

4.4. ПЕРИОДИЗАЦИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОГО АУДИТА С ПОЗИЦИЙ ТЕОРИИ ТРАНСФОРМАЦИИ СИСТЕМ И РАЗВИТИЯ РЫНОЧНЫХ ОТНОШЕНИЙ В РОССИИ

Шурчкова И.Б., к.э.н., старший преподаватель
кафедры учета и аудита

ФГОБУ ВПО «Рязанский государственный
университет им. С.А. Есенина»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье представлено авторское видение периодизации развития отечественного аудита. Выделены два этапа, каждый из которых включает три периода эволюции отечественного аудита и его нормативно-правового регулирования (с позиции теории трансформации систем и с учетом развития рыночных отношений в Российской Федерации). Выражен авторский взгляд на перспективы развития отечественного аудита на основе концепций широкого понимания аудита и аудиторской деятельности как многоуровневой системы.

История аудита как социального (экономического) института берет свое начало с конца XIX в. Развитие аудита и происходящие в нем изменения всегда были связаны с существующей экономической ситуацией в обществе и ее переменами. В связи с этим для проведения принципиальных изменений в аудите, соответствующих обществу нового информационного века, необходимо глубоко изучить эволюцию экономических процессов, происходящих в обществе.

С точки зрения Р.П. Булыги и М.В. Мельник, рассматривающих эволюцию аудита как вида деятельности (социального института) с позиции теории трансформации систем, «кардинальные изменения в аудиторской деятельности, как правило, следуют за финансовыми скандалами или экономическими кризисами. Такие события становятся своеобразными «точками разрыва» в истории развития аудита» [4, с. 14].

Применение теории трансформации систем к аудиту поясняется ими следующим образом. Теория трансформации систем объясняет, как любые системы (физические, социальные, экономические и др.) растут и изменяются. При этом предполагается, что социальные системы подобны физическим и биологическим системам в том, как они реагируют на изменения в окружающей среде, в процессах роста или цикле трансформации, который приводит систему к ее завершению. В отличие от поэтапного подхода, теория трансформации систем объясняет как сам процесс изменения, так и критические моменты, в которые происходит смена парадигмы (ключевой идеи, лежащей в основе построения концепции). В рамках поэтапного подхода общепринятым считается, что изменение линейно. В действительности у систем есть периоды линейного поэтапного изменения, а затем наступают периоды быстрого скачкообразного изменения. Теория трансформации систем выделяет три фазы линейных поэтапных изменений, разделенные периодами резкого изменения параметров (фаза формирования, фаза урегулирования и фаза завершения). Периоды, которые отделяют эти фазы и при которых происходит смена парадигмы системы, и называются точками разрыва.

Согласно данной теории, исторически аудит прошел три основных этапа развития, которые трактуются как последовательность смены эволюционных фаз:

- фаза формирования – подтверждающий аудит (конец XIX в. – 1930-е гг.);
- фаза развития – системно-ориентированный аудит (1940-е – 1980-е гг.);
- фаза завершения – аудит, базирующийся на риске (1990-е гг. – начало XXI в.) [4, с. 16].

В настоящем исследовании представлено авторское видение периодизации отечественного аудита, которая сформирована нами по трем координатам:

- эволюция парадигмы аудита в «точках разрыва» на основе теории трансформации систем;
- этапы развития рыночных отношений в России;
- нормативно-правовая база аудиторской деятельности и предпосылки к ее созданию.

Применение трех координат является отличительной особенностью периодизации отечественного аудита, позволяет сделать ее более детальной и сформировать два этапа, каждый из которых включает три периода (табл. 1). По нашему мнению, такой подход к периодизации аудита в России позволяет сопоставить появление нормативно-правовой базы аудиторской деятельности с периодами развития рыночных отношений в Российской Федерации, а также с существующей парадигмой аудита, т.е. позволяет оценить степень проработанности принятых нормативно-правовых документов и их соответствие новациям, характерным для конкретного периода.

Внимательное изучение особенностей развития отечественного аудита показывает:

- современную предпринимательскую форму отечественный аудит стал обретать лишь в конце 1980-х гг., когда началась перестройка всей системы хозяйствования и управления;
- вопрос развития аудита в нашей стране приобрел особую актуальность в конце XX в. с возникновением рыночных отношений в РФ и появлением новых пользователей финансовой информации таких как инвесторы, поставщики, покупатели, налоговые и финансовые органы, банки и другие заинтересованные организации и лица;
- на становление и развитие аудита в РФ решающее влияние оказал международный опыт;
- свое становление и развитие российский аудит прошел в сжатые сроки, которые несравнимы с зарубежной историей аудита;
- формирование нормативно-правовой базы аудиторской деятельности в РФ осуществлялось не только путем ориентирования на достижения зарубежного опыта, но и на учет специфики развития отечественной экономики, понимание необходимости поэтапной адаптации и освоения профессиональным сообществом технологии аудита.

Последнее подтверждается тем, что первый принятый документ нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в РФ носил название Временные правила аудиторской деятельности. Такое название документа отражало необходимость дальнейшего развития нормативно-правовой базы аудиторской деятельности по мере становления и развития рыночной экономики (табл. 1). Исследования исторических аспектов развития аудита в РФ и его современного состояния проводились нами ранее [9, с. 197].

Этап 1 – этап аудита переходного периода к рыночной экономике (1987-1996 гг.), по нашему мнению, был самым сложным. На данном этапе нами выделены три периода, первый и второй из которых можно характеризовать как осознание профессиональным сообществом неотвратимости перемен, а третий – осознанием того, что эти перемены надо проводить.

Таблица 1

ЭТАПЫ И ПЕРИОДЫ РАЗВИТИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОГО АУДИТА

«Точка разрыва», парадигма	Этапы и периоды развития отечественного аудита (наиболее значимые признаки и события)	Временной интервал
Системно-ориентированный аудит	Этап 1. Аудит переходного периода к рыночной экономике	1987-1996
	Период 1. Директивный характер создания аудиторских организаций	1987-1991
Вторая «точка разрыва» (1991 г.). Риск-ориентированный аудит	Период 2. Стихийный характер зарождения аудиторской деятельности	1991-1993
	Период 3. Становление российского аудита. Указ Президента РФ о принятии Временных правил аудиторской деятельности от 22 декабря 1993 г. №2263; постановление Правительства РФ «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» от 6 мая 1994 г. №482, постановление Правительства РФ «Об обязательном аудите деятельности экономических субъектов»; создание Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ, Методологического совета при этой комиссии и специального подразделения по контролю за аудиторской деятельностью в Министерстве финансов РФ и Центральном банке РФ	1993-1996
	Этап 2. Аудит в условиях развивающейся рыночной экономики	С 1996
	Период 4. Усиление регламентирования аудита. Разработка и утверждение Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ российских Правил (стандартов) аудиторской деятельности (П(С)АД) в связи с утверждением Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ	1996-2001
	Период 5. Принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ; разработка и введение новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФП(С)АД)	2001-2008
Третья «точка разрыва» (2008 г.). Риск-ориентированный аудит с позиции концепции широкого понимания аудита	Период 6. Принятие новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ; разработка и введение новых федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), в том числе ФСАД 7/2011, ФСАД 8/2011, ФСАД 9/2011, а также утверждение нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ	С 2008

Период 1 (1987-1991 гг.) носил директивный характер создания аудиторских организаций.

Как поясняют М.В. Мельник, М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова, «в условиях плановой, централизованно управляемой экономики нашей страны не было потребности в независимом финансовом контроле. Его заменяла система ведомственного и вневедомственного (государственного) контроля. С развитием рыночных отношений в России возникла потребность подтверждения информации о результатах деятельности организаций и соблюдения ими законодательства независимыми экспертами, имеющими соответствующую подготовку, квалификацию и опыт – аудиторами» [7, с. 13].

Следует отметить, что в этот период (1987-1991 гг.) в мировой теории и практике аудита существовала парадигма системно-ориентированного аудита, что, по нашему мнению, сыграло положительную роль в развитии отечественного аудита, благодаря консультационной направленности данного вида аудита.

М.В. Мельник, характеризуя системно-ориентированный аудит, указывает на то, что он «в большей мере сопровождается консультационными услугами, сопутствующими аудиту, направленными на совершенствование постановки учета, выбор более обоснованной, соответствующей организационно-техническим особенностям и стратегии развития организации учетной политики» [5, с. 7].

Переход от первого ко второму периоду развития отечественного аудита совпал со второй «точкой разрыва» (1991 г.) и возникновением риск-ориентированного аудита. Период 2 (1991-1993 гг.) носил стихийный характер зарождения аудиторской деятельности и характеризовался своей неупорядоченностью в подготовке кадров и выдаче первых сертификатов и лицензий.

Р.П. Булыга обосновывает, что «потребность в аудите как самостоятельном рыночном институте обусловили такие происходившие в то время процессы:

- приватизация и акционирование крупных отечественных предприятий;
- бурное развитие малых предприятий и кооперативов;
- либерализация внешнеэкономической деятельности;
- приток иностранного капитала и появление совместных предприятий» [6, с. 17].

Период 3 (1993-1996 гг.) считается началом становления российского аудита, который знаменовался принятием Временных правил аудиторской деятельности, утвержденных Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263. Данный документ явился первым регламентом для ведения аудиторской деятельности, заложившим основы для ее систематизации и дальнейшего развития. В этот период было принято постановление Правительства РФ «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» от 6 мая 1994 г. №482 и ряд других документов, которые регламентировали отдельные стороны аудиторской деятельности. В частности, толчком к быстрому развитию аудита стало принятие в мае 1994 г. постановления Правительства РФ об обязательном аудите деятельности экономических субъектов. Это сразу сформировало достаточно большой рынок аудиторских услуг. В этот же период сложилась структура органов, на которые было возложено регулирование и контроль за аудиторской деятельностью. Была создана Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ, Методологический совет при этой комиссии и специальное подразделение по контролю за аудиторской деятельностью в Министерстве финансов РФ и Центральном банке РФ. Начиная с 1994 г., на российском рынке стали активно работать аудиторские общественные организации.

Таким образом, на этапе переходного периода к рыночной экономике (1987-1996 гг.) были созданы все предпосылки для создания первых отечественных аудиторских стандартов (П(С)АД).

Этап 2 – этап аудита в условиях развивающейся рыночной экономики (1996 г. – по настоящее время) включает также три периода.

Период 4 (1996-2001 гг.) характеризовался усилением регламентирования аудита. Выход предприятий и организаций на международный рынок привел к необходимости реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, результатом которого стало утверждение Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, что потребовало разработки соответствующей нормативной базы для аудиторской проверки бухгалтерского учета и отчетности. С 1996 г. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ стала разрабатывать и утверждать российские Правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые способствовали единообразию подходов к проведению аудита всеми аудиторскими организациями и ориентировали их на повышение качества аудиторской проверки. Российский аудит изначально развивался в тесном контакте с международными организациями, и поэтому даже первые стандарты в большей мере ориентировались на содержание и методологические подходы, которые реализовывались в международных стандартах аудита. За период 1996-2000 гг. было разработано и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 38 правил (стандартов) аудиторской деятельности, составивших методологическую основу российского аудита.

Период 5 (2001-2008 гг.) выделен нами в связи с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ. Считается, что принятие данного закона подтвердило окончательное становление аудита в РФ, позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности в РФ, явилось очередным и существенным шагом в последовательной интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему. А.Ю. Петров высказывает мнение о том, что с принятием данного закона был «сделан шаг вперед по совершенствованию правовой базы российского аудита, который должен позволить дать дополнительный импульс в его развитии» [8, с. 9].

В этот период были разработаны федеральные аудиторские стандарты второй очереди (ФП(С)АД).

Период 6 (2008 г. – по настоящее время) отмечен появлением новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, вступившим в силу с 1 января 2009 г. (далее Закон №307-ФЗ), разработкой и введением новых федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), а также утверждением нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. Начало периода 6 развития аудита в РФ совпало с третьей «точкой разрыва» эволюционной фазы аудита (2008 г.), приоритетом которого стало качество услуг, оказываемых аудиторскими организациями. Это подтверждается введением ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» (утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н), а также ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» (утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н) [1] и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности» (утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н) [2], которые закрепили жесткую ре-

гламентацию инициативного тематического аудита и аудита по специальным заданиям. Характерной особенностью периода 6 развития аудита является дальнейшая гармонизация нормативных и правовых положений аудиторской деятельности в РФ международным стандартам аудита с учетом специфики отечественной экономики. Так, впервые в международной практике на законодательном уровне введена смешанная система регулирования аудиторской деятельности, на которую в новой редакции Закона №307-ФЗ сделан основной акцент. Принципиальным также, по нашему мнению, является введение в Законе №307-ФЗ новой классификации услуг, оказываемых аудиторскими организациями, образующей иерархическую систему. Данная система образована путем дополнения к аудиту и сопутствующим услугам – прочим услуг, которые выделены из состава сопутствующих услуг. Представляется, что это явилось первым шагом отражения на законодательном уровне концепции широкого понимания аудита [10, с. 216]. Реализация концепции широкого понимания аудита прослеживается и в ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности». В частности, согласно п. 11 данного стандарта, в случае, когда аудитор проводит аудит отдельной части отчетности одновременно с проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, он может использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, для целей аудита отдельной части отчетности [2]. Таким образом, было внедрено регламентирование информационного взаимодействия отдельных видов услуг, оказываемых аудиторскими организациями, что является важнейшим аспектом широкого понимания аудита.

Подводя итог вышесказанному, можно сделать вывод о том, что российская национальная система аудита, основываясь на международном опыте, развивалась не эволюционным путем как в Европе и США, а путем внедрения сверху. При этом данную рецепцию на этапе переходного периода к рыночной экономике в России усложнял тот факт, что она совпала с «точкой разрыва» между парадигмой системно-ориентированного аудита и парадигмой риск-ориентированного аудита в мировой теории и практике. Несмотря на это, за короткий период времени (чуть более 20 лет) благодаря усилиям отечественных ученых и экспертов в области аудита была проделана огромная работа по формированию национальной системы аудита. Показательным в этом плане является создание Закона об аудиторской деятельности, который дважды кардинально менялся, и трех исторических групп федеральных стандартов аудиторской деятельности, действующих в настоящее время:

- Правила (стандарты), принятые в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности и одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ (П(С)АД);
- Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, принятые в соответствии с Законом об аудиторской деятельности от 2001 г. и утвержденные постановлением Правительства РФ (ФП(С)АД);
- Федеральные стандарты аудиторской деятельности, принятые в соответствии с Законом об аудиторской деятельности от 2008 г. и утвержденные приказом Министерства финансов РФ (ФСАД).

Представленная авторская периодизация отечественного аудита имеет теоретическую и практическую значимость, поскольку позволяет раскрыть и описать историческую обусловленность любой услуги, оказы-

ваемой аудиторскими организациями, например, налогового аудита.

В данном исследовании нами представлен генезис налогового аудита, как одной из наиболее востребованных сопутствующих услуг, оказываемых аудиторскими организациями, на фоне этапов и периодов развития отечественного аудита. В настоящее время налоговый аудит является неотъемлемым элементом инфраструктуры рыночной экономики и представляет собой ее естественный «продукт», поскольку налоговый аудит возник и развивался в условиях происходивших изменений, востребованных переходом экономических отношений в РФ от административно-командной системы к рыночной системе хозяйствования.

В этот период менялась форма контроля государства за предпринимательской деятельностью, формировалась налоговая система страны. С возникновением обязанности уплачивать налоги и сборы, а также предоставлять в налоговые органы налоговую отчетность у организаций и индивидуальных предпринимателей появился быстро растущий спрос на услуги по проверке достоверности отчетности, а также на услуги по проверке и консультированию в области налогообложения.

В этих условиях возникла предпринимательская деятельность аудиторских организаций, обусловленная необходимостью в независимом, объективном и конфиденциальном контроле в области налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющем ярко выраженную превентивную направленность.

Следует особо подчеркнуть, что периодизация налогового аудита в специальной литературе практически не раскрыта в связи с отсутствием упоминания понятия «налоговый аудит» в нормативно-правовой базе аудиторской деятельности, за исключением правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами». В связи с этим, нами предложен генезис налогового аудита на фоне этапов и периодов развития отечественного аудита (табл. 2).

- На этапе 1 – этапе аудита переходного периода к рыночной экономике (1987-1996 гг.) – нормативно-правовое регулирование налогового аудита не осуществлялось, более того, официальное понятие налогового аудита отсутствовало.
- Этап 2 – этап аудита в условиях развивающейся рыночной экономики (1996 г. – по настоящее время) – связан с появлением нормативно-правового регулирования налогового аудита.

В частности, период 4 (1996-2001 гг.), который характеризовался усилением регламентирования аудита, связан с появлением в 2000 г. Правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11 июля 2000 г., протокол №1), где впервые дано официальное определение налогового аудита, а также принятия правила (стандарта) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20 октября 1999 г., протокол №6).

Период 5 (2001-2008 гг.), который считается периодом окончательного становления аудита в РФ, связан с появлением Методических рекомендаций по проверке

налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утверждены Министерством финансов РФ 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ 22 апреля 2004 г., протокол №25), а также Методических рекомендаций по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ 21-22 октября 2003 г., протокол №18).

Период 6 (2008 г. – по настоящее время) с точки зрения генезиса налогового аудита связан с появлением ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», а также ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности». По нашему мнению, несмотря на то, что в данных стандартах отсутствует термин «налоговый аудит», они определяют требования к порядку проведения налогового аудита. Подтвердим наше утверждение комментарием. Согласно п. а) ст. 2 ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», данный стандарт применяется при проведении аудита отчетности, составленной по правилам налогового учета [1], которая представляет собой налоговые декларации по налогу на прибыль. Это означает, что данный стандарт применим для тематического налогового аудита по налогу на прибыль.

В соответствии со ст. 1 ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности», данный стандарт применяется при проведении аудита отчетности, составленной по специальным правилам. Согласно п. а), б), в) ст. 2 ФСАД 9/2011, данный стандарт применяется при проведении аудита отдельного отчета, входящего в состав отчетности; отдельной статьи отчета, входящей в состав отчетности; отдельного счета или его элемента, отраженного в отчете, входящем в состав отчетности [2] (например, кредиторская задолженность по счету 68). Это означает, что в соответствии со ст. 1 данного ФСАД, он применяется при проведении аудита отчетности, составленной по правилам налогового учета. А в соответствии со ст. 2 данного ФСАД, он применим, по нашему мнению, и при проведении аудита расчетов по налогам, исчисляемым по правилам бухгалтерского учета, то есть ФСАД 9/2011 применим для налогового аудита в целом.

Следовательно, историческое развитие и регулирование налогового аудита прошло путь от правила (стандарта) аудиторской деятельности «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» до ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности».

На примере периодизации для налогового аудита показано, что представленная периодизация отечественного аудита может быть использована для исследования эволюции нормативно-правового регулирования и характерных особенностей любой услуги, оказываемой аудиторскими организациями.

Таким образом, проведенное исследование показывает, что для становления аудиторской деятельности в РФ и формирования ее нормативно-правового регулирования в целом сложились благоприятные условия.

Таблица 2

ГЕНЕЗИС НАЛОГОВОГО АУДИТА НА ФОНЕ ЭТАПОВ И ПЕРИОДОВ РАЗВИТИЯ ОТЕЧЕСТВЕННОГО АУДИТА

«Точка разрыва», парадигма	Этапы и периоды развития отечественного аудита (наиболее значимые признаки и события)	Временной интервал
Вторая «точка разрыва» (1991 г.). Риск-ориентированный аудит	Этап 1. Аудит переходного периода к рыночной экономике	1987-1996
	Периоды 1-3. Нормативное регулирование налогового аудита не осуществлялось, официальное понятие налогового аудита отсутствовало	1987-1996
	Этап 2. Аудит в условиях развивающейся рыночной экономики	С 1996
	Период 4. Появление правила (стандарта) «Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 г., протокол №1), где впервые дано официальное понятие налогового аудита; принятие Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20 октября 1999 г., протокол №6) (в связи с принятием в 1998 г. Налогового кодекса РФ)	1996-2001
Третья «точка разрыва» (2008 г.) Риск-ориентированный аудит с позиции концепции широкого понимания аудита	Период 5. Появление Методических рекомендаций по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг (утверждены Министерством финансов РФ 23 апреля 2004 г., одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ 22 апреля 2004 г., протокол №25); Методических рекомендаций по сбору аудиторских доказательств при проверке расчетов по налогу на добавленную стоимость (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ 21-22 октября 2003 г., протокол №18)	2001-2008
	Период 6. Введение ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» (утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н); ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности» (утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16 августа 2011 г. №99н)	С 2008

К ним следует отнести:

- «мягкое» внедрение практики аудита в инфраструктуру зарождающейся рыночной экономики на этапе существовавшей парадигмы системно-ориентированного аудита с его консультационной направленностью;
- зарождение и формирование нормативно-правового регулирования отечественного аудита в условиях одной господствующей парадигмы, а именно, парадигмы риск-ориентированного аудита;
- прагматичную политику поэтапного реформирования нормативно-правового регулирования как бухгалтерского учета и отчетности, так и аудиторской деятельности, учитывающую, с одной стороны, существующий уровень экономических отношений (этапы становления рыночной экономики в РФ), а с другой стороны, – необходимость осознания профессиональным сообществом происходящих перемен в экономике и освоения новой нормативно-правовой базы.

В заключении следует отметить, что применение теории трансформации систем к оценке развития аудита как вида деятельности (социального института) показывает объективную необходимость реформирования аудиторской деятельности на современном этапе инновационного развития экономики.

Р.П. Булыга и М.В. Мельник указывают на то, что в настоящее время (в период после мирового экономического кризиса) «аудиторская деятельность находится на фазе завершения своего развития как социального института индустриальной эпохи в третьей «точке разрыва». По законам теории трансформации систем из данной точки есть два принципиальных пути:

- придерживаться устоявшихся классических канонов, осуществляя косметические реформы в аудиторской деятельности, с большим риском прекратить существование как самостоятельной профессии (быть поглощенными или размытыми в других профессиях);
- в новых условиях внешней среды кардинально изменить саму концепцию аудита, что фактически означает фазу формирования нового аудита информационного века» [4, с. 23].

Путь к решению данных проблем лежит в выдвигании новых концепций аудита. Главное предназначение концепции, по мнению М.А. Азарской, состоит:

- «в определении исходных положений, на основании которых формируется система стандартов аудита, содержание процесса аудита и принципы функционирования аудита;
- в определении с помощью постулатов границ (рамок) развития аудита;
- в выделении принципов аудита, которые устанавливают правила поведения аудиторов, цели и характер выполняемых ими процедур и подготовки отчетов для пользователей» [3, с. 115].

В современной передовой теории и практике аудита существует концепция широкого взгляда на аудит и профессию аудитора, при этом широкое понимание аудита «предполагает его рассмотрение как всего комплекса услуг, оказываемых субъектами аудиторской деятельности, то есть как аудиторской деятельности. Так называемые сопутствующие и прочие услуги, оказываемые аудиторскими фирмами, уже давно не являются малозначительными как в финансовом, так и в сущностном плане. Вместе с проверкой финансовой отчетности они составляют суть деятельности современных аудиторских фирм или аудит в широком его понимании» [6, с. 43].

Развитием концепции широкого понимания аудита является предложенная автором в [10, с. 216; 11, с. 20; 12, с. 28] концепция аудиторской деятельности как многоуровневой системы (раскрывающая механизм информационного взаимодействия отдельных видов услуг, оказываемых аудиторскими организациями), на основе которой сформирована обобщенная модель многоуровневой системы аудиторской деятельности, постулаты и основной принцип многоуровневой системы аудиторской деятельности, которые требуют дальнейшего развития и осмысления научным и профессиональным сообществом.

Таким образом, проведенное исследование показывает, что концепция аудиторской деятельности как многоуровневой системы может являться основой для реформирования и совершенствования нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности. Объективная необходимость таких перемен востребована инновационным развитием современной экономики, а неизбежность данных перемен подтверждена с позиции теории трансформации систем. При этом принципиальным для практической реализации концепции широкого понимания аудита в полной мере является развитие нормативно-правового регулирования прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, которые в настоящее время только продекларированы в Законе №307-ФЗ.

Литература

1. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 8/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Особенности аудита отдельной части отчетности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 9/2011 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 16 авг. 2011 г. №99н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита [Текст] : дис. ...д-ра экон. наук / М.А. Азарская. – Йошкар-Ола, 2009. – 452 с.
4. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития [Текст] : монография / под ред. Булыги Р.П., Мельник М.В. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
5. Мельник М.В. Эволюция контрольной функции в условиях инновационной экономики [Текст] / Мельник М.В. // Инновационное развитие экономики. – 2011. – №6. – С. 5-9.
6. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д : Феникс, 2010. – 317 с.
7. Основы аудита: курс лекций с ситуационными задачами [Текст] : учеб. пособие / Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А. и др. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2009. – 208 с.
8. Петров А.Ю. Совершенствовать правовую базу российского аудита [Текст] / А.Ю. Петров // Финансы. – 2002. – №6. – С. 9-11.
9. Шурчкова И.Б. Развитие аудиторской науки в историческом аспекте и на современном этапе [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №1. – С. 197-203.
10. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит: теоретико-методологические и организационно-методические аспекты гармонизации во внутренней и внешней среде [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №2. – С. 216-222.
11. Шурчкова И.Б. Концепция аудиторской деятельности как многоуровневой системы [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудитор. – 2012. – №5. – С. 20-29.
12. Шурчкова И.Б. Обобщенная модель многоуровневой системы аудиторской деятельности [Текст] / И.Б. Шурчкова // Аудитор. – 2013. – №3. – С. 28-37.

Ключевые слова

Аудит; системно-ориентированный аудит; аудит, базирующийся на риске; концепция аудита; периодизация; теория трансформации систем

Шурчкова Ирина Борисовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Аудит, который всегда являлся одним из сложнейших видов профессиональной деятельности, в условиях инновационного развития экономики призван решать еще более разнообразные и сложные задачи, что вызывает постоянные изменения в регулировании аудиторской деятельности как за рубежом, так и в Российской Федерации. В статье автор рассматривает комплекс вопросов, посвященных исследованию особенностей становления и перспектив развития отечественного аудита. Вышеизложенное определяет актуальность темы рецензируемой статьи.

Научная новизна и практическая значимость. Автором предложена периодизация отечественного аудита, содержащая два этапа, каждый из которых включает три периода. В основе периодизации лежат три фактора: этапы развития рыночных отношений в России; «точки разрыва» эволюционных фаз аудита согласно теории трансформации систем; эволюция нормативно-правовой базы аудиторской деятельности, что отличает ее от известных подходов и обеспечивает более детальное и глубокое рассмотрение вопроса. На основе общей периодизации отечественного аудита автором предложен подход к разработке более детальных частных периодизаций для отдельных видов услуг, оказываемых аудиторскими организациями. В статье предложены возможные направления реформирования аудита на основе концепций широкого понимания аудита и аудиторской деятельности как многоуровневой системы. Выводы автора представляются обоснованными и имеющими элементы научной новизны и практической значимости.

Заключение: Статья Шурчковой И.Б. «Периодизация отечественного аудита с позиций теории трансформации систем и развития рыночных отношений в России» соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Колесникова Е.Н., д.э.н., доцент, проф. кафедры экономической безопасности Рязанского филиала ФГКОУ ВПО «Московский университет Министерства внутренних дел РФ»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)