

Дело князя М. П. Гагарина: начало российского аудита

П. П. БАРАНОВ, доктор экономических наук. E-mail: bpavel1974@yandex.ru
А. А. ШАПОШНИКОВ, доктор экономических наук, Новосибирский государственный университет экономики и управления (НИНХ).
 E-mail: shaposhnikov.alexandr@mail.ru

В статье рассматриваются особенности функционирования отечественных институтов аудиториа и фискалитета в начале XVIII века, а также истоки современного российского аудита бухгалтерской финансовой отчётности.
Ключевые слова: аудиториа, фискалитет, аудит, законодательные акты, функциональные обязанности

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 почти 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 они находятся практически на нулевой точке.

Между тем установление достоверности исторических сведений представляется особенно важным именно в области аудита, поскольку его главной целью является оценка достоверности информации. Уже в силу этого, дабы избежать навешивания на аудитора в дополнение к прозвищу «спящего сторожевого пса» [2] ещё одного ярлыка – «сапожника без сапог», неписанные нормы научной этики определяют необходимость развития исторического направления исследований аудита. Одна из попыток проведения исследований подобного рода, предпринятая авторами с целью оценки достоверности «самого известного факта истории российского аудита», предлагается в данном материале.



Первые аудиторы Российской империи: учреждение службы и особенности деятельности

Самый известный факт из истории российского аудита – введение в 1716 г. Петром I звания аудитора в воинском уставе и позиционирование этого звания в Табели о рангах 1722 г. Каковы были предпосылки учреждения аудиторского звания в начале XVIII в., и в чем заключалась сущность работы аудитора петровского времени? И правомерно ли судить о возникновении отечественного аудита в его современной интерпретации (по сути, а не по названию) именно в петровскую эпоху?

Для ответа на эти вопросы обратимся непосредственно к текстам исторических источников – «Устава воинского» 1716 г. [3] и «Табели о рангах» [4] 1722 г. Их анализ свидетельствует, что в деятельности аудитора петровских времён могут быть усмотрены такие «процедурные» атрибуты современного аудита, как документирование, оказание консультационных услуг, поиск, получение и обобщение доказательств, а также формирование, обоснование и засвидетельствование мнения (суждения), выражаемого в заключительном документе.

В Уставе имеются и признаки регламентации взаимодействия аудитора со сторонами судебного разбирательства, вызывающие определённые аналогии с современными нормами коммуникации аудитора с руководством, собственниками и третьими сторонами. Так, заметив в ходе судебного процесса какое-либо отступление от закона или нарушение его с чьей-либо стороны, 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. В частности, ему указывалось действовать таким образом, «чтоб каждого, без рассмотрения персон, судили и смотрели не похлебствуя никому, но сущюю правдою в деле поступать» [3]. Если аудитор «в неправедном приговоре похлебствен причинитца, то сверх лишения чина его, надлежит ему еще иное жестокое учинить наказание». Однако гарантий и условий обеспечения его незави-

симости Устав не предусматривал, поскольку ставил аудиторов в непосредственное подчинение военачальникам. Таким образом, «аудитор, проявивший принципиальность во время процесса, после его окончания вполне мог подвергнуться гонениям от командира» [5. С. 120].

Итак, первый законодательный документ, которым была учреждена служба аудитора в Российской Империи, появился в петровскую эпоху. «Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора» [6. С. 10], и порой «аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами» [7. С. 7]. Однако отождествлять службу аудитора петровского времени с аудиторской практикой в её современном понимании было бы некорректно. Можно лишь очень осторожно провести аналогии между этими видами деятельности и выявить следующие родственные черты:

- восприятие аудиторских доказательств в качестве важнейшего инструмента установления истинного положения дел (для современного аудитора – в финансовом положении, а для петровской эпохи – в совершённом преступлении);
- нацеленность на обеспечение законности (для современного аудитора – в части соблюдения аудируемым лицом норм бухгалтерского права, а для начала XVIII в. – в отношении соблюдения субъектами военного суда 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 неопределённости.

Современный аудит и аудит петровского времени объединяет единство предмета деятельности – установление истины (или же оценка достоверности). Однако объекты указанных аудиторских практик существенно разнятся: для современного аудита таким объектом является информация, содержащаяся в бухгалтерской финансовой отчётности, а для «петровского» – событие и обстоятельства преступления.

Изучение российских законодательных норм и исторических источников XVIII в. позволяет выдвинуть гипотезу о том, что

деятельность, близкая по своей природе и содержанию к современному аудиту, возникла именно при Петре Великом, хотя и именовалась иначе – фискалитетом, или фискалатом. Правда, отметим, что в исторических документах имеются упоминания о российских военных аудиторах еще до времен Петра I, что позволяет сформулировать гипотезу о наличии и более ранних попыток легитимизации службы аудитора и нормативного определения его функциональных обязанностей.

Петровский фискалитет как первый институт государственного финансового контроля

Возникновение органа государственного аудита следует датировать 1711 г., когда в составе созданного Сената была учреждена Ревизион-коллегия, осуществлявшая финансовый контроль. Обеспечению эффективной реализации функций Ревизион-коллегии должна была способствовать деятельность сформированного в этот же период института фискалитета.

Исторические исследования [8, 9, 10] позволяют утверждать, что фискалитет в Российской империи был учреждён Указами Петра I от 2 и 5 марта 1711 г., 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 Я. Былинского – «...дабы никто от службы не ухоранивался и прочего худа не чинил» [11]. Таким образом, ранее фискалитет возглавлял первый обер-фискал, в подчинении которого находились назначавшиеся Сенатом обер-фискалы, перед которыми несли ответственность провинциал-фискалы (на уровне губерний), руководившие городскими фискалами, деятельность которых охватывала отдельные города и поселения.

На начальном этапе функционирования фискалитет имел весьма размытые функции и нечёткую организационную структуру, о чём свидетельствует известное обращение в 1711 г. в Сенат (за разъяснениями по десяти пунктам) обер-фискала Я. Былинского, отправленного Петром I в отставку вскоре после этого обращения, не повлекшего за собой конкретизации функций и задач фискалитета. Его преемник – стольник М.В. Желябужский – не обременяя Сенат обращениями и жалобами, самостоятельно

провёл в 1711–1713 гг. колоссальную работу по укомплектованию штата и уточнению функций Фискальской канцелярии.

В указанный период в различных ведомствах и на разных 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 [12], на решение вопроса об учреждении фискалитета огромное влияние оказал высококлассный немецкий юрист Г. 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 под названием «Проект одной страны, весьма нуждающейся в фискал-коллегии». Многие из положений этого документа, равно как и положений закона от 23 октября 1713 г., лично написанного Петром I, создали основу для конкретизации правового статуса института фискалов в именном Указе от 17 марта 1714 г. «О фискалах и о их должности и действии», которым были чётко определены состав фискальной службы, предмет её ведения, а также впервые достаточно полно охарактеризованы ответственность фискалов, порядок ведения дел и система оплаты исполнения служебных обязанностей.

Ключевым аспектом Указа «О фискалах...» было определение предмета ведения фискалитета как «взыскание всех безгласных (т. е. относящихся к категории скрытой преступности) дел»: «всякие взятки и кража казны и прочее, что во вреду государственному интересу быть может, какова б оно имяни ни было» [8].

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 отчётности. Попытаемся 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

Князь Матвей Петрович Гагарин, один из инициаторов и проводников губернской реформы начала XVIII в., первый генерал-губернатор Сибирской губернии, «генеральный президент и Сибирских провинций судья» [13], ближайший друг Петра Великого, был казнён через повешение 16 марта 1721 г. по приговору Сенатской комиссии.

Вина князя в мздоимстве, казнокрадстве и превышении служебных полномочий была единогласно признана доказанной. Гнев императора на одного из «птенцов гнезда Петрова» был настолько сильным, что Пётр не удовлетворился одной лишь казнью князя и последующими кощунственными действиями над его трупом, но и распорядился уничтожить все его изображения и запретил упоминать его имя при дворе.

История жизни князя Гагарина позволяет отнести его личность к числу самых загадочных и неординарных фигур той эпохи. В разные годы Матвей Петрович возглавлял строительство стратегически важного Вышневолоцкого канала, занимал должности начальника Сибирского приказа, главы Оружейной палаты и коменданта Москвы, а в 1708 г. был назначен на должность губернатора Сибирской губернии.

По свидетельствам историков и краеведов, в период губернаторства князя М.П. Гагарина в Сибирской губернии произошли изменения в сфере экономики, региональной политики, образования, науки и культуры, а также во многих других областях общественной жизни. В числе наиболее значимых были следующие:

- завершение строительства в Тобольске каменного кремля, замкнувшего всю композицию строений так называемого Малого города в единый архитектурный ансамбль;
- строительство судоходного канала, соединившего Иртыш и Тобол и остановившего обрушение тобольских берегов;
- строительство церквей (всего 37) и содействие православным христианским миссиям, занимавшимся обращением сибирских инородцев в православие;
- открытие в Тобольске трёх школ – при архиерейском дворе, цифирной школы (второй по количеству учеников в России в то время) и школы для пленных шведов, в которых, в числе прочих,

преподавал С. Ремезов – автор «Чертёжной книги Сибири», строитель стен и башен тобольского кремля;

- развитие горного дела и разведка 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 плавленного 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 на 500 тыс. км² за счёт 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.

Трагический финал карьеры и жизни князя М.П. Гагарина во многом спровоцировала деятельность российского фискалитета, набравшего обороты к 1713 г., в лице обер-фискала А. Я. 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 г. и 1713 г. доносил в Сенат о расхищении государственной казны князем М.П. Гагариным, однако доносы остались без внимания. По одной из версий [14], руководитель сенатской следственной комиссии князь Я. Долгорукий 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. «Обвинение исходило из того, что оклад 1711 года показан губернатором слишком мал. Следователи сравнивали таблицу с собственной ведомостью губернатора. Получалось, например,

что сбор ясака за 1710 г. составил 56482 руб., по табели значилось 49685 руб., а в 1705 г. – 100000 руб. Или от железных заводов по табели следовало получить 2293 руб., а получено было 20387 руб. – это тоже ставилось в вину, мол, специально занизил доход по табели, чтобы сборы сверх табели присваивать» [14]. При этом сибирскому губернатору удалось опровергнуть позицию обвинения, что не оставил без внимания обер-фискал, обвинивший уже следственную комиссию в явном покровитии князя: он писал в донесении Сенату, что комиссия В. В. Долгорукова вела дело «...с закрытием, как ему, Гагарину, в том надобно» [15].

В 1715–1717 гг. князь М. П. Гагарин, казалось бы, вернул себе былое реноме успешного государственного деятеля, а также расположение и доверие государя, о чём свидетельствует приглашение его в 1717 г. в Санкт-Петербург и назначение в состав Верховного суда, разбиравшего дело о предательстве царевича Алексея Петровича. Однако в том же 1717 г. А. Я. 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. Аргументы и доказательства, приведённые в донесении обер-фискала, были достаточно убедительны – 9 декабря 1717 г. государь издал именной Указ о производстве следствия по обращению Нестерова, и уже в 1718 г. следствие по делу Гагарина начала вести специальная комиссия Тайной канцелярии, которую возглавил гвардейский майор И. И. Дмитриев-Мамонов.

И. И. Дмитриев-Мамонов организует расследование порученного ему дела на высочайшем методологическом и процедурном уровне, привлекая к сбору доказательств широкую сеть провинциал-фискалов и тайных агентов. По данным Г. В. Шенбалдиной [13], «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». 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. [14]. Матвей Пет-

рович подал прошение зачесть на незапланированные расходы по губернии 281085 руб., в том числе 115373 руб. – на расходы по организации поисковой экспедиции подполковника И. Д. Бухгольца «за песошным золотом» и строительство Ямышевской крепости. Разницу в 33926 руб. сибирский губернатор обещал «отдать товарами вскорости».

Однако прошение осталось без удовлетворения, более того, по результатам проведённого «аудита» бухгалтерских книг Сибирской губернии 11 января 1719 г. князь был уволен с должности губернатора и взят под стражу. 18 января для ведения расследования в Сибирь лично Петром I был направлен лейб-гвардии майор И. М. Лихарев, на тот момент герой Северной войны, а впоследствии – основатель г. Усть-Каменогорска и губернатор Архангельской губернии. Лихарев получил от царя достаточно чёткую инструкцию: «Ехать тебе в Сибирь и там розыскать о худых поступках бывшего 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» [16].

Главной задачей было подтверждение сведений о казнокрадстве и издоимстве князя Гагарина, изложенных в доносах фискалов, а также проверка гипотезы об открытии Гагариным и Бухгольцем золотоносных месторождений и сокрытии их от государя. Лихареву надлежало «...трудитца всеми мерами освидетельствовать, по сказкам помянутого Гагарина и подполковника Бухгольца, о золоте эркецком: подлинно ли оно 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 дойти до Зайсана озера...» [16].

Майор И. М. Лихарев выполнил все инструкции и, судя по результатам исследований отечественных историков, вскрыл ещё одну сторону деятельности сибирского губернатора, которая могла быть квалифицирована как государственная измена, что окончательно поставило крест на карьере и жирную точку на жизненном пути князя М. П. Гагарина.

Учитывая былую благорасположенность, привязанность и высокое доверие царя к князю Матвею, а также известные случаи прощения Петром I примеров гораздо более масштабного казнокрадства со стороны «птенцов его гнезда», можно было бы предположить, что и факты гагаринских хищений могли бы быть прощены царём, если бы похищенное имущество просто присваивалось губернатором Сибири.

Однако из факта, что князь М.П. Гагарин финансировал из казённых средств содержание более 2000 пленных шведских солдат, сосланных в Тобольск в 1710–1713 гг., выросла довольно популярная конспирологическая версия о том, что Гагарин вынашивал идею создания собственной высокопрофессиональной сибирской армии. С помощью которой якобы он хотел отделить Сибирь от Российской империи и основать автономное Сибирское королевство. Видимо, именно эта версия, истинность которой признал под пытками сам несостоявшийся «сибирский король», и определила судьбу Гагарина, одной из знаковых фигур петровской эпохи.

* * *

Как показывает изучение источников и материалов исторических исследований, ассоциировать институт военных аудиторов петровского времени и современный институт аудита финансовой отчётности 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. Нестерова, по иронии судьбы казнённого в январе 1724 г. по обвинению в казнокрадстве и взяточничестве.

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 д. э.н., профессора С. М. Бычковой [17]. Использование бухгалтерских регистров и документов, а также устных и письменных свидетельств счётных работников в каче-

стве доказательств вины «фигурантов безгласных дел» подняло процедурную составляющую экономических исследований на качественно новый уровень.

Получил развитие в системе фискалитета и приём использования так называемых смешанных доказательств, когда конкретный факт или событие проверяются с использованием информации, получаемой в разной форме, на разных носителях от различных источников. Апробация данного приёма, вероятно, была спровоцирована возникновением идеи о надёжности доказательств, их количестве и надлежащем характере – главных свойствах аудиторских доказательств, на результатах оценки которых основывают современные аудиторы своё профессиональное суждение о достоверности проверенной бухгалтерской отчётности.

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 казённых средств на содержание пленных шведов), подтверждение (доносов провинциал-фискалов данными расходных таблиц), пересчёт (арифметическая проверка данных расходных книг и таблиц), равно как и аналитические процедуры (оценка тождественности показателей различных учётных регистров Сибирской губернии и Российской империи, а также данных первичных документов).

Приведённые 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.

Литература

1. Баранов П. П. Угроза утраты институционального статуса аудиторской деятельности в условиях стагнации теории аудита // Сибирская финансовая школа. – 2012. – № 6 (95). – С. 144–149.
2. The dozy watchdogs // The Economist. – 2014. – 13 дек.

3. *Елифанов П. П.* Военно-уставное творчество Петра Великого // Военные уставы Петра Великого / Под ред. Н. Л. Рубинштейна. – М.: Изд-во Государственной Библиотеки СССР, 1946. – С. 5–42.
4. *Пётр I.* Табель о рангах всех чинов, воинских, статских и придворных, которые в котором классе чины; и которые в одном классе, те имеют по старшинству времени вступления в чин между собою, однако ж воинские выше прочих, хотя б и старее кто в том классе пожалован был // 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.
5. *Акишин М. О.* У истоков юридической профессии в России: военные аудиторы Петра Великого // Ленинградский юридический журнал. – 2009. – № 2 (16). – С. 117–131.
6. *Шеремет А. Д., Суйц В. П.* Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 352 с.
7. *Новикова Т. Ю., Королёва Г. А.* Аудит: Раздел 1. Теория аудита: учебное пособие / Т. Ю. Новикова, Г. А. Королёва; Яросл. гос. ун-т. – Ярославль: ЯрГУ, 2005. – 128 с.
8. *Серов Д. О.* Пётр I как судебный деятель // Вестник НГУ. Серия: История, филология. – 2007. – Т. 6. Выпуск 1: История. – С. 28–34.
9. *Серов Д. О.* Судебная реформа Петра I: Историко-правовое исследование. Монография. М.: ИКД «Зерцало-М», 2009. – 488 с.
10. *Паутов А. Д.* Институт фискалов в отечественной историографии // Актуальные проблемы отечественной истории XVI – начала XX вв.: межвуз. сб. науч. тр. Вып.3. – Омск, 2006. – С.46–56.
11. *Аминова Э. М.* Финансовый контроль в России: история и современность // Право и управление. XXI век. – 2011. – № 2 (19). – С.48–55.
12. *Чекурда Е. А.* К вопросу о происхождении института фискалата в России // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2014. – № 3 (40). – С.40–45.
13. *Шебалдина Г. В.* Заложники Петра I и Карла XII. Повседневный быт пленных во время Северной войны. – М.: Ломоносовъ, 2014.
14. *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.
15. *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, 2005. – С.51–60.
16. *Черных С. Е.* Начало положила крепость. Сборник статей, очерков / Управление архивами Восточно-Казахстанской области, государственный архив Восточно-Казахстанской области; Сост. Л. П. Рифель. Усть-Каменогорск, 2004. – 67 с.
17. *Бычкова С. М.* Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998.