентам на статус аудитора, определены проблемы сохранения профессии аудитора в РФ.

История аудита в Российской Федерации насчитывает всего около 30 лет. Возникновение профессии аудитора в РФ является в большей степени принудительной, чем рыночной. Точной даты возникновения официально пока не определено. Рынок обычно инициирует потребность в каком-то продукте или услуге по правилу «спрос рождает предложение». Например, услуги аутсорсинга возникли ранее, чем появились специальные нормативные и законодательные документы, регулирующие оказание таких услуг. Становление аудита происходило достаточно сложным и самостоятельным путем, мало похожим на иные профессии.

В советское время при плановой экономике отсутствовала экономическая потребность в аудите, поскольку существовала система государственного контроля и предприятия были государственными. Сегодня основная услуга аудита в соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ – это аудиторская проверка. «Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [1]. Известно, что адресат представления аудиторского заключения сегодня – это собственники аудируемого экономического субъекта, акционеры или участники общества, а утверждение аудитора относится к исключительной компетенции общего собрания как акционерных обществ, так и обществ с ограниченной ответственностью, о чем имеются прямые нормы соответствующих законов. Зарождение профессии аудитора в РФ было достаточно скоротечно, с одной стороны, т.е. форсировано для рыночных отношений, с другой стороны, – законодательное давление не всегда может оказывать положительный экономический эффект.

Административные рычаги без экономической заинтересованности обычно плохо работают и не дают ожидаемого эффекта. Формирование рыночных отношений сопровождалось процессом приватизации государственной собственности и возникновением частных предприятий, как правило, первые собственники предприятий и занимались их прямым управлением, т.е. осуществляли исполнительное руководство. Соответственно сам собственник владел информацией о финансовом состоянии предприятия, банка, поскольку сам им и управлял. Поэтому по-

требность в независимом мнении о финансовом состоянии экономического субъекта у собственника не возникла, что нельзя сказать о иностранных компаниях. За рубежом, где частная собственность в бизнесе существует не одну сотню лет, исполнительное руководство компанией осуществляет наемный менеджер, который получает вознаграждение за свою работу. А собственник управляет, как правило, через совет директоров или иной орган управления. Поэтому потребность в независимой оценке качества работы исполнительного органа необходима собственнику. Результат работы исполнительного органа находит отражение в отчетности компании, обобщающей результаты деятельности компании за отчетный период под управлением такого менеджера. Как следствие, эволюционного развития мировая экономика имеет институт аудита и доверяет партнерам по бизнесу только в том случае, если отчетность партнера (контрагента) подтверждена независимым аудитом.

Для полноценной интеграции в мировую экономику РФ необходимо было создать такой институт более быстрыми темпами, чем период его формирования в зарубежных странах. Соответственно были применены административные рычаги. Известно, что наиболее чувствительным является финансовый рынок, который реагирует на экономические, политические изменения более мобильно.

На начальном этапе возникновения профессии необходимость наличия аудита определил не столько рынок, сколько законодатель. По времени появление нормативных и законодательных документов относительно необходимости аудита отчетности относится примерно к 1990 г., когда 2 декабря 1990 г. №395-1 был принят закон «О банках и банковской деятельности в РСФСР», который включал ст. 45 «Аудиторские проверки»: «Деятельность банков подлежит ежегодной проверке аудиторскими организациями, уполномоченными в соответствии с законодательством РСФСР на осуществление таких проверок» [3]. Таким образом, для финансового сектора обязательность аудита была установлена законом, и без аудиторского заключения отчетность банков являлась неполной. Что могло повлечь для них в том числе и отзыв лицензии. Установлена обязательность предоставления аудиторского заключения в силу закона.

В отношении иных экономических субъектов нормативные документы также содержат отдельные нормы, связанные с деятельностью аудита, так, в постановлении Совета Министров СССР от 13 января 1987 г. №48 «О порядке создания на территории СССР деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран – членов СЭВ» были установлены требования к проверке совместных предприятий (СП): «42. Проверка финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности совместных предприятий в целях определения правильности налогообложения осуществляется за плату советской хозрасчетной аудиторской организацией» [9].

Упоминание об аудиторской деятельности было в Законе «О кооперации в СССР» от 26 мая 1988 г.

№8998-ХІ в ст. 32 «Учет, отчетность и контроль» п. 4: «Ревизия финансово-хозяйственной деятельности кооператива проводится его ревизионной комиссией (ревизором) либо на основе договора с аудиторской организацией, либо соответствующим союзом (объединением) кооперативов» [5].

Вышеназванные документы еще раз подтверждают, что функционирование аудита напрямую взаимосвязано с наличием частной собственности на рынке. На государственном уровне, через законодательные нормы создавались условия для развития аудиторской деятельности в РФ.

В первоначальной редакции Закона «О банках и банковской деятельности в РСФСР» проверке подлежала деятельность, банков, а не отчетность. При этом других документов, определяющих порядок подготовки и составления аудиторских заключений, не существовало. То есть законодатель потребовал аудиторское заключение как документ, формирование которого практически не регулировалось. Полномочия на право осуществлять аудиторские проверки коммерческих банков выдавались Центральным банком РФ путем лицензирования. Проверка деятельности требует иных подходов к организации аудита, чем проверка отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности. Обязательность аудита была введена по отраслевому признаку или виду экономической деятельности. Основным критерием являлся вид экономического субъекта – банки, вне зависимости от их организационно-правовой формы.

Обязательность аудита для иных категорий экономических субъектов возникла также в силу законодательных норм. В декабре 1993 г. вышел Указ Президента РФ №2263 «Об аудиторской деятельности в РФ», которые регулировал сферу аудита до 2001 г. Указ дал определение аудиторской деятельности и переключил акцент на отчетность и документацию проверяемых экономических субъектов: «Аудиторская деятельность – аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) 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» (п. 3 Указа №2263) [7].

В основном указом было определено, что для осуществления аудиторской деятельности необходимо иметь специальные документы, подтверждающие профессиональный статус (квалификацию) аудитора. Получение статуса аудитора было возможно только путем прохождения аттестации, которая была действительна только в течение 3 лет, по истечении которых аттестацию необходимо проходить вновь. Аттестация проводилась путем сдачи квалификационных экзаменов.

Указ установил, что аудиторские проверки бывают обязательными, если это прямо установлено законодательством, и инициативными – по инициативе экономического субъекта. Спустя год в декабре 1994 г. вышло постановление Правительства РФ «Об ос-

новных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» №1355 [8]. Вышеназванное постановление определило ряд критериев для целей обязательного аудита, сгруппированные в табл. 1.

Таблица 1

### ПЕРВЫЕ КРИТЕРИИ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО АУДИТА

Критерий	Экономические субъекты
Организационно-правовая форма	Открытые акционерные общества вне зависимости от количества акционеров и размера уставного капитала
Вид экономической деятельности	Банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаимного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании). Внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами. Благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц. Другие экономические субъекты, обязательная ежегодная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ
Источники формирования уставного капитала	Организации, имеющую долю иностранных инвесторов
Финансовые показатели (превышение хотя бы одного из двух показателей)	Организации, у которых: объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда; суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда. Для определения указанных финансовых показателей, установленных законодательством РФ минимальный размер оплаты труда принимается в среднегодовом исчислении за отчетный год

В последующем критерии обязательного аудита изменялись и уточнялись законодательными документами. В части разнообразия направлений внутри самой аудиторской деятельности изначально было определено четыре отраслевых направления в зависимости от отраслевой экономической деятельности проверяемого субъекта:

- банковский аудит, который включал аудит и небанковских кредитных организаций, имеющих лицензию на осуществление банковских операций;
- аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- страховой аудит;
- общий аудит (аудит предприятий и организаций).

Для права осуществления аудита в каждом направлении аудитором необходимо было иметь соответствующий квалификационный аттестат. А аудиторской организации – штатных аудиторов с такими аттестатами для получения лицензии. Один аудитор мог иметь все четыре аттестата, для чего необходимо было сдать восемь экзаменов (по два на каждый из аттестатов).

Каждое направление аудита контролировалось государственными органами, осуществляющими лицензирование аудита. Не все направления деятельности лицензировались одинаково. Для осуществления права заниматься банковским аудитом следовало выполнить соответствующие законодательные условия.

Официальная история возникновения банковского аудита связана с принятием положения «Об аудиторской деятельности в банковской системе РСФСР» от 6 февраля 1991 г. В соответствии с условиями, изложенными в документе, процедура лицензирования проводилась заочно на основании предоставления пакета документов аудиторской организацией или индивидуальным аудитором. Первыми условиями для получения лицензии были заявлены три критерия: опыт банковской работы (трудовой стаж), образование и минимальное количество специалистов с требуемым стажем и образованием. То есть Центральным банком РФ сразу заявлялись требования о наличии группы специалистов в области банковского учета и отчетности.

Поскольку на этапе реформирования банковской системы в 1990-х – 1998 г. в составе банков работали в основном специалисты со средним специальным образованием, то требования к образованию аудиторов также были более мягкими. Если сотрудник группы банковского аудита имел среднее специальное образование, то минимально необходимый банковский стаж для аттестации в области банковского аудита составлял 10 лет, а для сотрудников с высшим экономическим, а лучше всего финансовым образованием стаж работы должен быть не менее 5 лет. Впервые было заявлено о принятии в качестве стажа аудиторской практики, т.е. работы в аудиторской фирме в составе группы по банковскому аудиту. Лицензию на право осуществления банковского аудита могли получить как аудиторские организации, так и индивидуальные аудиторы, работающие самостоятельно и имеющие статус индивидуального предпринимателя.

До принятия Закона «Об аудиторской деятельности» направлением банковского аудита занимались индивидуальные аудиторы, имеющие лицензию Центрального банка РФ, очевидно, что аудиторская деятельность индивидуальных аудиторов, имеющих статус индивидуального предпринимателя, не вызвала доверия у общественности с точки зрения качества проведения аудита. Но в то же время приобретался опыт работы, в том числе и опыт ошибок в работе, который дал более твердую почву для последующих поправок в законодательство, регулирующие аудиторскую деятельность. Законодательные нормы, определяющие требования к лицензированию банковского аудита, действовали первоначально

до принятия 22 декабря 1993 г. Указа Президента РФ №2263, который утвердил временные правила об аудиторской деятельности в РФ. Уполномоченными государственными органами была начата работа по лицензированию в соответствии с данным указом. В Центральном банке РФ была сформирована Центральная аттестационно-лицензионная аудиторская комиссия (ЦАЛАК). В задачи комиссии входило проведение аттестации аудиторов – прием экзаменов и рассмотрение документов на выдачу лицензий на право осуществления банковского аудита. Лицензию могли получить аудиторские организации, т.е. юридические лица и индивидуальные аудиторы, зарегистрированные в качестве предпринимателей с исключительным видом деятельности – аудиторская деятельность. Для юридических лиц также действовало ограничение на осуществление других видов деятельности, аудиторская деятельность по уставу должна быть основной, и разрешались услуги, сопутствующие аудиторской деятельности, такие как консультационные услуги, юридические услуги, услуги по анализу и проведению исследований, связанных с экономической сферой, и некоторые аналогичные услуги.

До прохождения аттестации претенденту необходимо было пройти обучение в специальных центрах, которые были аккредитованы на базе ведущих российских вузов. ЦАЛАК Центрального банка РФ были определены учебно-методические центры (УМЦ). Утверждена программа квалификационных экзаменов (аттестации) специалистов на право получения аттестата по банковскому аудиту, процедура проведения экзамена и его этапы. После успешной сдачи экзамена выдавались квалификационные аттестаты аудиторам, а аудиторским организациям при выполнении лицензионных требований выдавалась лицензия на право осуществления деятельности в области банковского аудита. Срок действия квалификационного аттестата аудитора составлял 3 года, после чего его необходимо было продлевать в довольно жесткие сроки в течение четырех месяцев, которые начинались за 2 месяца до даты окончания срока выдачи аттестата. В этом случае требовалось сдать один экзамен, если сроки были пропущены по любым причинам, процедуру аттестации необходимо было проходить в полном объеме. Упрощенный порядок аттестации включал только один экзамен. Процедура переаттестации через экзамены с целью продления действия квалификационного аттестата была установлено только по направлению банковского аудита. По другим направлениям аудиторской деятельности необходимо было представить документы, подтверждающие аудиторскую практику и ежегодное повышение квалификации в аккредитованных учебных центрах.

В целях реализации принципа независимости аудиторских организаций от аудируемых лиц были установлены требования к структуре уставного капитала аудиторских организаций, в которых 51% акций или долей уставного капитала должен был принадлежать только аудиторским организациям или аттестованным аудиторам. Таким образом устанавливались требования к профессиональным компе-

тенциям основного собственника аудиторской организации, который отвечает за управление такой организацией и принимает основные решения. Не только руководитель аудиторской организации, подписывающий аудиторское заключение, но и лицо, его утвердившее, должно быть компетентно в области аудита.

Дополнительно к этой норме устанавливался запрет на форму открытого акционерного общества для аудиторской организации, при использовании которой нет возможности контролировать и обеспечивать принадлежность доли в уставном капитале аудиторам или аудиторским компаниям, поскольку акции открытого акционерного общества свободно обращаются на вторичном рынке.

Второе условие лицензирования предусматривало наличие в штате аудиторской организации не менее двух аудиторов, имеющих действующий квалификационный аттестат в области банковского аудита.

Эти два требования являлись основными, но не исчерпывающими. Лицензирование осуществлялось на срок не более 3 лет. Для получения лицензии претенденты подавали заявление в лицензирующий орган и пакет документов, подтверждающий выполнение лицензионных требований. Документы в основном все представлялись в форме нотариально заверенных копий. Лицензии выдавались на платной основе, стоимость одного года действия лицензии по одному направлению аудита составляла 12 500 тыс. руб. в ценах до 1997 г. Таким образом, за три года следовало уплатить 37 500 тыс. руб. Для сравнения: в регионах стоимость аудиторской проверки среднего предприятия (100-200 работающих человек) составляла диапазон цен от 15 000-25 000 тыс. руб. Для осуществления аудиторской деятельности по всем четырем направлениям аудита – банковский, страховой, инвестиционный, общий – стоимость расходов на лицензирование пропорционально увеличивалась, что ставило существенные финансовые ограничения для развития аудита в малых формах.

Получение лицензии для осуществления деятельности по общему, страховому и инвестиционному аудиту осуществляло Министерство финансов РФ, сроки рассмотрения документов, оплата стоимости каждого года лицензирования и порядок рассмотрения документов практически совпадал с требованиями Центрального банка РФ, различался несколько состав документов. Практика получения лицензий по различным направлениям аудита до 1998 г. свидетельствует, что Центральный банк РФ мог выдать лицензию на меньший срок, чем было заявлено претендентом на лицензирование, в то время как Министерство финансов РФ лицензировало на срок, согласно поданному заявлению. Наличие лицензии сроком менее одного года практически не позволяло качественно выполнить работу, поскольку процесс аудита обычно занимает один последовательный календарный год работы с аудируемым лицом.

25 сентября 1998 г. вышел Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» №158-ФЗ, в соответствии с которым необходимо

было изменить порядок лицензирования [6], принять новые документы, не противоречащие Закону «О лицензировании отдельных видов деятельности». Изменилась оплата, она существенно уменьшилась. Оплата за получение лицензии составляла: три минимальных размера оплаты труда (МРОТ) за рассмотрение заявления претендента на лицензию, если принимается решение о выдаче лицензии необходимо уплатить 20 МРОТ (за получение лицензии). Размер МРОТ составлял 100 руб. Финансовые условия лицензирования существенно улучшились, и лицензирование аудиторской деятельности Министерством финансов РФ стало производиться по новым условиям достаточно быстро, но нормативные документы, устанавливающие процедуру лицензирования для банковского аудита, отсутствовали в течение еще двух лет.

Закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» №158-ФЗ по существу остановил процесс лицензирования по направлению банковского аудита. Требовалось определить новую процедуру предоставления документов, внесение платы за рассмотрение и документов. Установить такую процедуру должен был уполномоченный орган, т.е. Центральный банк РФ.

Отсутствие процедуры не позволяло получить лицензию на банковский аудит новым претендентам. Поэтому аудиторская деятельность в области банковского аудита осуществлялась только теми аудиторскими организациями, которые уже имели действующую лицензию на момент выхода закона о лицензировании. Спустя почти 2 года, 4 октября 2000 г. вышло указание Центрального банка РФ «Об особенностях лицензирования деятельности аудиторских организаций, занимающихся банковским аудитом» №846-У, в котором была определена процедура подачи документов на лицензирование.

Следующий этап реформирования связан с принятием закона об аудиторской деятельности 7 августа 2001 г. №119-ФЗ, которым был определен единый орган лицензирования аудиторской деятельности – Министерство финансов РФ. Лицензия стала одной без разделения на отдельные направления аудита. По этой лицензии можно было осуществлять аудиторскую деятельность по всем четырем направлениям [2]. Срок выдачи лицензии составлял 5 лет вместо прежних трех. Необходимым условием осталось наличие специалистов в аудиторской организации по соответствующему направлению аудита. Согласно новым нормам закона квалификационный аттестат аудитора (статус аудитора) становился бессрочным, т.е. не требовалось периодической сдачи экзаменов и прохождения переаттестации. Законом было установлено (закреплено) требование поддержания квалификации аудитором путем осуществления деятельности (аудиторской практики) и ежегодного повышения квалификации. Эти нормы, безусловно, являлись положительными факторами в развитии аудита [2].

Банковский аудит оставался с особыми требованиями. Для наличия права проведения аудита в сфере банковского аудита необходимо было по-прежнему иметь в штате аудиторской организации не менее

двух штатных аттестованных аудиторов в области банковского аудита. Увеличение требований к банковским аудиторам продолжались. Заявленный переход на международные стандарты учета и финансовой отчетности повлек в 2003 г. принятие Центральным банком РФ письма «О методических рекомендациях «О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности» от 25 декабря 2003 г. №181-Т, в котором был раздел «Рекомендации по отбору аудиторской организации для проведения аудита финансовой отчетности кредитной организации», где было указано коммерческим банкам на необходимость руководствоваться международной аудиторской практикой в решении вопроса отбора аудиторской организации для проведения аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). А именно – предлагалось обращаться к таким аудиторским организациям, которые уже имеют опыт работы по международным стандартам аудита (МСА) и имеют международную сертификацию своих специалистов-аудиторов в международных ассоциациях в количестве не менее 4 чел., например, таких как АССА. Наличие 4 специалистов такого уровня указывало на работу как минимум со средними по величине аудиторскими организациями, поскольку на момент выхода документа такую сертификацию можно было пройти только за рубежом, и все экзамены проводились только на английском языке.

Русифицированные программы появились только в конце 2004 г. Также напрямую Центральным банком РФ было указано на необходимость выполнения аудиторской организацией требования независимости, так как оно заявлено не в российских стандартах аудита, а в МСА, о внедрения которых в РФ было еще 14 лет впереди. Руководитель аудиторской организации является совладельцем аудиторской организации, т.е. партнером, и, как следствие, наличие у него обязанности нести ответственность за аудиторское заключение в отношении отчетности по МСФО, подписанное им. Особое внимание в этом документе было уделено системе внутреннего контроля качества в аудите и управления аудиторскими рисками. Требовалось наличие лиц, которые осуществляют как контроль независимости, так и соблюдение требований МСА, что безусловно предполагает высокое качество работы при проведении аудита отчетности, такие лица должны быть назначены руководителем аудиторской организации. Необходимость именно 4 сотрудников – специалистов в области МСФО и МСА обусловлена требованиями стандартов.

Для обеспечения высокого качества проверки при соблюдении принципа независимости необходимо, чтобы разные специалисты аудиторской организации, проводящей аудит отчетности в соответствии с МСФО, отвечали за:

- управление рисками в аудиторской организации;
- контроль качества работы и подготовку аудиторского заключения;
- соблюдение независимости и МСА на уровне руководителей совладельцев аудиторской организации;
- выражение мнения в аудиторском заключении о финансовой отчетности на уровне руководителей совладельцев аудиторской организации [10].

Документ отсылал к общепринятой международной практике проведения аудита. И указывал аудиторским организациям применять МСА (№220 «Контроль качества работы в аудите» – п. 6, приложение В, приложение С; №200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» – пп. 4 и 5) и Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров-аудиторов [10].

Таким образом, выделяется еще одна специализация в аудите – аудит отчетности по МСФО. Для аудита отчетности по МСФО аудиторские организации должны располагать сотрудниками, которые имеют не только аттестат по банковскому аудиту, но и дипломы международно-признанных организаций в области финансовой отчетности. В момент принятия документа (2003 г.) в РФ отсутствовали центры по подготовке и сертификации специалистов в области МСФО. Пройти сертификацию и получить членство в международных организациях можно было только за рубежом, соответственно позволить себе такое образование могли единицы, что соответственно не способствовало развитию направления банковского аудита.

В 2004 г. после работы, проведенной Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России при содействии Международной федерации бухгалтеров, Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров (АССА) адаптировала и сертифицировала в РФ программу на русском языке по сдаче квалификационных экзаменов на вхождение в члены АССА по подготовке отчетности по МСФО. Инициатором выступил опять банковский сектор экономики РФ. Первая проаудированная отчетность, подготовленная по МСФО, должна была быть представлена банками за 2004 г. не позднее 1 октября 2005 г. В целом требования к подготовке отчетности по МСФО в РФ были приняты только с выходом Закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 28 июля 2010 г. № 208-ФЗ [4].

Снова первооткрывателем стал банковский сектор экономики. Требования обязательного формирования отчетности по МСФО банковским сектором вступили в силу, начиная с отчетности за 2004 г. И только спустя 6 лет появилась норма закона о такой отчетности в целом, в том числе и в отношении отчетности банковского сектора.

Методологическим обеспечением аудита, кроме законов, являлись Правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые утверждены были в начале Указами Президента РФ, в последующем пересмотрены и утверждены постановлением Правительства РФ №696, дополнены постановлением №405, 532 в 2004 г. и постановлением от 16 апреля 2005 г. №228 и далее Министерством финансов РФ. Относительно принятия стандартов аудита можно выделить четыре этапа.

1. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утверждаемые Указами Президента РФ (1996-2001 г.).
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утверждаемые постановлениями Правительства РФ (2002-2009 г.).
3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утверждаемые приказами Министерства финансов РФ (2010-2016 г.).

4. МСА, утверждаемые для применения в РФ приказами Министерства финансов РФ (с 2017 г.)

Следующий шаг реформирования условий ведения аудиторской деятельности был осуществлен после принятия действующего ныне Закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ.

Согласно закону, необходимо было перейти на систему саморегулирования [1]. Ее нужно было создать аудиторскому сообществу самостоятельно, в достаточно короткие сроки, если учесть, что по данным реестра Министерства финансов РФ было зарегистрировано более 30 тыс. аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты. Лицензирование аудиторской деятельности с 1 января 2009 г. было отменено и заменено на необходимость наличия членства в аккредитованной Министерством финансов РФ саморегулируемой организации аудиторов (СРО). Был заявлен переходный период – 2009 г., и начиная с 1 января 2010 г., все лица, которые осуществляют аудиторскую деятельность организации, индивидуальные аудиторы, аудиторы должны были стать членами одной из СРО.

Первой аккредитованной СРО стало Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата России», в последующем в течение 2010 г. еще пять СРО также получили аккредитацию – Некоммерческие партнерства «Аудиторская ассоциация «Содружество», «Московская аудиторская палата», «Российская коллегия аудиторов», «Институт профессиональных аудиторов», «Гильдия аудиторов региональных институтов профессиональных бухгалтеров». В целях завершения системы саморегулирования необходимо было сформировать организацию по оценке уровня профессиональной компетентности аудиторов.

Все СРО аудиторов выступили учредителями Автономной некоммерческой организации «Единая аттестационная комиссия» (АНО «ЕАК»), необходимой для проведения аттестации аудиторов, которая была создана в 2010 г. Предметом деятельности АНО «ЕАК» является «проверка квалификации лиц, претендующих на получение квалификационного аттестата аудитора, а также проверка квалификации лиц в других областях деятельности в форме квалификационных экзаменов и иных формах» [1, 11].

Закон определил новые требования к квалификации аудиторов, необходимые для целей проверки общественно-значимых экономических субъектов, повысив требование к знаниям аудитора и заявив о необходимости получить новый документ – единый квалификационный аттестат аудитора. Проводить аудит таких организаций имеют права аудиторы, получившие единый аттестат аудитора, выданный СРО. Поскольку таких аудиторов на момент принятия закона в РФ не было, установлен был переходный период для сдачи упрощенного варианта экзамена для аудиторов, имеющих какой-либо аттестат аудитора. Период сдачи упрощенного экзамена оканчивался 1 января 2013 г. После этого срока все претенденты должны сдавать экзамен в общем порядке. В переходный период, согласно отчету АНО «ЕАК» 3 108 аудиторов сдали упрощенный экзамен, это немногим более 10% от общего числа аудито-

ров. Упрощенный экзамен включал обязательное тестирование из области знаний раздел «Аудит» по всем нормативным и законодательным документам, регулирующим аудиторскую деятельность, и второй раздел «Учет» включал тестирование из области знаний «Банковский сектор» или «Небанковский сектор» в зависимости от наличия или отсутствия аттестата по банковскому аудиту. Таким образом, очередное изменение законодательства привело к переаттестации специалистов в области аудита и, как мы видим, доля сдавших экзамен была очень мала. Таким образом, количество аудиторов, имеющих право осуществлять весь спектр аудиторских услуг, установленных законом, уменьшилось. Основной численный состав аудиторов по данным, публикуемым Министерством финансов РФ до 2006 г. приходился на владельцев квалификационных аттестатов по направлению «Общий аудит» (предприятий и организаций) – около 30 тыс. чел. Аттестаты по банковскому аудиту имели 0,9 тыс. чел., страховой аудит – 0,7 тыс. чел., и аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов – 0,5 тыс. чел. То есть на финансовые институты приходилось небольшое количество специалистов в области аудита, это объясняется количеством этих институтов и их территориальной концентрацией в Центральной РФ.

Следующий шаг реформирования системы относится к 1 декабря 2014 г. – принятию Федерального закона №403-ФЗ, который серьезным образом изменил требования к численности членов СРО, увеличив минимальное количество аудиторских организаций в четыре раза – с 500 до 2 000, и минимальную численность аудиторов в 14,28 раза – с 700 до 10 000 чел. Это привело к необходимости перехода аудиторов из одних СРО в другие, что привело к потерям в среде аудиторов и выхода из профессии в связи с очередными реформами, и увеличение среднего возраста среди основной массы аудиторов. Сложность этапа состоялась в том, чтобы успеть выполнить требования в течение одного года – до 1 января 2017 г., для чего необходимо было понимать, какие СРО остаются. Исходя из общего количества аудиторов и аудиторских организаций, работающих в РФ, можно было сохранить только две саморегулируемые организации, выполнив норматив по численности юридических лиц. Для аудиторского сообщества наступил очередной этап выбора СРО, подготовки и отправки документов как физическим, так и юридическим лицам, которые вынуждены были сменить СРО. Процедура перехода физических лиц продолжалась по состоянию на I квартал 2017 г. Кроме реформирования СРО, с 1 января 2017 г. российский аудит обязан осуществлять деятельность на основе МСА, которые были утверждены Министерством финансов РФ в качестве обязательных к применению согласно требованиям Закона об аудиторской деятельности. За исключением небольшой поправки на переходный период – а именно договоры на услуги обязательного аудита, заключенные в 2016 г., могут быть завершены с применением российских стандартов аудита. Переход на МСА требуют от аудиторских

организаций и их сотрудников существенных затрат времени на их изучение и адаптацию к своей профессиональной деятельности, внесения изменений и дополнений во внутренний документооборот аудиторских организаций в короткие сроки.

В процессе развития аудита изменялись требования не только к претендентам для входа аудиторскую профессию, но и условия аттестации аудиторов и поддержания статуса аудитора.

На первоначальном этапе – с 1993 по 2009 гг. – для получения статуса аудитора по каждому направлению – общий аудит, банковский аудит, страховой аудит и инвестиционный аудит – претендентам необходимо было сдавать экзамены, состоящие из двух этапов: тестирование и письменный экзамен по пяти разделам профессиональных знаний.

Разделы профессиональных знаний сохраняются по настоящее время: гражданское право, аудит, бухгалтерский учет, налоги, финансовый анализ. При этом наличие одного квалификационного аттестата никак не учитывалось при получении другого. Например, имея квалификационный аттестат в области банковского аудита, необходимо было сдавать полные экзамены для получения аттестата в области общего, страхового или инвестиционного аудита. Примечательным было требование к претенденту на получение аттестата аудитора на право аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. Претендент должен был уже быть аудитором и иметь аттестат в области общего аудита, при этом квалификационные экзамены включали те же пять разделов профессиональных знаний. Такая система квалификации требовала от руководителей аудиторских организаций, которые обязаны были иметь надлежащую квалификацию для подтверждения своих полномочий и право подписи аудиторских заключений для экономических субъектов различных сфер деятельности (предприятия, страховые компании, банки, инвестиционные институты).

После принятия Закона «Об аудиторской деятельности» №308-ФЗ были введено понятие – общественно значимых организаций, аудит которых могут проводить только аудиторы, имеющие единый аттестат аудитора, который объединил выдаваемые ранее четыре квалификационных аттестата. Таким образом, этот Закон по сути упразднил четыре профессиональных направления аудита и квалификационных аттестата для вновь аттестуемых аудиторов. Таким образом, в аудиторской среде появились «старые» и «новые» аудиторы. Автоматической замены (переоформления квалификационных аттестатов не предусматривалось), аудиторы сдавали экзамены для получения единого аттестата. «Старые» аттестаты, даже если их четыре у одного аудитора, не дают право осуществлять деятельность аудита общественно значимых экономических субъектов, которые перечислены в п. 3 ст. 5 Закона «Об аудиторской деятельности». Законодатель принятием нового документа снова решил проверить аудиторов на документность, и проверка эта коснулась прежде всего руководителей аудиторских организаций, подписывающих аудиторские заключения. Изменялись требования к стажу работы и

образованию претендентов. Вначале допускалось наличие не только высшего, но и среднего специального образования при стаже работы не менее 10 лет. Позднее среднего специального (экономического или юридического) образование было уже недостаточно, и необходимо было иметь только высшее образование и стаж работы не менее 5 лет, три последних года в области учета или аудита. В настоящее время по Закону №308-ФЗ стаж работы претендента должен быть не менее 2 лет в аудиторской организации, т.е. необходима аудиторская практика и не менее 3 лет на дату подачи заявления на получение аттестата. Требования к образованию стали более широкими, допустимо любое высшее образование, а не только экономическое или юридическое. Как показывает практика аудита сегодня, аудиторами становятся в том числе специалисты, имеющие техническое образование. В середине 2017 г. Центральный банк РФ выступил с инициативой принять контроль аудиторской сферы на себя и установить новые условия права осуществления аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов, кредитных организаций, небанковских кредитных организаций, страховых компаний и публичный акционерных обществ, увеличив при этом требования к количеству аттестованных аудиторов до 12 чел. в аудиторской организации, проводящей аудит (ОЗХС). Планируется также изменение стоимостных критериев проведения обязательного аудита для экономических субъектов, не являющихся ОЗХС. Аудиторское сообщество активно обсуждает сегодня предлагаемые поправки к Закону «Об аудиторской деятельности», прогнозируя резкое сокращение аудиторских организаций и аудиторов в случае принятия новых поправок. Наблюдается тенденция на укрупнение аудиторских организаций, повышение требований на право осуществления аудита субъектов финансового сектора, в котором затрагиваются общественные интересы, в то же время предприятия реального сектора экономики, не являющиеся игроками на финансовых рынках, не входят в область регулирования Центрального банка РФ. Поэтому остается открытым вопрос законодательного регулирования в сфере взаимодействия предприятий и организаций, не являющихся ОЗХС, и аудиторских организаций.

Рассматривая этапы жизни института аудиторов в РФ, следует вывод об усложнении требований как к претендентам на получение квалификации аудитора, так и к аудиторским организациям по соблюдению всех законодательных норм при проведении проверок. Возрастание государственного контроля деятельности не только в отношении СРО, но и для аудиторских организаций. До 2010 г. деятельность аудиторских организаций подлежала внешнему контролю качества только со стороны СРО, начиная с 2011 г. все 100% аудиторских организаций, которые осуществляют аудит общественно значимых экономических субъектов, обязаны не реже одного раза в три года проходить внешний контроль качества дополнительно со стороны Федеральной службы по финансовому мониторингу (Росфиннадзор). В 2016 г. полномочия последнего по осуществлению внешнего

контроля качества аудиторских организаций перешли к органам Федерального казначейства. Что соответственно говорит опять о необходимости изучать требования нового государственного органа по отношению к аудиторским организациям при проведении внешнего контроля качества аудита в условиях перехода на МСА. Для малых аудиторских организаций изучение выполнения всех новых требований одновременно представляется достаточно сложным.

В настоящее время аудиторское сообщество обеспокоено сокращением численности своих членов и снижением привлекательности профессии, снижения притока новых молодых кадров, что ведет к вымиранию профессии, сокращению возможности передать опыт старшего поколения более молодому. Одной из существенных причин является постоянное изменение условий осуществления деятельности, на законодательном уровне, не позволяющее обеспечить перспективу развития малых аудиторских фирм. Широкого востребования проаудированной отчетности экономических субъектов, относящихся к средним и малым участникам рынка, не наблюдается. Как следствие, не может быть поступательного развития малых аудиторских фирм, что ведет к укрупнению аудита и сокращению численности.

### Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О банках и банковской деятельности в РСФСР [Электронный ресурс]: от 2 дек. 1999 г. № 395-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О консолидированной отчетности [электронный ресурс]: федер. закон от 28 июля 2010 г. №208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О кооперации в СССР [Электронный ресурс]: закон от 26 мая 1988 г. №8998-ХI. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О лицензировании отдельных видов деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 25 сент. 1998 г. №158-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об аудиторской деятельности в РФ [Электронный ресурс] : Указ Президента РФ от 22 дек. 1993 г. № 2263. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 7 дек. 1994 г. №1355. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. О порядке создания на территории СССР деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран членов СЭВ [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров СССР от 13 янв. 1987 г №48. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. О методических рекомендациях О порядке составления и представления кредитными организациями финансовой отчетности [Электронный ресурс]: письмо Центрального банка РФ от 25 дек. 2003 г №181-Т. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Годовой отчет АО «ЕАК» за 2010-2011 гг. [Электронный ресурс]. URL: [http://eak-rus.ru/files/godovoy\\_otchet\\_-2010-2011.pdf](http://eak-rus.ru/files/godovoy_otchet_-2010-2011.pdf).

### Ключевые слова

Аудиторская деятельность; аудитор; обязательный аудит; этапы развития; лицензирование; аттестация аудиторов; саморегулируемая организация аудиторов.

*Дарбека Евгения Михайловна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Изменение законодательства по регулированию аудиторской деятельности, обусловлено процессами интегрирования российской экономики в мировую. Автором проведен анализ условий осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации, определенных на нормативном и законодательном уровне, от возникновения аудита до настоящего времени, выделены ключевые этапы. В период экономического спада и усиления государственного регулирования важно понимать не только условия сохранения созданного института аудиторства, но и его развития, рассматриваемая тема достаточно актуальна для экономического сообщества.

Научная новизна и практическая значимость В материалах статьи последовательно рассматривается принятие нормативных и законодательных документов в области регулирования аудиторской деятельности в РФ. Оценивается их положительное и сдерживающее влияние на развитие профессии аудитора. Дана классификация и оценка критериев обязательного аудита в различные периоды его становления, на основе обобщения применимого законодательства. Автором выделены изменения требований к претендентам на статус аудитора. Обозначены проблемы сохранения и развития малых аудиторских фирм. Обобщение условий функционирования аудита в РФ может быть использовано для оценки качества действующего законодательства и подготовки общественных инициатив по его изменению.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям к научным публикациям, выполнена научным стилем и рекомендуется к изданию.

*Субракова Л.К., к.э.н., доцент кафедры экономики Хакасского государственного университета им Н.Ф. Катанова, г. Абакан.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ