**Содержание**

История возникновения и развития аудита……………………………………......3

Институт аудита в древнем мире……………………………………………….......3

История современного аудита в Великобритании, Европе и США……………...4

Возникновение и развитие аудиторской деятельности……………………….......6

Этапы эволюции современного мирового аудита………………………………..12

История аудита в России…………………………………………………………..16

Список литературы……………………………………………………………........20

**История возникновения и развития аудита.**

**Институт аудита в древнем мире.**

Понятие аудит происходит от латинского слова «audire», что означает «слышать», то есть понимать происходящий процесс, явление и уметь его оценивать. В этом понятии аудит выступает как медицинская процедура прослушивания больного для установления диагноза. Переместившись в сферу экономики, слово *аудит* как термин стало означать проверку экономического здоровья организации.

Становление и историю развития аудита можно рассматривать по-разному. Она уходит в глубину веков.

В истории аудита, самыми ранними подтверждёнными отчётами были вавилонские глиняные дощечки, существовавшие приблизительно 5000 лет назад. Первый аудитор в мире, возможно, и создал крошечные знаки на глиняных дощечках рядом со строками инвентарной описи. Во времена Среднего Королевства Нила представитель фараона наблюдал за хранением зерна. Функцией аудита было повторное выполнение работы, проделанной ранее другими лицами. Системы были очень просты, а аудит заключался в наблюдении, подсчёте и перепроверке отчёта. Особый интерес представляет развитие аудита в Китае. Некоторые исследователи считают, что именно в Китае впервые была создана аудиторская система (в 700 году до н.э.), которая в XIV веке (при династии Юань) была достаточно развита.

Первые упоминания об аудите как о виде профессиональной деятельности в западной цивилизации относятся к XIII и XIV векам, когда учётные книги, составляемые купцами, стали фигурировать в качестве вещественного доказательства в суде. С XVI века во многих странах был введён правовой контроль учётных книг и стал использоваться термин «аудитор» для обозначения людей, которые занимаются проверкой учётных записей. Исторически возникновение аудита относится к периоду формирования бухгалтерского учёта как отрасли специальных научных знаний. Свидетельства об этом мы находим в первом труде итальянского учёного Луки Пачоли – «Трактате и счетах и записях». Они встречаются позднее и в художественной литературе, что характеризует аудит уже в качестве общественного явления. Так, Уильям Шекспир в своей пьесе «Тимон Афинский» о роли аудиторов устами Флавия говорит следующее:

*Коль в честности моей вы усомнились*

*Или в умении вести дела,*

*Посредников строжайших созовите,*

*Чтобы меня проверить.*

Сама ранняя независимая аудиторская проверка (в современном её понимании) было произведена в 1720 г. Чарльзом Снеллом в результате скандала с «Компанией Южных морей» в Англии, получившего название «мыльного пузыря Южных морей».

**История современного аудита**

**в Великобритании, Европе и США**

Когда рассматривается аудит с современных позиций, его увязывают, прежде всего, с развитием акционерных обществ, когда собственность отделилась от власти, а непосредственно владельцы капитала стали нанимать для управления им специалистов (менеджеров, администраторов). Сами акционеры взяли на себя функции контроля за движением капитала. В этой части аудит стал спутником профессионального менеджера, а аудитор – независимым экспертом, который должен объективно оценить экономическую ситуацию на предприятии и обеспечить объективное отражение данных о состоянии хозяйствующих субъектов в их бухгалтерской отчётности. В целом следует отметить, что толчком к развитию аудита во всех странах стало развитие акционерных обществ. В этих условиях аудит принял на себя определённую социальную и общественную функцию, обеспечивая объективное суждение о достоверности отчётных данных, представляемых акционерными обществами, с целью снижения информационного риска у их партнёров. Такое суждение об аудите является наиболее распространённым и полно определяет его сущность. Оно подтверждается самой историей аудита, ибо законодательно аудит был закреплён после выхода соответствующих законов, регламентирующих деятельность корпоративных структур.

Родиной профессионального аудита считается Великобритания. Промышленная революция в Англии привела к созданию производственных структур, финансируемых акционерами. Эта ситуация создала потребность в аудиторах, как внешних, так и внутренних. Чтобы защитить общественность, британский Закон о компаниях 1844 года ввёл процедуру обязательного аудита акционерных обществ. Вскоре после этого, в 1853 г., в Шотландии были сформированы организации дипломированных бухгалтеров высшей квалификации.

Юридической датой возникновения современного института аудита можно считать 1862 год, когда в Англии вышел Закон об обязательном аудите. Вслед за Англией аналогичные законы были приняты во Франции (1867 г.) и в Германии (1870 г.), где их рассматривали как прямое продолжение Закона об акционерных обществах. При этом во Франции аудит был сразу возложен на две организации: объединение бухгалтеров-экспертов, которые создали палату экспертов-бухгалтеров, и объединение проверенных бухгалтеров и общество комиссаров, уполномоченных по счетам. Основное различие между ними состояло в том, что первые приглашались, а вторые назначались. Деятельность комиссаров по счетам строго регламентировалась представительственными органами, и именно на них был возложен контроль за использование бюджетных средств.

Британцы выступили не только родоначальниками современного аудита, но и заложили основы профессионального аудита в США. Исторически американский аудит возник в отдельных штатах США и проводился специалистами, получившими образование и проходившими практическую подготовку в Великобритании. В конце XIX века американские компании приглашали британских аудиторов из компаний «Price Waterhous», «Peat Marwick & Company» и «Arthur Young & Company». Одним из первых ключевых событий в истории американского аудиторского сообщества стало учреждение в 1887 году организации, которая была предшественником Американского института дипломированных независимых бухгалтеров (AICPA).

Особенный толчок развитию аудиторского дела дал мировой экономический кризис 1929-1922 гг., когда массовое банкротство акционерных обществ и предприятий потребовало ужесточения порядка и утверждения их отчётов и балансов со стороны независимых аудиторов. В качестве реакции на кризис Нью-Йоркская фондовая биржа в 1933г. выпустила правила, обязывающие проводить аудит компаний, акции которых котировались на фондовой бирже. С середины 30-х гг. XX века практически все развитые страны начинают вводить обязательные требования к объёму информации, которая должна содержаться в годовых отчётах, публиковаться и достоверность которой должна подтверждаться профессиональными аудиторами. В 1937 г. был принят Закон об обязательном аудите в США, который впоследствии стал образцом в мировом аудите.

Таким образом, подводя итог сказанному, можно констатировать, что возникновение и развитие современного аудита было вызвано разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением организацией (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в её деятельность (собственники, акционеры, инвесторы, кредиторы и т.д.). Потребность в аудите создали следующие факторы:

1. возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между нею и пользователями этой информации;
2. зависимость последствий принятых решений от качества информации;
3. необходимость специальных знаний для оценки достоверности полученной информации, которыми не обладают пользователи информации;
4. отсутствие у пользователей информации времени и материалов для непосредственной оценки информации и её качества.

**Возникновение и развитие аудиторской деятельности**

Основная причина возникновения аудита состояла в том, что по мере развития экономики происходила разделение функций между собственниками предприятия, его администраторами и кредиторами. Резко возросла роль акционеров, которым требовалась гарантия не только сохранности капитала, но и получения дивидендов. Необходимым условием этого являлось правильное ведение учёта и эффективное функционирования предприятия. Только независимый эксперт-аудитор мог дать заключение о верности и объективности проверенной бухгалтерской отчётности и о вероятности продолжения деятельности предприятия, по крайней мере, в течение ближайшего периода.

Это не только послужило толчком к появлению аудита, но и явилось стимулом к его достаточно быстрому развитию. Динамику целей и методов аудита можно проследить по данной таблице:

**Динамика целей и методов аудита**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Периодизация | Цели аудита | Методы |
| Первый период –  предыстория (до 1850 г.) | Выявление эффективности работы, предотвращение злоупотреблений | Детальная проверка фактов хозяйственной жизни |
| Второй период –  возникновение аудита (1850-1905 гг.) | Выявление злоупотреблений | Проверка по существу (включая тестирование отдельных элементов) |
| Третий период –  Формирование профессии (1905-1933 гг.) | Выявление правильности отражения финансового положения клиента | Проверка на соответствие и по существу |
| Четвёртый период –  Становление профессии (1933 – 1940 гг.) | Выявление правильности отражения финансового состояния; обнаружение ошибки | Тестирование |
| Пятый этап – современное состояние (1940г. – по нестоящее время) | Выявление эффективности внутреннего контроля | Стандартизация процессов проверки |

**Первый период (до 1850 г.).** Первоначально существовал контроль, который проводился сверху вниз. Контролёр был «глазами и ушами» начальника, с помощью которых отслеживалась работа подчинённых.

Это был текущий контроль: исполнитель работает, контролёр наблюдает и тут же, если это необходимо, взыскивает. Потом появился контроль предварительный: начальник давал разрешение на выполнение каких-то действий, однако когда он был далеко, особенно при отсутствии необходимых средств связи, безраздельно господствовал последующий контроль. Его формы были очень просты. Например, чиновник, имевший доступ к материальным ценностям, похищал некоторую их долю. Взыскание похищенного на Западе и в России осуществлялось по-разному.

На Западе ожидали, чиновник разбогатеет, потом привлекали его к суду и часто конфисковывали всё имущество, возвращая его в казну. В России поступали проще: большой чиновник, скажем воевода, назначался на должность. Зарплату ему не платили, ибо он официально зачислялся «на кормление». После трёх-четырёх лет службы этого воеводу переводили (обычно зимой) на новое место, куда он ехал с накопленными пожитками, а контрольные органы на пути следования обоза устраивали засады и отбирали все возы, за исключением одного. Так проводился последующий контроль.

Много позже контроль, особенно в Европе, стал приобретать более цивилизованные формы, появились настоящие контролёры, т.е. люди, осуществлявшие функции, которые присущи контролю сегодня. Основными методами проверки были детальное изучение оправдательных документов и проведение инвентаризации.

Аудит как одна из форм хозяйственного контроля появился в Англии. Письменные памятники, указывающие на его существование, восходят к XIII-XIV вв. Известно, что в 1324 г. Королевским указов Джон де Пакеслей и двое его товарищей были назначены для аудита в графствах Оксфорд, Беркшир, Южный Эмптон, Уилтс, Самсет и Дорсет. В художественной литературе аудит упоминается Шекспиром в «Тимоне Афинском». Герой трагедии говорит:

Коль в честности моей вы усомнились

Или в умении вести дела,

Аудиторов почётных созовите,

Чтобы меня проверить.

С XIII в. из общего понятия «счётный работник» выделяется новое – «аудитор». За первым в его повседневной деятельности сохранялись функции организации и ведения учёта, а на последнего возлагались функции независимого контролёра, проверяющего бухгалтерские счета.

В нормативном документе XIII в. – «Tretyce of Husbandry» - были определены требования к аудитору: он должен быть преданным и благоразумным, знать своё дело. Учёт же должен быть понятен каждому, чтобы можно было судить о размерах прибылей и потерь.

Первоначально аудиторы формировались, как правило, по ведомствам – казначейства, королевского двора, земельных угодий и др. В 1559 г. произошло объединение аудиторов в службу контроля учётных данных государственных учреждений. Вместе с тем литературные памятники того времени свидетельствуют об аудиторах как о чиновниках короны или парламента. Первый дошедший до нас опубликованный документ о независимых аудиторах относится к началу XVIII в. («An accounting report about 1721»). Уже в те времена в Лондоне практиковали профессионалы-аудиторы, которых, правда, поначалу было не много. В адресной книге за 1799 г. указаны 11 лиц и фирм, заявленных в качестве аудиторов. В 1822 г. их было 73. Решительный поворот к формированию профессии бухгалтера-аудитора современного типа был вызван развитием акционирования, особенно вступлением в силу Закона о компаниях 1844г. – «Companies Act». Следующие цифры говорят о значении этого документа: число АО в Великобритании с нескольких сотен в середине прошлого столетия возросло в 1880 г. до 14 тыс., а к началу 1928 г. до 100 тыс. Возникающие в общественной жизни крупномасштабные организационно-правовые формы предпринимательства способствовали дальнейшему становлению аудиторской профессии.

**Второй период (1850 – 1905 гг.).** Первоначально задачи аудиторов почти не отличались от целей, стоявших перед контролёрами. Однако существовало одна преимущество их проверки: результаты аудита были более объективны по причине независимости специалистов от администрации организации-клиента. До 1850 г. функции аудитора сводились к определению эффективности функционирования предприятия, обнаружению ошибок и проверке честности лиц, ответственных за налоговые платежи. Проверки проводились по существу, т.е. с максимально возможной подробностью и тщательностью. Причиной, по которой датой начала данного периода был выбран 1850 г., явилось то, что в это время в Англии формируется фондовый рынок и получает развитие страховой бизнес, оказавшие влияние на изменение целей и приёмов аудита.

Но самым главным событием второго периода стало формирование современной профессии и возникновение профессиональных объединений. как уже отмечалось, с XIII в. аудитор и бухгалтер стали людьми разных профессий. Однако в середине XIX в. они как бы слились.

Тогда же было положено начало объединению отдельных профессионалов-бухгалтеров в корпорации. Исторически этот процесс последовательно протекал в трёх частях Соединённого Королевства: Шотландии, Англии и Уэльсе, Ирландии.

В ***Шотландии*** впервые официальные объединения профессиональных бухгалтеров возникли в соответствии с отдельными Королевскими указами: 23 октября 1854 г. было создано Общество бухгалтеров Эдинбурга (The Society of Accountants of Edinburgh); 15 марта 1855 г. – Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (The Institute of Accountants and in Glasgow); 10 апреля 1867 г. – Общество бухгалтеров Абердина (The Society of Accountants in Aberdeen).

Все они имели разнообразные условия приёма кандидатов в члены общества, принятия экзаменов и управления делами. В начале 90-х годов XIX в. среди представителей шотландских обществ возникло течение по созданию единых правил их деятельности, что и было впоследствии достигнуто. Кроме того, был образован объединённый Комитет советов для разрешения возникающих проблем. С 1896 г. эти общества начинают издавать единый сборник – Официальное руководство для присяжных бухгалтеров Шотландии (Official Directory of the Chartered Accountants of Scotland). Периодически органом печати шотландских обществ стал ежемесячник «The Accountants Magazine», выпускаемый с 1897 г. по сей день.

Общий дух, традиции, стаж шотландских привилегированных, «хартийных» счетоводов создали им завидную профессиональную репутацию. Специалист с двумя отличительными буквами СА (Chartered Accountant – присяжный бухгалтер) всегда являлся желанным сотрудником на разных ступенях профессиональной лестницы: и на исполнительной службе на предприятии, и на независимой проверке по поручению аудиторской фирмы. Опыт Шотландии стал примером сначала для Великобритании, а затем и для других стран.

В 1880 г. был создан Институт присяжных бухгалтеров **Англии и Уэльса** (The Institute of Chartered Accountants of England and Wales), разработаны строгие правила приёма в его члены, которые подразделялись на две категории: сотрудников (Accountants), получавших это звание после продолжительного испытательного срока и сдачи соответствующих экзаменов, и товарищей (Fellows), самостоятельно и непрерывно проработавших 5 лет в качестве независимых практикующих аудиторов.

Источники подготовки и пополнения кадров аудиторов различны. Одни кандидаты приступали к практической деятельности, имея уже солидную теоретическую подготовку, другие же – практический опыт, подводя под него теоретические знания.

Институт присяжных бухгалтеров **Ирландии** основан в 1888 г. К этому времени создаётся теория аудита. Её отцом стал английский бухгалтер и аудитор Лоуренс Дикси (1864-1932 гг.), который определил задачу аудита как «свор доказательств, подтверждающих бухгалтерскую отчётность». Именно он обосновал методы проверки по существу. Цели этих проверок связаны с раскрытием: 1) подлогов; 2) случайных ошибок; 3) недостатков в организации учёта.

Британский опыт оказал влияние на США, однако предприниматели этой страны считали невозможным применение целей и подходов английского аудита к особенностям их бизнеса. Первые работы по американскому аудиту характеризуют цели следующим образом: 1) установить фактическое финансовое состояние и доходность предприятия; 2) предотвратить намеренные и ненамеренные ошибки (второстепенная цель).

Именно США выступили центром формирования огромных трансатлантических компаний – аудиторских фирм. Развитие аудита, формирование его целей и приёмов неразрывно связано с историей деятельности аудиторских фирм, впоследствии вошедших в «большую пятёрку». Все они были созданы в конце XIX – начале XX в. На их развитие большое влияние оказал всплеск деловой активности в то время. Аудиторские фирмы помимо своей главной задачи – подтверждения отчётности – стали выполнять и большой объём консультационных услуг.

Формирование крупных аудиторских фирм оказало огромное влияние на судьбу самого аудита. К таким фирмам относились с большим доверием, так как, имея довольно большой капитал, они могли возместить ущёрб, понесённый клиентом. Достаточно сказать, что вплоть до 1902 г. аудиторские фирмы назначались банком клиента либо материнской компанией. Однако 17 февраля 1902 г. аукционеры одной из американских корпораций по производству стали сами выбрали себе в качестве аудиторов фирму «Price Waterhouse and K˚», поскольку с их точки зрения это позволило увеличить степень независимости и ответственности аудиторов.

**Третий период (1905-1933 гг.).** Огромный экономический рост привёт к массовому созданию акционерных обществ. Возникновение гигантских концернов усилило разрыв между собственниками и наёмными работниками. Возникновение бухгалтерской науки привело к серьёзному изменению в методологии учёта: в 1904 г. был составлен первый консолидированный баланс. Основной акцент был сделан на систему контроля денежных потоков. Это не могло не повлиять не методику аудита. Его задача стала сводиться к комплексному рассмотрению всех операций и подготовке скорректированных счетов и бухгалтерской отчётности. Центр тяжести стал переноситься с проверки по существу на проверку на соответствие, т.е. если аудитор убеждался, что на предприятии эффективно поставлен внутренний контроль, он сокращал объём проверки. На тех участках, где эффективность была недостаточной, прибегали к традициям техники по существу. Техника проверки на соответствие открыла возможности для широкого применения выборочных статистических методов. Этот период был главным, решающим в формировании современного аудита. Именно на этом этапе его теорию развил американский бухгалтер и аудитор Роберт Монтгомери (1872-1953 гг.). Он показал, что мнение аудитора может зависеть от социального фона или от интересов заказчика, поэтому в основе проверки должны лежать прежде всего правила исследования на соответствие. Он был разработчиком и пропагандистом тестирования проверяемых материалов.

20-е годы – время расцвета аудиторских фирм, но в этот же период появляются первые судебные разбирательства. Результатом одного из них стало заявление судьи штата Нью-Йорк о том, что третьи лица могут требовать от аудиторов возмещения убытка только в тех случаях, если обман у клиента можно было обнаружить и есть при проведении проверки имела место серьёзная небрежность. Это было решение в пользу аудиторов, ибо доказать и первое, и второе клиенту было очень трудно.

До 1929 г. аудит развивался исключительно на добровольной основе, и только после краха рынка ценных бумаг и Великой депрессии аудит для определённых групп компаний стал обязательным.

**Четвёртый период (1933-1940 гг.).** Во время Великой депрессии усилились требования к аудиторам и качеству проверок, что повышало реальность оценок хозяйственной деятельности как на микроуровне (предприятии), так и на макроуровне (страна в целом). Резко возросло влияние Нью-Йоркской биржи, которая стала принимать акции только тех фирм, чья бухгалтерская отчётность была проверена аудиторами. Аудиторы стали широко прибегать к методам тестирования, т.е. были разработаны программы, позволявшие выявить «узкие места» в отчётности клиента. В это время специалисты установили связь между внутренним контролем и доказательственной силой программ тестирования. При разработке методов тестирования исходили из необходимости:

определить, зарегистрировать и оценить систему внутреннего контроля путём проведения опросов персонала, использования проверочных листов и системы оценок;

подтвердить первоначальную оценку системы внутреннего контроля с помощью тестов на соответствие;

провести на основе результатов предыдущих тестов проверку по существу данных баланса, так как чем слабее система контроля, тем больший объём проверок по существу необходимо выполнить.

Такой период позволял снизить риск до приемлемого уровня. Задачи аудита в этот период сводились к обнаружению ошибок намеренного характера.

**Пятый период (1940 г. – по настоящее время).** Он начался со второй мировой войны, когда государственное регулирование экономики во всех странах достигло небывалых размеров. Так же, как и в предыдущем периоде, огромное значение придавалось и придаётся до сих пор анализу внутреннего контроля. Однако процедуры проверок стали чётко проводиться по единым профессиональным стандартам.

В целом за период с 1940 г. по настоящее время цели аудита претерпели незначительные изменения. Акцент делается на определении правильности бухгалтерской отчётности. Официально это положение в документах Американского института присяжных бухгалтеров звучало так: «Первая цель проверки бухгалтерской отчётности независимым аудитором состоит в выражении мнения о представленной бухгалтерской отчётности». Поэтому часть вновь разработанных приёмов аудита имела строго целевую направленность на обнаружение ошибок.

В 50-х годах была осознана необходимость тщательного изучения особенностей бизнеса клиента.

60-70-е годы характеризуются большим числом судебных дел, возбуждённых против аудиторов, и персоналом акцентов в работе с проведения проверки на оказание консультационных услуг.

Для 80-х годов характерно дальнейшее слияние аудиторских фирм. Одной из преобладающих концепций аудита стала стандартизация всех существенных моментов контроля, рассмотрения, тестирования, учёта и представления информации.

**Этапы эволюции современного мирового аудита**

За многолетнюю историю аудит как процесс прошёл три эволюционные фазы своего развития:

- подтверждающий аудит (конец XIX века – 30-е годы XX века);

- системно-ориентированный аудит (40-е – 80-е годы XX века);

- аудит, базирующийся на риске (90-е годы XX века – начало XXI века).

***Подтверждающий аудит.*** Аудит конца XIX – начала XX века в значительной степени был посвящён проверке точности бухгалтерских деталей. В большинстве случаев исследовались все письменные свидетельства и сверялись все итоговые сальдо счёта. Следовательно, статьи, не включённые в отчётность, пропускались аудиторами, и в результате профессия аудитора воспринималась общественностью больше как канцелярская, чем действительно профессиональная.

Это представление стало изменяться в период с 1990 по 1917 гг., когда банки стали главными пользователями подтверждённых финансовых отчётов. Поскольку банкиры были более обеспокоены качеством бухгалтерского баланса, чем канцелярской точностью учёта, фокус аудита стал всё более смещаться в стороны оценки активов в бухгалтерском балансе. Это новое направление увенчалось выпуском в 1917г. совместной публикации AICPA и FTC (Федеральной торговой комиссии) под названием «Унифицированный бухгалтерский учёт», которая также получила одобрение Федерального резервного управления. Публикация была позже в (1918г.) переиздана под названием «Утверждённые методы подготовки бухгалтерской отчётности». Этот документ стал первой формальной декларацией общественных принципов бухгалтерского учёта и аудиторских стандартов. В документе в общих чертах обрисовывалась программа аудита, давались инструкции по проверке остатков на определённых счетах, и приводилась стандартизированная форма аудиторского заключения.

В 1939г. AICPA выпустил Положение об аудиторских процедурах (SAP N 1), которое требовало от аудитора наблюдения за материальными запасами и подтверждения дебиторской задолженности. Аудитор теперь был ответственным не только за проверку финансовой отчётности, подготовленной организацией, его ответственность была расширена до аудита деятельности (бизнеса) организации.

Таким образом, основными методами аудита на данном этапе являлись наблюдение, подсчёт и пересчёт, т.е. повторное выполнение работы, ранее проделанной другими лицами. В результате сложилась подтверждающая парадигма аудита. При подтверждающей парадигме аудита основное внимание аудиторов сосредоточено на бухгалтерских операциях и методах бухгалтерского учёта, лежащих в основе финансовой отчётности. Подтверждающий аудит, в основном, заключался в проверке документации, подтверждающей учётные операции и правильность их группированием в финансовых отчётах, Эту работу можно назвать аудированием книг. В рамках подтверждающей парадигмы для аудитора не свойственно разрабатывать и выдвигать предложения по повышению эффективности корпоративного управления, выходящие за рамки аудиторской проверки финансовой отчётности.

***Системно-ориентированный аудит*** заключается в наблюдении за системами, которые контролируют операции (оценке системы внутреннего контроля организации). Было доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, то не нужно проводить очень детальную проверку, потому что можно доверять системе внутреннего контроля в раскрытии ошибок и нарушения норм. Там, где контроль неэффективен, модно дать совет, как улучшить систему, и таким образом предоставить клиенту конструктивную услугу. Следовательно, системно-ориентированный аудит сочетает в себе не только процесс проверки, но и активно включает консультационную деятельность, работу по постановке учёта. Такой аудит часто называют консультационным. На этом этапе аудиторские фирмы начали оказывать широкий спектр услуг помимо собственно документальной проверки.

В истории аудита начало данного этапа связывают с разработкой стандартов аудиторской деятельности на национальном уровне, а также созданием регулирующих органов и саморегулируемых организаций аудиторов. Так, в 1934 г. в США была создана Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям (SEC), отвечающая за нормативное регулирование аудита. Во Франции в 1932г. создана Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров.

Понятие системно-ориентированного аудита, который акцентировал внимание на аудите средств контроля, а не на простой проверке транзакций, впервые было введено в 1941 г. Виктором Бринком.

Следствием смещения фокуса с внешнего аудита на внутренний стало создание в 1947 г. института внутренних аудиторов (IIA).

Апогеем данной фразы считается разработка Международных стандартов аудита, которая началась в 1969 г. с публикации серии отчётов Международной группы по изучению проблем бухгалтерского учёта (AISG), сравнивающих ситуацию в Канаде, Великобритании и США. В 1973 г. учреждение Комитета по международным стандартам бухгалтерского учёта (IASC) привело к формированию мнения о необходимости создания подобного органа, который будет заниматься вопросами стандартизации аудита на международном уровне.

В период с 1980 по 1991 гг. Международный комитет по аудиторской деятельности (IAPC) выпускал международные рекомендации по аудиторской деятельности (IAG) и приложения к ним. В 1991 г. был выпущен первый международный стандарт аудита (ISA), который положил начало целой серии стандартов, выпускаемых по настоящее время.

***Аудит, базирующийся на риске,*** представляет собой процесс, вобравший положительные стороны подтверждающего и системно-ориентированного аудита. Именно о таком аудите писал известный американский специалист в области аудита Джек Робертсон, подчеркивая, что аудит – это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска. Концепция аудита, базирующегося на риске, основана на концепции аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском. Особенностью такого аудита, во-первых, является тесное взаимодействие внешнего и внутреннего аудита, поскольку при проведении аудиторской проверки на предварительном её этапе оценивается качество систем внутреннего контроля. Во-вторых, аудитор определяет области деятельности и хозяйственные операции, связанные с повышенным риском, и по ним проводят аудиторскую проверку, привлекая расширенные аудиторские доказательства. При этом смотрят на людей, контролирующих систему, и дают оценку принимаемым ими управленческим решениям. Проверка производится выборочно, исходя из условий работы предприятия, в основном узких мест (критических точек) в его работе. На этом этапе окончательно сформировались такие базовые понятия аудита, как существенность, аудиторский риск, выборка.

Аудит вступил в эту фазу в середине 1990-х годов, когда аудит по существу и аудит средств контроля исполнили свою роль по максимуму и породили современных риск – ориентированный аудит. В то же время следует отметить, что понятие «риска» не являлось абсолютно новым для аудиторов 90-х годов. Об этом свидетельствует существование ещё с 1970-х годов модели аудиторского риска. Так, Положение о стандартах аудита (SAS №55) требовало от аудитора понимания внутреннего контроля на уровне, необходимом для планирования аудиторской проверки, но не требовало тестирования эффективности внутреннего контроля. В результате такой относительно узкой интерпретации риска и контроля аудиторы были склонны сосредотачивать своё внимание на риске существенного искажения финансовой отчётности, а не на более широком представлении бизнес-риска. Восприятие риска аудиторским сообществом начало существенно изменяться с выпуском в 1992 г. отчёта «Внутренний контроль – концептуальные основы» Комитетом спонсорских организаций комиссии Тредуэйя (COSO). Здесь впервые аудиторам и бухгалтерам был представлен взгляд на риск и внутренний контроль, отличающийся от риска обычной бухгалтерской ошибки.

И в заключении обзора этапов развития аудита необходимо отметить, что современный аудит содержит в себе черты всех трёх эволюционных форм. Так, в настоящее время подтверждающий аудит проводится в основном для тех субъектов, которые по закону обязаны проводить обязательный аудит. Вместе с тем он может носить и инициативный характер, когда появляется необходимость в выражении мнения о достоверности отчётности на предприятиях, где меняются собственники, топ-менеджеры и, вступая в новую должность, организаторы бизнеса хотят быть уверенными, что данные представленные в официальной отчётности, являются надёжными. Особое значение имеет подтверждающий аудит при покупке предприятия как единого имущественного комплекса, при заключении сделок слияния и поглощения.

Элементы системно-ориентированного аудита имеют место в том случае, когда аудитор изучает взаимоотношения между организаторами и исполнителями бизнеса своих клиентов. В целях предупреждения ошибок они делают упор на повышение эффективности системы управления каждого клиента. В первую очередь, даются рекомендации по совершенствованию систем внутрихозяйственного контроля, развёрнутые рекомендации по устранению обнаруженных неточностей, слабых сторон в организации управленческого и финансового учёта.

Таким образом, аудиторская деятельность становится всё более разнообразной и сложной.

**История аудита в России**

Специфика аудиторской деятельности в России обусловлена, прежде всего, тем, что распространённым явлением аудит стал в период проведения экономических реформ 90-х годов XX века. Однако аудиторская деятельность в России развивалась и до этого.

В России понятие «аудит» впервые появилось во времена Петра I и означало «слушающий». Институт аудиторов был введён в армии, где они занимались делами, связанными с расследованием имущественных споров. В более поздние периоды институт аудита возникал в отечественной истории лишь эпизодически. Так, в 1888, 1907-1912 и 1929-1930 гг. предпринимались попытки организации оборудования и сдачи экзаменов аудиторами, но к возникновению аудиторской профессии они не привели.

Развитие экономических отношений в России, впоследствии приведшее к становлению аудита в современном его понимании, так же, как во всех странах, было связано с формированием акционерных обществ и проведением тех банковских реформ, которые были направлены на оживление кредитного капитала и активизацию фондового рынка. В России в это время большая часть акционерных обществ создавалась с привлечением иностранного капитала, прежде всего французского и немецкого. Это четко сказалось на подходе к формированию и организации аудиторской деятельность. Для проведения аудиторских проверок тех акционерных обществ, которые были созданы в России в этот период, часто приглашались зарубежные аудиторские организации. Несмотря на то что аудит в России в конце XIX – начале XX века не получил широкого развития, многие положения, которые были приняты в других странах, активно применялись в России. Российские бухгалтеры содействовали развитию методологии и приёмов аудиторских проверок, что нашло отражение в российской бухгалтерской литературе.

После 1917 года, когда была проведена национализация основных субъектов хозяйствования, аудит в значительной мере потерял актуальность и был полностью заменён государственным контролем. Именно в это время в России активно начали формироваться специализированные организации по проведению государственного контроля, а также методология контрольно-ревизионной работы. Однако даже в послереволюционный период было некоторое время, когда аудиторские услуги и деятельность аудиторов стали востребованными. Это относится к периоду НЭПа, когда появилось много частных предприятий и государство было заинтересовано в том, чтобы существовала система независимого контроля за правильностью их деятельности.

Современную предпринимательскую форму аудит в нашей стране стал обретать лишь в конце 80-х годов XX века, когда началась перестройка всей системы хозяйствования и управления. Потребность в аудите как самостоятельном рыночном институте обусловили такие происходившие в то время процессы, как: приватизация и акционирование крупных отечественных предприятий; бурное развитие малых предприятий и кооперативов; либерализация внешнеэкономической деятельности; приток иностранного капитала и появление совместных предприятий. Первой реакцией на указанные процессы было издание специального Постановления Совета Министров СССР от 08.09.1987 «О создании советской аудиторской организации», в соответствии с которым на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР было создано акционерное общество по оказанию аудиторских и консультационных услуг «Инаудит», которое послужило хорошим примером для практической деятельности отечественного аудита.

В период с 1988 по 1993 гг. аудит в нашей стране в основном носил инициативный характер, поскольку не было законодательного акта, регулирующего деятельность аудиторских организаций в России. Предприятия в большей мере ориентировались на услуги консалтинговых, научно-технический организаций, которые начали проводить аудит и оказывать другие аудиторские услуги. Вместе с тем, именно в тот период на наш рынок активно вошли представители международных аудиторских организаций, которые в последующем организовали соответствующие местные аудиторские фирмы.

Первые аудиторские фирмы появились в России в 1988-1990 гг., т.е. ещё до того времени, когда законодательно аудит был закреплён как особый вид деятельности. Процесс обособления аудиторской деятельности интенсифицировался в связи с быстрым ростом числа коммерческих организаций. С изменением структуры управления хозяйством страны были ликвидированы отраслевые министерства и, соответственно, система ведомственного контроля, а общегосударственный контроль, в частности, контрольно-ревизионное управление (КРУ) Министерства финансов РФ, в силу значительного числа субъектов хозяйствования не мог обеспечить соответствующий контроль.

Первые аудиторские фирмы образовались в трёх формах: хозрасчётные организации, кооперативы и государственные общественные образования. Они оказывали аудиторские услуги после заключения соответствующего договора и за плату. В состав предоставляемых услуг входили документальные проверки, восстановление учёта, проведение экспертиз, консультационные услуги, повышение эффективности использования ресурсов, улучшение финансового состояния, т.е. множество работ, которые связаны с ведением бухгалтерского учёта, финансового анализа и бизнес-планирования производства. Характерной особенностью таких организаций было то, что они создавались при государственных структурах, и к аудиторским фирмам их можно было отнести с определённой мерой условности. В целом этот период можно назвать зарождением аудита в России.

С 1989 по 1991 гг. был принят рад законов, в частности, Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности», способствующих дальнейшему развитию рыночных отношений. В этот период резко увеличилось число предприятий и организаций негосударственных форм собственности. В результате произошло быстрое формирование основных институтов фондового рынка, проявился первый негативный опыт, связанный с банкротством предприятий, соответственно, возросла потребность в аудите.

Первый регламент для ведения аудиторской деятельности был установлен Указом Президента от 22 декабря 1993 г., в соответствии с которым были приняты «Временные правила ведения аудиторской деятельности». Они использовались как основной законодательный документ вплоть до 2001 года, когда был принят Закон об аудиторской деятельности. В этот период был принят целый пакет постановлений правительства, которые регламентировали отдельные стороны аудиторской деятельности.

Толчком к быстрому развитию аудита стало принятие в мае 1994 г. Постановления Правительства об обязательном аудите деятельности экономических субъектов, которые отвечали определённым критериям. Это сразу сформировало достаточно большой рынок аудиторских услуг. Учитывая, что в это время в России функционировало множество коммерческих банков, страховых компаний, бирж и других организаций, которые по роду своей деятельности должны были проходить ежегодно аудит, возникла необходимость в формировании широкой сети аудиторских организаций.

В этот же период сложилась структура органов, на которые было возложено регулирование и контроль за аудиторской деятельностью. В частности, была создана Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Методологический совет при этой комиссии и специальное подразделение по контролю за аудиторской деятельностью в Министерстве финансов и Центральном банке РФ.

С 1994 года в России рынок аудиторских услуг стал общепризнанным, и на первом этапе он был, прежде всего, связан с проведением обязательного аудита. В этот период быстро росло число аудиторских форм во всех регионах страны. Оживилась работа зарубежных фирм. С учётом имиджа они заняли видное место на российском рынке аудиторских услуг, обслуживая наиболее крупные организации, прежде всего те организации, которые имели выход на внешние рынки. При этом для заключения сделок с крупными зарубежными партнёрами, получение кредитов во Всемирном банке, Международном валютном фонде и зарубежных банках обязательно требовались аудиторские заключения по отчетности, составленные международными фирмами.

Однако очень скоро и на российском рынке выделились лидеры, которые стали обслуживать определённые сегменты бизнеса и регионы. Достаточно быстро средства массовой информации стали публиковать рейтинги аудиторских фирм, проводить специализированные выставки, например выставку «Бухгалтерский учёт и аудит», которая проводится с 1994 года.

Начиная с 1994 года на российском рынке стали активно работать аудиторские общественные организации. В частности, были созданы такие крупнейшие организации, как Аудиторская палата России, Коллегия аудиторов, Союз профессиональных аудиторских объединений, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Московская аудиторская палата. Для подготовки высококвалифицированных аудиторов была создана сеть учебно-методических центров, которые проводили не только обучение, но и организовали постоянную работу по повышению квалификации аудиторов.

С 1996 года 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 российскими организациями и ориентировали их на повышение качества аудиторской проверки. Следует подчеркнуть, что 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. Это в значительной степени способствовало тому, что российский аудит сразу вписался в международное аудиторское сообщество.

Вместе с тем, практика аудита часто опережала нормативную базу. Большое число аудиторского рынка, расширяли различные виды услуг, оказывали услуги самым разнообразным субъектам хозяйствования, что очень часто приводило к недостаточной требовательности к качеству проводимых аудиторских проверок. Это возложило на органы, регулирующие аудиторскую деятельность, очень важную задачу контроля за качеством аудиторских проверок. Всё в большей мере возникала необходимость в формировании единого нормативного документа. В августе 2001 года Временные правила аудиторской деятельности были заменены полноценным Законом об аудиторской деятельности. За восемь лет существования в закон РФ «Об аудиторской деятельности» было внесено множество существенных дополнения и изменений, приведших в конечном итоге к изданию в декабре 2008 года новой версии Закона (Закон РФ от 30.12.08 №307-ФЗ).

**Список литературы**

1. Основы аудита / под ред. доктора экономических наук, профессора Р.П. Булыги. Ростов н/Дону: Феникс, 2010. – 317, [2] с. – (Высшее образование).

2. Основы аудита: Учебник / С.М. Бычкова, А. В. Газарян, Г. И. Козлова и др.; Под. ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2000. – 456 с. (Библиотека журнала «бухгалтерский учёт»).

3. Аудит / под ред. Подольского В.И. Москва: Юнити –Дана, 2008.