ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Финансовый контроль

АУДИТОРЫ И ФИСКАЛЫ ЭПОХИ ПЕТРА ВЕЛИКОГО: ЗАРОЖДЕНИЕ РОССИЙСКИХ ИНСТИТУТОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Павел Петрович БАРАНОВ[a,•], Александр Арсеньевич ШАПОШНИКОВ[b]

[a] доктор экономических наук, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета,
Новосибирский государственный университет экономики и управления (НИНХ),
Новосибирск, Российская Федерация
bpavel1974@yandex.ru

[b] доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Новосибирский государственный университет экономики и управления (НИНХ),
Новосибирск, Российская Федерация
shaposhnikov.alexandr@mail.ru

[•] Ответственный автор

История статьи:
Принята 19.04.2016
Принята в доработанном виде 20.05.2016
Одобрена 15.06.2016

УДК 657.1
JEL: M41, M42, N23

Ключевые слова: аудиториат, фискалитет, аудит, законодательные акты, функциональные обязанности

Аннотация

Предмет. Предметом исследования являются предпосылки возникновения, цели создания, содержание деятельности и особенности функционирования отечественных институтов аудиториата и фискалитета в начале XVIII в.

Цели. Уточнение и систематизация нормативно-правовых основ аудиторской и фискальской служб в России эпохи Петра Великого, выявление особенностей и закономерностей развития указанных институтов и исторический поиск истоков современного российского аудита бухгалтерской финансовой отчетности.

Методология. Исследование базируется на методологии историко-сравнительного подхода, в контексте которого применяются историко-генетический, проблемно-хронологический и историко-типологический методы.

Результаты. Уточнены состав, последовательность принятия и периоды ввода в действие законодательных документов, определивших создание государственных институтов аудиториата и фискалитета в России в начале XVIII в., охарактеризованы организационные аспекты и содержание деятельности каждой из указанных служб, выявлены сходства и установлены различия в предметах ведения, функциональных обязанностях, способах и приемах реализации служебных функций институтами российского аудиториата, фискалитета и института современного отечественного аудита.

Выводы. Сформирована совокупность оснований для отказа от интерпретации военного аудиториата петровского времени как предшественника отечественного аудита финансовой отчетности и, напротив, обосновано позиционирование фискальской службы начала XVIII в. в качестве первого института российского финансового контроля, в рамках которого началось формирование методологии и методических приемов получения и оценки аудиторских доказательств, широко используемых в современной аудиторской практике в форме аудиторских процедур.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

Сложности в преодолении затяжного кризиса аудиторской науки и практики [1] во многом обусловлены тем, что поиски вариантов выхода из этого интеллектуального тупика концентрируются главным образом вокруг проблем общественно-профессионального регулирования и стандартизации аудиторской практики при практически полном игнорировании научных исследований в области методологии и истории аудита. При этом налицо подмена научной методологии аудита суррогатным набором положений аудиторских стандартов, приобретающих статус профессионального догмата, весьма редко подвергаемых не то что научному, но даже рациональному осмыслению.

Что же касается исторических исследований в области аудита, то их активность близка к нулю. В результате некоторого всплеска учебно-методической работы на заре российского аудита в 1990-е гг. была сформирована некоторая первичная «база исторических сведений» об аудите, впоследствии неизменно ретранслируемая с разной степенью эклектичности на страницах учебной и научной литературы практически без дополнений и уточнений. И если в области начатых профессором Я.В. Соколовым исследований истории бухгалтерского учета российская наука развивается достаточно активно (в первую очередь усилиями таких ученых-энтузиастов, как М.И. Кутер, К.Ю. Цыганков, В.В. Ковалев, М.Л. Пятов, В.Я. Соколов, Н.А. Каморджанова, Д.А. Львова и др.), то в отношении исторических исследований

аудиторской науки и практики ситуация совершенно иная. Превалирование технического тиражирования первичной «исторической базы» без какого бы то ни было критического анализа, верификации и уточнения содержащихся в ней сведений лишает современный аудит исторической памяти и создает предпосылки для повторения ошибок, герменевтических заблуждений и конфликтов интерпретаций, которыми, демонстрируя последствия сложившейся ситуации, изобилуют, в частности, современные аудиторские стандарты.

Кроме того, установление достоверности исторических сведений представляется особенно важным именно в области аудита, поскольку его главной целью, как известно, является оценка достоверности информации. Уже в силу этого, дабы избежать навешивания на аудитора в дополнение к прозвищу «спящего сторожевого пса» еще одного ярлыка – «сапожника без сапог», неписаные нормы научной этики предопределяют необходимость развития исторического направления исследований аудита. Одна из попыток проведения исследований подобного рода, предпринятая авторами в целях оценки достоверности «самого известного факта истории российского аудита», характеризуется в предлагаемом материале.

Первые аудиторы Российской Империи: учреждение службы и особенности деятельности

Итак, самый известный факт истории российского аудита – введение в 1716 г. Петром I звания аудитора в воинском уставе и позднее позиционирование этого звания в табели о рангах. Данный факт упомянут сегодня практически во всех учебниках по аудиту и в большом количестве научных материалов. При этом авторы, как правило, отмечают, что «должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора»[1], а многие добавляют непосредственно после приведенной цитаты, что «аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами» [2]. Оценка достоверности указанной информации по форме и содержанию представляет определенный интерес для ответа на два важных взаимосвязанных вопроса: каковы были предпосылки учреждения аудиторского звания в начале XVIII в. и в чем заключалась сущность работы аудитора петровского времени? Исследование этих вопросов позволит понять, правомерно ли судить о возникновении отечественного аудита в современной его интерпретации (по существу, а не по названию) именно в петровскую эпоху.

Для этого целесообразно обратиться непосредственно к текстам многократно упоминаемых современными авторами исторических источников – «Устава воинского» 1716 г. [3] и «Табели о рангах»[2] 1722 г.

Действительно, в ст. 7 гл. I Преамбулы «Краткого изображения процессов» Устава воинского содержалась норма о необходимости присутствия «…при войсках генералы, обер- и полковые аудиторы, от которых весьма требуетца доброе искусство в правах, и надлежит оным добрым быть юристам, дабы при кригсрехтах (военных судах – авт.) накрепко смотрили и хранили, чтоб процессы порядочно и надлежащим образом отправлялись» [3]. Обязанности аудитора петровского времени и особенности его статуса подробно охарактеризованы в исследованиях доктора исторических наук, профессора М.О. Акишина, отмечающего со ссылкой на Устав воинский, что аудитор как особое должностное лицо вел протоколы судебных заседаний, осуществлял надзор за соблюдением и правильностью применения законов в суде и следил за соблюдением установленного порядка прохождения дела по инстанциям [4]. Кроме того, как отмечает профессор М.О. Акишин, «в розыскных делах на досудебной и собственно судебной стадиях аудитор осуществлял некоторые следственные действия: готовил документы к рассмотрению «кригсрехтом», проводил допросы подсудимого и свидетелей, собирал необходимые справки и доказательства по делу, участвовал в обсуждении возникавших при его рассмотрении затруднительных ситуаций, давал разъяснения и советы по их разрешению, готовил определения («экстракты») и вносил их на рассмотрение «кригсрехта». На стадии вынесения «сентенции» (приговора) аудитор на основании поданных членами суда голосов составлял «сентенцию», описывал в ней обстоятельства происшедшего события, по которому был признан виновным подсудимый или принято решение о его оправдании. Но при постановлении приговора аудитор голоса не имел, хотя вместе с «презусом» и асессорами подписывал приговор, после чего он оглашался» [4].

[1] *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: учеб. 2-е изд., доп. И перераб. М.: ИНФРА-М, 2000. 352 с.

[2] Полное собрание законов Российской империи, с 1649 года. СПб.: Типография II отделения Собственной Его Императорского Величества канцелярии, 1830. Т. VI, 1720–1722. № 3890. С. 486–493.

Таким образом, в деятельности аудитора петровских времен могут быть усмотрены следующие «процедурные» атрибуты современного аудита: документирование, оказание консультационных услуг, поиск, получение и обобщение доказательств, а также формирование, обоснование и засвидетельствование мнения (суждения), выражаемого в заключительном документе.

Кроме того, в Уставе воинском есть и признаки регламентации взаимодействия аудитора со сторонами судебного разбирательства, имеющие определенные аналогии с современными нормами коммуникации аудитора с руководством, собственниками аудируемого лица и третьими сторонами. Так, заметив в ходе судебного процесса какое-либо отступление от закона или нарушение его с чьей-либо стороны (например, презуса или асессоров), аудитор был обязан сделать соответствующее представление суду. Если суд оставался при своем мнении, аудитор должен был подать письменный рапорт, по которому от суда требовалось вынести определение о согласии или мотивированном отказе в заявленном аудитором ходатайстве.

Особо интересными представляются попытки обеспечения беспристрастности и неподкупности аудитора, нашедшие отражение в Уставе воинском 1716 г. В частности, в ст. 8 гл. I Преамбулы «Краткого изображения процессов» аудитору указывалось действовать таким образом, «чтоб каждого, без разсмотрения персон, судили и смотрели не похлебствуя никому, но сущею правдою в деле поступать» [3]. В том случае если аудитор «в неправедном приговоре похлебствен причинитца, то сверх лишения чина его, надлежит ему еще иное жестокое учинить наказание». Однако в отличие от требований к честности аудитора, гарантий и условий обеспечения его независимости Устав воинский не предусматривал, поскольку ставил аудиторов в непосредственное подчинение военачальникам (генерала-аудитора – командующему армией, а полкового аудитора – командиру полка), занимавшим должности президентов генерального и полкового «кригсрехтов». Таким образом, в данном случае следует согласиться с мнением профессора М.О. Акишина, отмечающего, что «аудитор, проявивший принципиальность во время процесса, после его окончания вполне мог подвергнуться гонениям от командира» [4].

Представленная информация действительно подтверждает факт наличия в Уставе воинском 1716 г. положений, определяющих статус аудитора, состав его обязанностей и особенности службы. Однако в исторических документах имеются более ранние упоминания о российских военных аудиторах, что позволяет сформулировать гипотезу о наличии и более ранних попыток легитимизации службы аудитора и нормативного определения его функциональных обязанностей.

В архивах исторических документов времен царствования Петра Великого содержится, в частности, информация о назначении 09.02.1702 генерал-аудитором армии С.М. Хрущова с предписанием организовать военно-судное дело по «артикулу» [3]. Профессор М.О. Акишин, ссылаясь на работу М.П. Розенгейма [5], приводит сведения о том, что в 1708 г. после поражения под Головчинами по указу Петра I были созданы два генеральных «кригсрехта», должность аудитора при которых исполнял И.В. Кикин; в 1709 г. при армии А.Д. Меншикова состоял генерал-аудитор-лейтенант Матезиус с жалованием «по 25 руб. на месяц, по капиталяции против маэорского окладу», аудитор Фердинандус Денес с жалованием по 8 руб. в месяц, а при Краснопольском драгунском полку состоял аудитор Комарский [4].

О важности и необходимости аудиторской службы еще в 1709 г. писал в одном из своих писем сам Петр Великий: «В пехотной армее определено быть трем человеком аудитором, которым надобно жалованья учинить против маеоров и посылать в армею» [6]. Согласно штатам русской армии от 19.02.1711 была установлена общая штатная численность военных аудиторов в количестве 105 человек включая 3 генерал-аудиторов, 3 генерал-аудиторов-лейтенантов, 12 обер-аудиторов и 87 полковых аудиторов с ежегодным содержанием на общую сумму 16 770 руб.

Исследование работ профессора М.О. Акишина [4] и генерала-майора юстиции Г.М. Сутормина [7], а также использованных ими исторических источников дает возможность уточнить состав и последовательность ввода в действие документов, впервые учредивших службу аудитора и заложивших регламент ее несения.

1. 1698 г. – Устав майора выборного Преображенского солдатского полку Адама Адамовича Вейде, представленный 03.06. 1699 Петру I, – первый документ российского законодательства, в котором упоминалась должность аудитора и рекомендовалось иметь в войсках при высшем суде генерал-аудитора, который должен был выступать в роли блюстителя закона, исполнять

обязанности главы судебной канцелярии, быть «человеком правдивым, разумным, образованным, знатоком военного права».

2. 1702 г. – Уложение или право воинского поведения генералам, средним и младшим чинам и рядовым солдатам генерал-фельдмаршала Бориса Петровича Шереметева, которым был введен военный суд и легитимизирован новый элемент военно-юридического управления – служба аудитора.

3. 1706 г. – Краткий артикул Александра Даниловича Меншикова, имевший в рукописях полное название «Артикул краткий, выбранный из древних христианских воинских прав, иже о богобоязни и о наказании различных злостей. А именно: за смертное убивство, за прелюбодеяние, за воровство, за измену, за неверность и прочая. Такоже о команде, о осторожности, храбрости и како имеют в квартирах и обозех воинские генеральные и полковые суды и особливые должности по различию чинов».

4. 1706 г. – Устав прежних лет, разработанный при личном участии Петра I, во второй части которого – Воинском наказе – вводился постоянный институт военно-юридических учреждений, включавший генерал-аудитора и аудиторов. Согласно этому документу, кроме уже упомянутых действий аудитор принимал присягу у судей, удостоверял голоса неграмотных заседателей и не только составлял приговор, а после подписи его вычитывал, выверяя и «чисто очерчивая», чтобы невозможно было ничего приписать, после чего лично оглашал приговор в зале судебного заседания.

5. 1716 г. – «Военной устав с Артикулом военным, при котором приложены толкования, также с кратким содержанием процессов, экзерциционею, церемониями, и должностьми полковых чинов» – документ, окончательно закрепивший институт военных аудиторов на законодательном уровне и детализировавший функции, права и обязанности аудиторов с учетом их иерархии. Интересен тот факт, что суд по делу о дуэли камер-юнкера Александра Сергеевича Пушкина с бароном Жоржем Шарлем д'Антесом Геккереном был назначен именно в соответствии с данным документом, судебное делопроизводство было поручено аудитору Маслову, а определение по делу и доклад государю императору готовил глава Аудиториатского департамента Военного министерства генерал-аудитор Адам Иванович Ноинский [8].

Преимущественно надзорный и судебно-следственный характер деятельности аудиторов Российской Империи на начальном этапе развития подтверждается и знаменитой Табелью о рангах, изданной Петром Великим 24.01.1722. В этом документе, заложившем на долгие годы прочный фундамент системы государственной и военной службы, аудиторы были отнесены исключительно к воинским чинам, причем первоначально их служба была локализована только на уровне сухопутных войск. Собственно, аудиторы, указанные в Табели, относились к трем классам воинских чинов:

- генерал-аудитор – к 7 классу, что соответствовало статскому чину надворного советника и требовало обращения к его носителю «ваше высокоблагородие»;
- генерал-аудитор-лейтенант – к 8 классу, что требовало обращения, аналогичного обращению к генерал-аудитору, однако соответствовало статскому чину коллежского асессора;
- обер-аудитор – к 9 классу, на одном уровне с титулярными советниками в статской службе (к ним следовало обращаться «ваше благородие»).

Следовательно, первые российские аудиторы находились лишь в центре классовой раскладки Табели о рангах, что не позволяет судить о признании сверхвысокого статуса их службы на этапе ее учреждения, но дает возможность оценивать эту службу как крайне важную с точки зрения оперативной работы (поскольку упомянутым аудиторским чинам соответствовали, по убывающей, воинские чины полковника, майора и капитана – ключевых фигур, определяющих успешность тактических военных действий). Рассмотренные ранее функциональные обязанности первых аудиторов России в полной мере подтверждают данный вывод и позволяют достаточно объективно, не впадая в крайности, охарактеризовать аудиторскую практику начала XVIII в. как судебно-следственную и надзорную деятельность, главной целью которой было обеспечение законодательно установленных процедур ведения следствия и судебного процесса по делам о военных преступлениях.

Таким образом, первый законодательный документ, которым была учреждена служба

аудитора в Российской Империи, появился действительно в петровскую эпоху, однако произошло это почти двадцатью годами ранее, нежели утверждается в «общепринятой» версии, получившей широкое распространение в отечественной учебной литературе. Кроме того, совершенно очевидно, что отождествлять службу аудитора петровского времени с аудиторской практикой в ее современном понимании крайне некорректно. Существуют основания лишь для очень осторожного проведения аналогий между этими видами деятельности и выявления их родственных черт, к числу которых целесообразно отнести:

- восприятие аудиторских доказательств в качестве важнейшего инструмента установления истинного положения дел (для современного аудитора – в финансовом положении, а для аудитора петровской эпохи – в совершенном преступлении);
- нацеленность на обеспечение законности (для современного аудитора – в части соблюдения аудируемым лицом норм бухгалтерского права, а для аудитора начала XVIII в. – в отношении соблюдения субъектами кригсрехта правил следствия и судопроизводства);
- стремление государства к обеспечению независимости аудитора;
- признание высокой значимости документирования процесса получения и исследования доказательств;
- допущение возможности использования профессионального суждения специалиста для принятия решений в условиях неопределенности.

На более высоком уровне абстракции представляется справедливым заключение о том, что современный аудит и аудит петровского времени объединяет единство предмета деятельности, в качестве которого выступает установление истины (или же оценка достоверности), однако объекты указанных аудиторских практик существенно разнятся: для современного аудита таким объектом является информация, содержащаяся в бухгалтерской финансовой отчетности, а для «петровского» – событие и обстоятельства преступления.

В то же время изучение российских законодательных норм и исторических источников XVIII в. дает возможность выдвинуть гипотезу о том, что деятельность, близкая по своей природе и содержанию к современному аудиту, возникла все же именно при Петре Великом, хотя и именовалась эта деятельность иначе – фискалитетом, или фискалатом.

Петровский фискалитет как первый институт государственного финансового контроля

Прежде чем рассматривать причины возникновения и предпринимать попытки характеристики особенностей функционирования российского фискалитета, следует отметить, что довольно часто в качестве первого института государственного финансового контроля рассматривают так называемую Большую казну – орган, сходный по своим функциям с британской Палатой шахматной доски [9], в ведении которого находились учет и обеспечение поступления государственных доходов. Однако внимательное изучение отрывочных сведений из истории Большой казны, возникшей, вероятно, при Иване III, впрочем, как и исследование работы Счетного приказа, образованного в 1655 г., позволяет сделать вывод о превалировании в деятельности указанных органов учетной, а не контрольной функции (в их обязанности входили «государевы **счетные** и сыскные и **описные** дела» [10]).

Что же касается органа, который с полным правом может быть назван органом государственного аудита, то его возникновение следует датировать 1711 г., когда в составе созданного Сената была учреждена Ревизион-коллегия, осуществлявшая исключительно функции финансового контроля. Обеспечению эффективной реализации функций Ревизион-коллегии должна была способствовать деятельность сформированного в этот же период института фискалитета.

Исторические исследования [11–13] позволяют утверждать, что фискалитет в Российской Империи был учрежден Указами Петра I от 02.03.1711 и 05.03.1711, а первые упоминания фискалов встречаются в документах, датируемых 1710 г. По данным А.Д. Паутова, государь лично назначил в 1711 г. руководителем фискалитета – первым обер-фискалом – старшего дьяка Преображенского приказа Якова Былинского. Некоторые специалисты, в частности Э.М. Аминова, указывают на то, что с самого момента создания иерархию фискальной службы возглавлял генерал-фискал, назначавшийся лично государем, «…дабы никто от службы не ухоранивался и прочего худа не чинил» [10]. Однако более точной представляется позиция А.Д. Паутова [13], отмечающего, что Петр I лишь

в 1723 г. распорядился выбрать главу фискалитета в чине генерал-фискала. Таким образом, до 1723 г., когда генерал-фискалом был назначен полковник А.А. Мякинин, фискалитет возглавлял первый обер-фискал, в его подчинении находились назначавшиеся Сенатом обер-фискалы, перед которыми несли ответственность провинциал-фискалы (на уровне губерний), руководившие городовыми фискалами, чья деятельность охватывала отдельные города и поселения.

Необходимо отметить, что на начальном этапе своего существования фискалитет имел весьма размытые функции и нечеткую организационную структуру, о чем свидетельствует известное обращение в 1711 г. в Сенат (за разъяснениями по десяти пунктам) первого обер-фискала Я. Былинского, отправленного Петром I в отставку вскоре после этого обращения, не повлекшего за собой конкретизации функций и задач фискалитета. Преемник Я. Былинского на посту первого обер-фискала – стольник М.В. Желябужский, не обременяя Сенат обращениями и жалобами, самостоятельно провел в период 1711–1713 гг. колоссальную работу по укомплектованию штата и уточнению функций Фискальской канцелярии.

Вместе с тем в указанный период в различных ведомствах и на различных уровнях шло исследование зарубежного опыта организации фискальной службы и готовились законодательные акты, направленные на совершенствование организационных, правовых и методических аспектов функционирования института фискалитета.

Интересно, что по одной из версий, разделяемой многими историками российского права [14], на решение вопроса об учреждении фискалитета огромное влияние оказал высококлассный немецкий юрист Генрих фон Гюйссен, занявший в 1702 г. по приглашению русского правительства должность аудитора(!) и военного консультанта, а впоследствии ставший помощником воспитателя царевича Алексея (при А.Д. Меншикове), личным историографом Петра I и одним из первых российских законодателей.

В числе законопроектов, вышедших из-под пера фон Гюйссена в 1713 г., был документ с названием «Проект одной страны, весьма нуждающейся в фискал-коллегии» (Project eines dem lande zehr nutzlichen Fiscal-collegii). Многие из положений этого документа, равно как и положений закона от 23.10.1713, лично написанного Петром I, создали основу для конкретизации правового статуса института фискалов в именном Указе от 17.03.1714 «О фискалах и о их должности и действии», которым был четко определен состав фискальной службы, предмет ее ведения, а также впервые были достаточно полно охарактеризованы ответственность фискалов, порядок ведения дел и система оплаты исполнения служебных обязанностей.

Ключевым аспектом названного Указа было определение предмета ведения фискалитета как «взыскание всех безгласных (т.е. относящихся к категории скрытой преступности) дел», к числу которых в первую очередь относились «взятки и кража казны и прочее, что во вреду государственному интересу быть может, какова б оное имяни ни было» [11].

Фактически с этого момента началось развитие методологии, а также процедурных и методических основ фискальной службы, в природе которых усматривается множество черт, родственных современному аудиту финансовой отчетности. Представляется целесообразной попытка выявить и охарактеризовать эти «неслучайные черты» на примере одного из знаменитых исторических прецедентов XVIII в., получившего известность как «дело князя М.П. Гагарина».

Дело князя М.П. Гагарина: роль фискалитета, применение аудиторских процедур и поиск аудиторских доказательств

Князь Матвей Петрович Гагарин, прямой потомок Рюрика по генеалогической линии Всеволода Большое Гнездо, один из инициаторов и проводников губернской реформы начала XVIII в., первый генерал-губернатор Сибирской губернии, «генеральный президент и Сибирских провинций судья» [15], ближайший друг Петра Великого, был казнен через повешение 16.03.1721 по приговору Сенатской комиссии под окнами Юстиц-коллегии в Санкт-Петербурге в присутствии царя, приближенных и при огромном стечении народа.

Двумя днями ранее, 14.03.1721, членами Сенатской комиссии, в состав которой входили сенаторы князь А.Д. Меншиков, граф Ф.М. Апраксин, граф Г.И. Головкин, граф И.А. Мусин-Пушкин, П.А. Толстой, граф А.А. Матвеев, князь Д.М. Голицын, князь Д.К. Кантемир и барон П.П. Шафиров, вина князя М.П. Гагарина в мздоимстве, казнокрадстве и превышении служебных полномочий была единогласно признана доказанной. По свидетельствам исторических документов, гнев императора на одного из «птенцов гнезда

Петрова» был настолько сильным, что Петр не удовлетворился одной лишь казнью князя и последующими кощунственными действиями над его трупом, но в стремлении предать забвению саму память о сибирском губернаторе распорядился уничтожить все его изображения и запретил упоминать его имя при дворе.

История жизни князя М.П. Гагарина позволяет отнести его личность к числу самых загадочных и неординарных фигур петровской эпохи. В разные годы Матвей Петрович возглавлял строительство стратегически важного Вышневолоцкого канала, занимал должности начальника Сибирского приказа, главы Оружейной палаты и коменданта Москвы, что свидетельствует об управленческом таланте князя, благодаря которому, по всей видимости, он и вошел в «ближний круг» царя, назначившего в 1708 г. князя на должность губернатора Сибирской губернии, крупнейшей из восьми образованных в результате административно-территориальной реформы.

По свидетельствам историков и краеведов, в период губернаторства князя М.П. Гагарина в Сибирской губернии произошли тектонические изменения в сфере экономики, региональной политики, образования, науки и культуры, а также во многих других областях общественной жизни. К числу наиболее заметных региональных проектов и направлений регионального развития, инициированных и во многом реализованных благодаря энергии губернатора, целесообразно отнести:

- завершение строительства в сибирской столице Тобольске каменного кремля, замкнувшее всю композицию строений так называемого малого города в единый архитектурный ансамбль;
- строительство судоходного канала, соединившего Иртыш и Тобол и остановившего обрушение тобольских берегов, подмываемых естественным природным каналом между этими реками;
- строительство церквей (всего их было построено 37) и содействие православным христианским миссиям, занимавшимся обращением сибирских иноверцев в православие;
- открытие в Тобольске трех школ – при архиерейском дворе, цифирной школы (второй по количеству учеников в России в то время) и школы для пленных шведов. В этих школах в числе прочих учителей преподавал Семен Ремезов – автор «Чертежной книги Сибири», строитель стен и башен тобольского кремля;
- развитие горного дела и разведку залежей золота и серебра (в 1711 г. в Москву из Нерчинска было отправлено 9 пудов 38 фунтов серебра, в 1712 г. – 4 пуда 35 фунтов 59 золотников плавленого серебра);
- раскопки древних курганов, послужившие источником доходов казны и инструментом восстановления исторической памяти человечества;
- установление и расширение дипломатических отношений в первую очередь с Китаем, киргиз-кайсаками, монголами, Бухарой и Джунгарским ханством.

Исторические свидетельства позволяют констатировать бесспорные успехи князя Гагарина на посту сибирского губернатора: за период его правления территория Российской Империи приросла пятьюстами тысячами квадратных километров за счет освоения южных земель в верховьях Иртыша, а доходы казны от сибирских городов возросли только на начальном этапе его губернаторства более чем в два раза: с 275 382 руб. в 1706 г. до 665 100 руб. в 1709 г.

На фоне этих головокружительных успехов трагический финал карьеры и жизни князя М.П. Гагарина представляется абсурдным и совершенно нелогичным, однако факт остается фактом. И этот исторический факт, своеобразный «зигзаг» судьбы талантливого государственного деятеля, во многом спровоцирован набравшей к 1713 г. обороты деятельностью российского фискалитета в лице одного из ярчайших представителей когорты фискалов петровской эпохи – обер-фискала Алексея Яковлевича Нестерова.

Будучи назначенным на должность товарища (заместителя) обер-фискала при М.В. Желябужском в 1711 г., один из наиболее деятельных и опытных фискалов А.Я. Нестеров уже в 1712 и 1713 гг. доносил в Сенат о расхищении государственной казны сибирским губернатором князем М.П. Гагариным, но в этот период доносы остались без внимания. По одной из версий [16] руководитель сенатской следственной комиссии князь Я.Ф. Долгорукий, имевший репутацию неподкупного и честного чиновника, получил от М.П. Гагарина крупную взятку и не стал давать хода доносам, исходившим из фискалитета. Однако сведения, направленные А.Я. Нестеровым в Сенат в 1715 г., уже после назначения его обер-фискалом, возымели действие, и князь М.П. Гагарин был вызван в сенатскую комиссию

под председательством князя В.В. Долгорукова для дачи показаний по факту сокрытия государственных доходов.

Историк Г.Е. Катанаев приводит следующие данные об этом эпизоде дела М.П. Гагарина: «Обвинение исходило из того, что оклад 1711 года показан губернатором слишком мал. Следователи сравнивали табель с собственной ведомостью губернатора. Получалось, например, что сбор ясака за 1710 год составил 56 482 рубля, по табели значилось 49 685 рублей, а в 1705 году было 100 000 рублей. Или от железных заводов по табели следовало получить 2 293 рубля, а получено было 20 387 рублей – это тоже ставилось в вину, мол, специально занизил доход по табели, чтобы сборы сверх табели присваивать» [16]. При этом сибирскому губернатору удалось опровергнуть позицию обвинения, что не оставил без внимания обер-фискал, обвинивший уже следственную комиссию в явном покрытии князя: он писал в донесении Сенату, что комиссия В.В. Долгорукова вела дело «с закрытием, как ему, Гагарину, в том надобно» [17].

В период с 1715 по 1717 г. князь М.П. Гагарин, казалось бы, вернул себе былое реноме успешного государственного деятеля, а также благорасположение и доверие государя, о чем свидетельствует приглашение его в 1717 г. в Санкт-Петербург и назначение в состав Верховного суда, разбиравшего дело о предательстве царевича Алексея Петровича. Однако фискалитет, видимо, не прекратил расследования «безгласных» дел сибирского губернатора, и в том же 1717 г. обер-фискал Алексей Нестеров написал донесение лично Петру I, изложив в этом документе сведения о вымогательстве князем М.П. Гагариным крупных взяток, хищении казенных сумм и даже присвоении драгоценностей, купленных для царицы Екатерины в Китае. Есть основания полагать, что аргументы и доказательства, приведенные в донесении обер-фискала, были достаточно убедительны, поскольку 09.12.1717 государь издал именной Указ о производстве следствия по обращению А.Я. Нестерова, и уже в 1718 г. расследование начала вести специальная комиссия Тайной канцелярии, которую возглавил гвардейский майор И.И. Дмитриев-Мамонов.

По всей видимости, будучи знакомым с методами ведения следствия и подготовки заседаний кригсрехтов военными аудиторами, И.И. Дмитриев-Мамонов организует расследование порученного ему дела государственной важности на высочайшем методологическом и процедурном уровне, привлекая к сбору доказательств широкую сеть провинциал-фискалов и тайных агентов. По данным, которые приводит в своей работе [15] Г.В. Шебалдина, «в ходе следствия было собрано огромное количество документов, различных выписок и постановлений. В Санкт-Петербург и Москву из Сибири прислали более сотни расходных книг. Все они прорабатывались и анализировались на основе предъявленных обвинительных пунктов, количество которых быстро достигло трех десятков».

По сведениям Г.Е. Катанаева, в результате проверки и анализа информации из бухгалтерских книг за 1713–1717 гг. князю М.П. Гагарину была предъявлена недоимка по доходам от Сибирской губернии в сумме 305 554 руб. [16]. Состоя в переписке со следственной комиссией, Матвей Петрович подал прошение зачесть на незапланированные расходы по губернии 281 085 руб., в том числе 115 373 руб. просил отнести на расходы по организации поисковой экспедиции подполковника И.Д. Бухгольца «за песошным золотом» и строительство Ямышевской крепости. Разницу между испрашиваемым зачетом и предъявленной недоимкой, составлявшую 33 926 руб., сибирский губернатор обещал «отдать товарами вскорости».

Однако упомянутое прошение осталось без удовлетворения, более того, по результатам проведенного «аудита» бухгалтерских книг Сибирской губернии 11.01.1719 князь М.П. Гагарин был уволен с должности губернатора и взят под стражу. При этом 18.01.1719 для ведения расследования на месте лично Петром I в Сибирь был направлен член следственной комиссии И.И. Дмитриева-Мамонова лейб-гвардии майор Иван Михайлович Лихарев, на тот момент герой Северной войны, а впоследствии – основатель города Усть-Каменогорска и губернатор Архангельской губернии. По данным советского историка и архивиста С.Е. Черных [18], И.М. Лихарев получил от царя достаточно четкую инструкцию: «Ехать тебе в Сибирь и там розыскать о худых поступках бывшаго губернатора Гагарина о всем против данного тебе реестру подлинно… Его Царское Величество изволил приказать о нем Гагарине сказывать в городах Сибирской губернии, что он Гагарин плут и недобрый человек, и в Сибири уже ему губернатором не быть, а будет прислан на его место иной».

Исходя из царской инструкции главной задачей Ивана Лихарева было подтверждение сведений о

казнокрадстве и мздоимстве князя М.П. Гагарина, изложенных в доносах фискалов, а также проверка гипотезы об открытии М.П. Гагариным и И.Д. Бухгольцем золотоносных месторождений и сокрытии их от государя. В царском Указе майору И.М. Лихареву надлежало «трудитца всеми мерами освидетельствовать, по сказкам помянутого Гагарина и подполковника Бухолца, о золоте эркецком: подлинно ли оное есть и от кого Гагарин сведал. Тех людей сыскать, также и других ведомцов, и ехать с ними до тех крепостей, где посажены наши люди и там, разведав старатца сколько возможно дойтить до Зайсана озера» [18]. Следует отметить, что майор И.М. Лихарев выполнил все инструкции Петра I и, судя по результатам исследований отечественных историков, вскрыл еще одну сторону деятельности сибирского губернатора, которая могла быть квалифицирована как государственная измена, что окончательно поставило крест на карьере и точку на жизненном пути князя М.П. Гагарина.

С учетом былой благорасположенности, привязанности и высокого доверия царя к князю М.П. Гагарину, а также известных случаев прощения Петром I гораздо более масштабного казнокрадства со стороны «птенцов его гнезда» можно было бы предположить, что и вскрытые фискалами, и доказанные следственной комиссией факты этих хищений царь мог простить, если бы похищенное имущество просто присваивалось губернатором Сибири.

Однако исследование исторических документов показывает, что миссия И.М. Лихарева в результате допроса подьячих Степана Неелова и Гаврилы Рычкова, а также сличения их показаний с данными расходных табелей установила, что князь М.П. Гагарин финансировал из казенных средств содержание более 2 000 пленных шведских солдат, сосланных в Тобольск в 1710–1713 гг. Из этого вывода выросла довольно популярная конспирологическая версия о том, что М.П. Гагарин вынашивал идею создания собственной высокопрофессиональной сибирской армии, состоявшей преимущественно из шведов, и реализации с ее помощью плана отделения Сибири от Российской Империи и основания автономного Сибирского королевства. Видимо, именно эта версия, истинность которой признал под пытками сам несостоявшийся «Сибирский король», и определила судьбу М.П. Гагарина, одной из знаковых фигур петровской эпохи.

Заключение

Как показывает изучение исторических источников и материалов исторических исследований, ассоциировать институт военных аудиторов петровского времени и современный институт аудита финансовой отчетности совершенно некорректно. Гораздо более вескими представляются основания для проведения аналогий между современным аудитом и петровским фискалитетом, просуществовавшим вплоть до 1729 г. и пережившим всего на пять лет своего самого известного руководителя, одиозного обер-фискала А.Я. Нестерова, по иронии судьбы казненного в январе 1724 г. через колесование по обвинению в казнокрадстве и взяточничестве.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что в качестве главной заслуги российского фискалитета перед аудиторской практикой, и даже научной теорией аудита, целесообразно признать начало формирования в системе фискалитета прообраза концепции аудиторских доказательств, которая приобрела целостный характер и конкретные очертания лишь в конце XX в. в работах профессора С.М. Бычковой [19]. Использование бухгалтерских регистров и документов, а также устных и письменных свидетельств счетных работников в качестве доказательств вины «фигурантов безгласных дел» подняло процедурную составляющую экономических расследований на качественно новый уровень. Получил развитие в системе фискалитета и прием использования так называемых смешанных доказательств, когда конкретный факт или событие проверяются с помощью информации, получаемой в разной форме, на разных носителях от различных источников. Апробация данного приема, вероятно, была спровоцирована возникновением идеи о надежности доказательств, их количестве и надлежащем характере – основных свойствах аудиторских доказательств, на результатах оценки которых основывают современные аудиторы свое профессиональное суждение о достоверности проверенной бухгалтерской отчетности.

Из кейса о расследовании дела князя М.П. Гагарина со всей очевидностью следует, что в рамках функционирования института фискалитета активно использовались такие аудиторские процедуры (в терминах Федерального стандарта аудиторской деятельности ФСАД 7/11 «Аудиторские доказательства»), как запрос (о предоставлении расходных книг в канцелярию

Тобольска), инспектирование (расходования казенных средств на содержание пленных шведов), подтверждение (доносов провинциал-фискалов данными расходных табелей), пересчет (арифметическая проверка данных расходных книг и табелей), аналитические процедуры (оценка тождественности показателей различных учетных регистров Сибирской губернии и Российской Империи, а также данных первичных документов). Приведенные аргументы достаточно убедительно свидетельствуют о том, что, с содержательной точки зрения, именно фискалитет, а не аудиториат был первым институтом государственного, но при этом относительно независимого, финансового контроля, заложившим основу развития контрольно-ревизионной и аудиторской практики в области государственных и корпоративных финансов России.

Список литературы

1. *Баранов П.П.* Угроза утраты институционального статуса аудиторской деятельности в условиях стагнации теории аудита // Сибирская финансовая школа. 2012. № 6. С. 144–149.
2. *Новикова Т.Ю., Королёва Г.А.* Аудит. Раздел 1. Теория аудита. Ярославль: ЯрГУ, 2005. 128 с.
3. *Епифанов П.П.* Военно-уставное творчество Петра Великого // Военные уставы Петра Великого. М.: Государственная Библиотека СССР, 1946. С. 5–42.
4. *Акишин М.О.* У истоков юридической профессии в России: военные аудиторы Петра Великого // Ленинградский юридический журнал. 2009. № 2. С. 117–131.
5. *Розенгейм М.П.* Очерк истории военно-судных учреждений в России до кончины Петра Великого. СПб.: типография М. Эттингера, 1878. 389 с.
6. Письма и бумаги Петра Великого. СПб.: Государственная типография, 1889. Т. 2. 816 с.
7. *Сутормин Г.М.* Военная прокуратура от Петра Великого до Николая II // История государства и права. 2001. № 3. С. 7–10.
8. *Григорьев О.В.* Генерал-аудиторы в судебной системе Российской Империи XIX века // Ученые записки Орловского государственного университета. 2014. № 2. С. 246–248.
9. *Баранов П.П.* «Код Фрэнсиса Пиксли»: опыт источниковедения в исследовании истории аудита // Аудиторские ведомости. 2015. № 12. С. 45–56.
10. *Аминова Э.М.* Финансовый контроль в России: история и современность // Право и управление. XXI век. 2011. № 2. С. 48–55.
11. *Серов Д.О.* Пётр I как судебный деятель // Вестник НГУ. Серия: История, филология. 2007. Т. 6. Вып. 1. С. 28–34.
12. *Серов Д.О.* Судебная реформа Петра I: Историко-правовое исследование. Монография. М.: Зерцало-М, 2009. 488 с.
13. *Паутов А.Д.* Институт фискалов в отечественной историографии // Актуальные проблемы отечественной истории XVI – начала XX вв.: межвуз. сб. науч. тр. Вып. 3. Омск: Гос. ун-т им. Ф.М. Достоевского, 2006. С. 46–56.
14. *Чекурда Е.А.* К вопросу о происхождении института фискалата в России // Вестник Омского университета. Сер. Право. 2014. № 3. С. 40–45.
15. *Шебалдина Г.В.* Заложники Петра I и Карла XII. Повседневный быт пленных во время Северной войны. М.: Ломоносовъ, 2014. 196 с.
16. *Катанаев Г.Е.* Князь Матвей Петрович Гагарин. Генеральный президент Сибирского приказа и сибирских провинций судия. Московский комендант и всея Сибири губернатор. (Первый сибирский автономист). Тюмень: Мандр и Ка, 2005. 208 с.

17. *Паутов А.Д.* К вопросу о деятельности обер-фискала А.Я. Нестерова // Актуальные проблемы отечественной истории XVI – начала XX вв.: межвуз. сб. науч. тр. Вып. 2. Омск: Гос. ун-т им. Ф.М. Достоевского, 2005. С. 51–60.

18. *Черных С.Е.* Начало положила крепость. Сборник статей, очерков. Усть-Каменогорск: Государственный архив восточно-казахстанской области, 2004. 147 с.

19. *Бычкова С.М.* Доказательства в аудите. М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.

ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Financial Control

AUDITORS AND FISCALS OF THE PETER THE GREAT'S TIMES: THE ORIGIN OF RUSSIAN INSTITUTIONS OF FINANCIAL CONTROL

Pavel P. BARANOV[a,*], Aleksandr A. SHAPOSHNIKOV[b]

[a] Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russian Federation
bpavel1974@yandex.ru

[b] Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russian Federation
shaposhnikov.alexandr@mail.ru

[*] Corresponding author

Article history:
Received 19 April 2016
Received in revised form
20 May 2016
Accepted 15 June 2016

JEL classification: M41, M42, N23

Keywords: audit office, fiscal office, audit, legislative instruments, functional responsibilities

Abstract

Importance The article addresses prerequisites for emergence, purposes of creation, nature of operations and specifics of functioning of domestic institutions of audit and fiscal office at the beginning of the 18th century.

Objectives The main objective of the research is to specify and systematize regulatory bases of auditor and fiscal offices in Peter the Great's Russia, to reveal peculiarities and logic of these institutions development, and to search for the origin of Russian financial audit.

Methods The study rests on the methodology of historical and comparative approach, and employs historical and genetic, problem and chronological, historical and typological methods.

Results We specified the structure, sequence and periods of enactment of legislative documents that determined the creation of State institutions of audit and fiscal offices in Russia at the beginning of the 18th century; characterized organizational aspects and the content of activity of each of the specified services; revealed similarities and defined distinctions in areas of jurisdiction, functional duties, ways and methods of realization of office functions by the institutions of the Russian audit and fiscal offices and the modern institution of national audit.

Conclusions The study proves that fiscal service of the beginning of the 18th century is the first institution of Russian financial control. It triggered the formation of the methodology and techniques for obtaining and assessing the audit evidence that are widely used in the modern auditing practice in the form of audit procedures.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Baranov P.P. [A threat to loss of institutional status of audit activities under stagnation of the theory of audit]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial* School, 2012, no. 6, pp. 144–149. (In Russ.)

2. Novikova T.Yu., Koroleva G.A. *Audit. Razdel 1. Teoriya audita* [Audit. Part 1. Audit Theory]. Yaroslavl, YarGU Publ., 2005, 128 p.

3. Epifanov P.P. *Voenno-ustavnoe tvorchestvo Petra Velikogo. V kn.: Voennye ustavy Petra Velikogo* [Military and statutory activity of Peter the Great. In: Military manuals of Peter the Great]. Moscow, Gosudarstvennaya Biblioteka SSSR Publ., 1946, pp. 5–42.

4. Akishin M.O. [At the onset of legal profession in Russia: military auditors of Peter the Great]. *Leningradskii yuridicheskii zhurnal = Leningrad Legal Journal*, 2009, no. 2, pp. 117–131. (In Russ.)

5. Rozengeim M.P. *Ocherk istorii voenno-sudnykh uchrezhdenii v Rossii do konchiny Petra Velikogo* [An essay on history of military and court establishments in Russia before Peter the Great's death]. St. Petersburg, Tipografiya M. Ettingera Publ., 1878, 389 p.

6. *Pis'ma i bumagi Petra Velikogo* [Letters and papers of Peter the Great]. St. Petersburg, Gosudarstvennaya tipografiya Publ., 1889, vol. 2, 816 p.

7. Sutormin G.M. [Military prosecutor's office from Peter the Great to Nicholas II]. *Istoriya gosudarstva i prava = History of State and Law*, 2001, no. 3, pp. 7–10. (In Russ.)

8. Grigor'ev O.V. [Auditor Generals in the judiciary system of the Russian Empire of the 19th century] *Uchenye zapiski Orlovskogo gosudarstvennogo universiteta = Proceedings of Orel State University*, 2014, no. 2, pp. 246–248. (In Russ.)

9. Baranov P.P. [The Francis Pixley Code: expertise in source studies for audit history research]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2015, no. 12, pp. 45–56. (In Russ.)

10. Aminova E.M. [Financial control in Russia: history and modern times]. *Pravo i upravlenie. XXI vek = Law and Management. 21st Century*, 2011, no. 2, pp. 48–55. (In Russ.)

11. Serov D.O. [Peter I as a judicial figure]. *Vestnik NGU. Seriya: Istoriya, filologiya = Vestnik Novosibirsk State University. Series: History and Philology*, 2007, vol. 6, iss. 1, pp. 28–34. (In Russ.)

12. Serov D.O. *Sudebnaya reforma Petra I: Istoriko-pravovoe issledovanie. Monografiya* [Judicial reform of Peter I: Historical and legal research: a monograph]. Moscow, Zertsalo-M Publ., 2009, 488 p.

13. Pautov A.D. *Institut fiskalov v otechestvennoi istoriografii. V kn.: Aktual'nye problemy otechestvennoi istorii XVI – nachala XX vv.: mezhvuz. sb. nauch. Trudov. Vyp. 3* [Institute of fiscals in the domestic historiography. In: Topical issues of the national history in the 16th – beginning of the 20th centuries: Inter-university proceedings, vol. 3]. Omsk, OmSU Publ., 2006, pp. 46–56. (In Russ.)

14. Chekurda E.A. [On the origin of the institution of fiscals in Russia]. *Vestnik Omskogo universiteta. Ser. Pravo = Herald of Omsk University. Series: Law*, 2014, no. 3, pp. 40–45. (In Russ.)

15. Shebaldina G.V. *Zalozhniki Petra I i Karla XII. Povsednevnyi byt plennykh vo vremya Severnoi voiny* [Hostages of Peter I and Karl XII. Daily life of prisoners during the Northern war]. Moscow, Lomonosov" Publ., 2014, 196 p.

16. Katanaev G.E. *Knyaz' Matvei Petrovich Gagarin. General'nyi prezident Sibirskogo prikaza i sibirskikh provintsii sudiya. Moskovskii komendant i vseya Sibiri gubernator. (Pervyi sibirskii avtonomist)* [Duke Matvei Petrovich Gagarin. General President of the Siberian prikaz and the judge of Siberian provinces. Commandant of Moscow and governor of all Siberia. (First Siberian autonomist)]. Tyumen, Mandr i Ka Publ., 2005, 208 p.

17. Pautov A.D. *K voprosu o deyatel'nosti ober-fiskala A.Ya. Nesterov. V kn.: Aktual'nye problemy otechestvennoi istorii XVI – nachala XX vv.: mezhvuz. sb. nauch. tr. Vyp. 2* [On chief fiscal A.Ya. Nesterov's activities. In: Topical issues of the national history in the 16th – the beginning of the 20th centuries: Inter-university proceedings, vol. 2]. Omsk, OmSU Publ., 2005, pp. 51–60.

18. Chernykh S.E. *Nachalo polozhila krepost'. Sbornik statei, ocherkov* [The fortress laid the foundation. A collection of articles, essays]. Ust Kamenogorsk, Gosudarstvennyi arkhiv vostochno-kazakhstanskoi oblasti Publ., 2004, 147 p.

19. Bychkova S.M. *Dokazatel'stva v audite* [Evidence in auditing]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1998, 176 p.