

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ, УЧЕТА, АУДИТА И СУДЕБНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

УЧЕБНИК ДЛЯ БАКАЛАВРИАТА И СПЕЦИАЛИТЕТА

Под общим руководством доктора юридических наук,
профессора, академика РАЕН **В. В. Ершова,**

Под редакцией доктора юридических наук
Е. М. Ашмариной

2-е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом высшего образования в качестве
учебника для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по юридическим, экономическим направлениям*

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru

Москва ■ Юрайт ■ 2019

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
П68

Ответственный редактор:

Ашмарина Елена Михайловна — доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой правового обеспечения экономической деятельности Российского государственного университета правосудия. Действительный член Российской академии естественных наук, главный редактор научно-информационного журнала «Вопросы экономики и права».

Под общим руководством доктора юридических наук, профессора, академика РАЕН **В. В. Ершова**.

Рецензенты:

Ручкина Г. Ф. — доктор юридических наук, профессор, руководитель Департамента правового регулирования экономической деятельности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации;

Рождественская Т. Э. — профессор, доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права Московского государственного юридического университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА).

П68 **Правовое обеспечение контроля, учета, аудита и судебно-экономической экспертизы** : учебник для бакалавриата и специалитета / под общ. рук. В. В. Ершова; под ред. Е. М. Ашмариной. — 2-е изд., пер. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 299 с. — (Серия : Бакалавр и специалист).

ISBN 978-5-534-09038-3

В учебнике изложены предмет, методология, нормативные акты, регулирующие отношения в этих областях и др. Каждая глава снабжена перечнем компетенций, перечнем вопросов; представлен список литературы по всему курсу.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

Учебник адресован бакалаврам, магистрантам, аспирантам, преподавателям, слушателям системы подготовки и повышения квалификации управленческих кадров, специалистам по направлению подготовки «Судебная экспертиза», в том числе студентам дистанционной формы обучения, а также преподавателям высших учебных заведений.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73



Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».

ISBN 978-5-534-09038-3

© Коллектив авторов, 2015
© Коллектив авторов, 2019, с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2019

Оглавление

Сведения об авторах	7
Принятые сокращения.....	8
Предисловие	12
Введение.....	13

Раздел I ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О КОНТРОЛЕ, УЧЕТЕ И АУДИТЕ

Глава 1 Некоторые вопросы истории и теории контроля, учета и аудита	19
1.1. Краткая история становления учета.....	20
1.2. Взаимосвязь теории учета с другими науками.....	23
1.3. Исторические аспекты возникновения и развития аудита	25
1.4. Учет и аудит в системе финансового контроля	28
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>33</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>33</i>
Глава 2 Правовые аспекты финансового контроля	34
2.1. Понятие и принципы финансового контроля	34
2.2. Формы и методы финансового контроля	39
2.3. Виды финансового контроля	44
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>52</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>52</i>
Глава 3 Виды учета и аудита	53
3.1. Виды учетных систем	54
3.2. Финансовый учет и его система	58
3.3. Классификация видов аудита	60
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>67</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>67</i>

Раздел II ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 4 Теоретические основы системы бухгалтерского учета	71
4.1. Предмет бухгалтерского учета.....	71
4.2. Краткая характеристика Плана счетов бухгалтерского учета.....	73
4.3. Методы бухгалтерского учета.....	78

4.4. Документирование.....	79
4.5. Оценка	82
4.6. Счета бухгалтерского учета	85
4.7. Двойная запись.....	89
4.8. Инвентаризация.....	92
4.9. Калькуляция	93
4.10. Бухгалтерский баланс	96
4.11. Бухгалтерская отчетность	101
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>104</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>104</i>
Глава 5 Правовое регулирование бухгалтерского учета.....	106
5.1. Система правового регулирования бухгалтерского учета.....	106
5.2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».....	108
5.3. Положения по бухгалтерскому учету, действие которых распространяется на наиболее широкий круг субъектов экономической деятельности	114
5.4. Положения по бухгалтерскому учету, регулирующие правила оценки отдельных объектов бухгалтерского учета	119
5.5. Положения по бухгалтерскому учету, регулирующие правила отражения информации в отдельных сегментах экономической деятельности.....	122
5.6. Положения по бухгалтерскому учету, устанавливающие допуски, способные повлиять на экономическую деятельность организации в будущем.....	125
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>127</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>127</i>

Раздел III

ОСНОВЫ ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АУДИТА И АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 6 Правовое регулирование аудиторской деятельности	131
6.1. Общие положения об аудите и аудиторской деятельности	132
6.2. Правовая сущность саморегулирования и государственного регулирования в сфере аудиторской деятельности.....	136
6.3. Правовой статус субъектов аудиторских правоотношений	143
6.4. Система правового регулирования аудита и аудиторской деятельности в Российской Федерации	150
6.5. Стандартизация аудиторской деятельности	154
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>160</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>160</i>
Глава 7 Правовая регламентация техники аудита.....	161
7.1. Основные этапы проведения аудиторской проверки.....	161
7.2. Аудиторские процедуры, применяемые в ходе проверки	168
7.3. Аудиторское заключение	177
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>182</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>182</i>

Раздел IV

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА И АУДИТА В НАЛОГОВОЙ, БЮДЖЕТНОЙ, БАНКОВСКОЙ СФЕРАХ

Глава 8 Особенности правового регулирования учета и аудита в области налоговой деятельности.....	185
8.1. Налоговый учет: понятие, объекты, методология	185
8.2. Правовое регулирование налогового учета	190
8.3. Правовые аспекты налогового аудита.....	195
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>199</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>200</i>
Глава 9 Особенности правового регулирования учета и аудита в области бюджетной деятельности.....	201
9.1. Бюджетный учет: понятие, объекты, методология	202
9.2. Правовое регулирование бюджетного учета	207
9.3. Правовые основы аудита в государственном секторе	211
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>217</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>217</i>
Глава 10 Особенности бухгалтерского учета и аудита в банковской сфере	218
10.1. Правовое регулирование бухгалтерского учета в банковской сфере.....	219
10.2. Правовое регулирование банковского аудита	223
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>229</i>
<i>Задания для самопроверки.....</i>	<i>229</i>

Раздел V

УЧЕТ, АУДИТ И СУДЕБНАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК СПОСОБЫ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ. СУДЕБНО- ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Глава 11 Учет и аудит как необходимые элементы научного управления экономикой	233
11.1. Роль публичного контроля в управлении экономикой	234
11.2. Учет и аудит как инструменты контрольной деятельности (на примере финансового контроля).....	237
11.3. Деликты в сфере экономики и финансов	240
<i>Краткие выводы.....</i>	<i>244</i>
<i>Вопросы и задания для самопроверки.....</i>	<i>244</i>
Глава 12 Основы правового обеспечения судебно-экономической экспертизы.....	246
12.1. Правовые основы экономических экспертиз	247
12.2. Виды судебно-экономических экспертиз: предметный, объектный и методологический состав	256
12.3. Правовой статус эксперта-экономиста и экспертного заключения..	270

12.4. Органы судебно-экономической экспертизы.....	285
<i>Краткие выводы.....</i>	289
<i>Задания для самопроверки.....</i>	290
Заключение.....	291
Рекомендуемая литература	294
Новые издания по дисциплинам	
«Бухгалтерский учет» и «Аудит»	297

Сведения об авторах

Ашмарина Елена Михайловна, доктор юридических наук, профессор — введение; параграфы 1.1, 1.2, 3.1, 3.2; гл. 5, параграфы 8.1, 8.2, 11.2, 11.3.

Артемов Николай Михайлович, доктор юридических наук, профессор — параграфы 1.4, 11.1.

Быля Александр Борисович, кандидат юридических наук, доцент — гл. 4.

Гизатуллин Файзи Карамович, кандидат юридических наук — гл. 10.

Иванова Елена Сергеевна, кандидат юридических наук — параграф 8.3.

Карташов Александр Викторович, кандидат юридических наук, доцент — параграфы 9.1, 9.2.

Терехова Елена Владиславовна, кандидат юридических наук — параграф 1.3, гл. 2, параграф 3.3, гл. 6, 7.

Чадин Максим Валерьевич, кандидат юридических наук — гл. 12.

Шохин Сергей Олегович, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ — параграф 9.3, заключение.

Принятые сокращения

1. Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ)

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 24.07.2002 № 95-ФЗ

БК РФ — Бюджетный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая — Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ; часть вторая — Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья — Федеральный закон от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая — Федеральный закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ

ГПК РФ — Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 14.11.2002 № 138-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях — Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая — Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая — Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ

УПК РФ — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ

Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» — Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности»

Федеральный закон «Об акционерных обществах» — Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»

Федеральный закон «О некоммерческих организациях» — Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности» — Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»

Федеральный закон «О Банке России» — Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»

Федеральный закон «Об автономных учреждениях» — Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях»

Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» — Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» — Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»

Федеральный закон «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований» — Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» — Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Федеральный закон «О Счетной палате РФ» — Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»

Федеральный закон «О парламентском контроле» — Федеральный закон от 07.05.2013 № 77-ФЗ «О парламентском контроле»

приказы Минфина России от 24.10.2016 № 192н и от 09.11.2016 № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»

приказ Минфина России от 09.03.2017 N 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг»

приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н — приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н — приказ Минфина России от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н — приказ Минфина России от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»

приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н — приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»

Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций — Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (одобрены Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012, протокол № 6)

Кодекс профессиональной этики аудиторов — Кодекс профессиональной этики аудиторов (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4)

2. Органы власти

Банк России — Банк России

Казначейство России — Федеральное казначейство Министерства финансов Российской Федерации

Минздрав России — Министерство здравоохранения Российской Федерации

Минобороны России — Министерство обороны Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минэкономразвития России — Министерство экономического развития Российской Федерации

Минюст России — Министерство юстиции Российской Федерации

Росфинмониторинг — Федеральная служба по финансовому мониторингу

Счетная палата — Счетная палата Российской Федерации

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФСБ России — Федеральная служба безопасности

ФТС России — Федеральная таможенная служба

3. Прочие сокращения

абз. — абзац (-ы)

г. — год (город)

гл. — глава (-ы)

ЖКХ — жилищно-коммунальное хозяйство

МСФО — Международные стандарты финансовой отчетности

НДС — налог на добавленную стоимость

НПО — налог на прибыль организаций

ОАО — открытое акционерное общество

ООН — Организация Объединенных Наций

ООО — общество с ограниченной ответственностью

п. — пункт (-ы)

ПБУ — положение по бухгалтерскому учету

подп. — подпункт (-ы)

ПСАД — правило (стандарт) аудиторской деятельности

разд. — раздел (-ы)

РФ — Российская Федерация

СБЭ — судебно-бухгалтерская экспертиза

СМИ — средства массовой информации

СНГ — Содружество Независимых Государств

СРО — саморегулируемые организации

ст. — статья (-и)

СТЭ — судебно-товароведческая экспертиза

СФЭЭ — судебная финансово-экономическая экспертиза

СЭЭ — судебно-экономическая экспертиза

УСН — упрощенная система налогообложения

ф. — форма

ФПСАД — федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

ФСАД — федеральные стандарты аудиторской деятельности

ч. — часть (-и)

Предисловие

Судебная реформа 2014 г. прежде всего объединила Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ в единую высшую судебную инстанцию — Верховный суд Российской Федерации. При этом в Верховном Суде РФ ст. 3 Федерального конституционного закона от 05.02.2014 № 3-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации» предусмотрено создание Судебной коллегии по экономическим спорам. В процессе проведения судебной реформы большое внимание также уделяется разрешению проблем судоустройства, судопроизводства, укреплению независимости судов, повышению квалификации судей и других работников судебной системы России. В частности, планируется подготовка и принятие нового ГПК РФ, регулирующего судопроизводство в судах общей юрисдикции и арбитражных судах. Кроме того, на наш взгляд, необходимо подготовить и принять федеральный закон «О формах международного и национального права, реализующихся в России».

Представляется, что с позиции интегративного правопонимания реализующееся в России право выражается в принципах и нормах, которые содержатся в единой и многоуровневой системе форм международного и национального права. В качестве элементов международного и национального права прежде всего возможно выделить основополагающие принципы международного права, международные договоры, обычаи международного права, основополагающие принципы российского права, нормативные правовые акты, нормативно-правовые договоры и обычаи российского права.

В соответствии с Федеральной целевой программой «Развитие судебной системы России на 2013—2020 годы», принятой постановлением Правительства РФ от 27.12.2012 № 1406, предполагается повысить доступность правосудия для граждан. В том числе одной из задач является внедрение в судебную систему судебно-экспертной деятельности, в частности, судебно-экономической экспертной деятельности.

В связи с изложенными правовыми аргументами считаю, что учебник «Правовое обеспечение контроля, учета и аудита, судебно-экономической экспертизы» в современной России является теоретически актуальным и практически необходимым.

Ректор Российской академии правосудия



В. В. Ершов

Введение

Учитывая актуальные вызовы и новации настоящего времени в учебнике системно и логически последовательно рассмотрено правовое регулирование отношений в следующих сферах экономической деятельности: 1) контрольной, 2) учетной, 3) аудиторской и 4) судебно-экономической экспертной.

Постоянное совершенствование указанных сфер деятельности связано с процессом формирования в современной России рыночной экономики, ее последовательной интеграцией в мировые рынки, потребностью в наличии достоверной единообразно читаемой информации (в виде отчетности, которая в отдельных случаях подвергается обязательному аудиту), а также необходимостью грамотного, квалифицированного и профессионального контроля, в частности, аудиторского и публичного экономического контроля с использованием методологии, например, судебно-экономической экспертизы.

Настоящий учебник содержит краткую характеристику отношений в области контроля (инструментами которого являются учет и аудит), а также развернутый анализ судебно-экономической экспертизы (которая проводится на основе учета и аудита). Таким образом, соблюдается логическая последовательность предлагаемого материала, а именно: контроль, учет, аудит, судебно-экономическая экспертиза.

Исходя из системного подхода к различным аспектам общественной жизни, следует принимать во внимание, что учет в материальном смысле представляет собой сложную систему, состоящую из совокупности объектов (предмета), подлежащих учету, и методов, с помощью которых предмет реализуется.

Таким образом, учетная система как экономическая категория (в материальном смысле) — это модель, или предмет, который представляет собой множественность объектов учета и методологии, которая используется в учетном процессе.

В то же время внешней формой выражения вышеуказанной модели (учетная система как правовая категория) являются учетные системы, закрепленные в виде различных нормативных актов.

Непосредственная связь контроля, учета и аудита проявляется в том, что процедуры, осуществляемые в ходе аудиторской деятельности направлены на осуществление контроля за соответствием финансовых показателей (полученных на основе применения моделей учета)

и результатов экономической деятельности ее субъектов (как публичных, так и частных) требованиям действующего законодательства.

Учет и аудит следует рассматривать как важнейшие элементы финансового контроля, поскольку аудит является негосударственным финансовым контролем, а учет — внутрихозяйственным.

Следует обратить внимание на то, что правовое регулирование указанных сегментов общественных отношений (контроль, учет, аудит и судебно-экономическая экспертиза) в настоящее время находится в процессе развития и еще далеко от совершенства. Причина заключается в том, что законодательство, содержащее соответствующие нормы, носит комплексный характер, т.е. включает в себя нормы различных отраслей отечественного права. Это побуждает ученых-правоведов к поиску целостного правового поля, в которое должны войти основы правового регулирования всех общественных отношений в области экономической деятельности («Экономическое право Российской Федерации»).

Хотя правовое регулирование целостных отношений в области учета и аудита до сих пор носит фрагментарный характер, фактическое существование общественных отношений в этих сферах и их социальная значимость привели к необходимости правовой регламентации, что имело следствием становление и развитие соответствующей правовой базы (законодательства). Таким образом, нормативная практика опередила научные исследования.

Очевидно, что такая ситуация не может быть признана позитивным явлением и сказывается отрицательно на правоприменении в этой сфере, что выражается в наличии пробельности в законодательстве, конкуренции норм, отсутствии их корреспонденции.

Итак, отношения в сфере учета и аудита непосредственно связаны с экономическим (в том числе, финансовым) контролем во всех видах, формах и методах его проявления. Учет является основой научного управления экономическими процессами, поскольку представляет собой первооснову не только финансово-экономического контроля, но и мониторинга. В связи с этим в учебнике делается акцент на роль учета и аудита как элементов финансово-экономического контроля в процессе научного управления экономикой в целом. В завершении излагаемого курса подробно рассматривается один из методов экономического контроля — экономическая экспертиза.

Проводимая в России судебная реформа предполагает необходимость разрешения экономических судебных споров, в том числе с применением информации, полученной на основе учета, аудита и, в необходимых случаях, и результатов судебно-экономической экспертизы.

Учебник «Правовое обеспечение контроля, учета и аудита, судебно-экономической экспертизы» структурирован таким образом, чтобы раскрыть историю становления и понятия контроля, учета и аудита, их предмет и методологию для наиболее полного усвоения системы правового регулирования изучаемых отношений, формирования представле-

ний о некоторых особенностях правового регулирования в отдельных сферах экономической жизни (бюджетной, налоговой, банковской), а также о перспективах и направлениях развития действующего российского законодательства, в том числе на основании рецепции международного и зарубежного права и законодательства.

В результате изучения дисциплины обучающийся должен:

знать

- терминологию и основные понятия правового обеспечения контроля, учета, аудита, судебно-экономической экспертизы;
- систему правового обеспечения контроля, учета, аудита, судебно-экономической экспертизы;
- правовое положение лиц, участвующих в рассмотренных отношениях;

уметь

- грамотно квалифицировать правоотношения, возникающие в ходе контрольной, учетной и аудиторской деятельности и при проведении мероприятий судебно-экономической экспертизы;
- применять нормативные акты, регулирующие рассмотренные сферы экономической деятельности;
- самостоятельно развивать знания в области правового обеспечения контроля, учета, аудита, судебно-экономической экспертизы;

владеть

- навыками оперирования основными понятиями, используемыми в законодательстве о контроле, учете, аудите, судебно-экономической экспертизе;
- навыками анализа нормативных правовых актов, регулирующих рассмотренные правоотношения в области правового обеспечения контроля, учета, аудита, судебно-экономической экспертизы.

Учебник полезен также и для работников представительных и исполнительных органов власти, органов управления, финансовых работников, бухгалтерам широкого профиля, так как дает возможность более квалифицированно ориентироваться в том массиве информации в области правового обеспечения контроля, учета, аудита и экономической экспертизы в современном мире.

Раздел I

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О КОНТРОЛЕ, УЧЕТЕ И АУДИТЕ

В настоящем разделе последовательно рассмотрены вопросы возникновения и становления таких явлений общественной жизни, как учет, аудит (понятия и классификации), а также их связь с финансовым контролем (краткую историю его развития); приведены различные классификации указанных явлений (учет, аудит, контроль).

Глава 1

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ИСТОРИИ И ТЕОРИИ КОНТРОЛЯ, УЧЕТА И АУДИТА

В результате освоения материалов данной главы студент должен:

знать

- историю становления учета;
- взаимосвязь теории учета с другими науками;
- историю возникновения и развития аудита;
- понятие, цели и задачи финансового контроля;

уметь

- анализировать соотношение теории бухгалтерского учета с отдельными направлениями иных наук;
- формулировать признаки аудита и аудиторской деятельности;
- характеризовать содержание принципов финансового контроля;
- классифицировать виды финансового контроля;
- определять формы и методы финансового контроля;

владеть

- навыками оперирования основными понятиями в области учета, аудита, финансового контроля.

Ключевые термины: «учет», «бухгалтерский учет», «аудит», «аудиторская деятельность», «финансовый контроль».

Учетные системы, рассматриваемые в материальном смысле, непосредственно связаны с учетной деятельностью, в процессе которой они реализуются. Исторически, те или иные особенности объектов и методов приводили к исчезновению ранее применявшихся моделей и рождению новых. Учетный процесс (учетная деятельность) известен с древних времен. Учет возник в обществе не по чьей-то прихоти, а вследствие самых насущных нужд: нельзя вести хозяйство без меры, веса, счета, не сопоставляя доходы с расходами, не добиваясь превышения первых над вторыми. Это было важно всегда, во все времена и при всех общественно-экономических формациях. Счет возник тогда, когда у человека, во-первых, появилось что считать, а во-вторых, когда он научился отвлекаться от всех других свойств пересчитываемых предметов, кроме числа.

Счетный процесс предполагал стремление к его единообразию и породил необходимость в наличии контрольных мероприятий за его осуществлением. Так возникает аудит.

Прообраз аудита возник во времена глубокой древности. Еще в Римской империи осуществлялся контроль за государственными бухгалтерами на местах. В Средневековье следы аудита можно обнаружить в англоязычных странах.

В России звание аудитора было введено Петром I. Однако чаще аудиторов в России тех времен называли присяжными бухгалтерами.

1.1. Краткая история становления учета

Степень развития любой науки всегда определяется уровнем изученности ее истории. Так, например, история бухгалтерского учета насчитывает около шести тысяч лет. Неотъемлемой частью этой истории была эволюция бухгалтерского учета, его практики и теории. Многие столетия бухгалтерский учет был простым практическим действием; его развитие привело к возникновению теории. Считается, что прообраз учета возник в эпоху палеолита, когда отдельные индивиды начали осознавать себя в обществе. Учет того периода мог вестись с помощью таких подручных средств, как камушки и ракушки. Не сразу человек перешел и на десятичную систему исчисления, первоначально осознавая такую последовательность, как один, два, много... (двоичная система исчисления).

Например, в Древнем Китае, за 22 века до н.э. проводилась перепись имущества и населения, материалы которой использовались государством в военных и фискальных целях.

Ученые полагают, что возможны три варианта ответа на вопрос, когда возникла бухгалтерия:

1) примерно 6000 лет назад. Наиболее древние цивилизации (восточные деспотии), чье экономическое процветание базировалось не на случайностях военной добычи, а на поддержании систем орошения (эти государства возникали возле рек), имели организованную и разветвленную хозяйственную и административную систему. Именно в этот момент началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни. Первые следы развитых систем учета были найдены в долинах рек Нил, Тигр, Евфрат, и основным учетным приемом было сличение документального и фактического наличия предметов труда и быта древних людей (инвентаризация).

Позже, учет (фиксация данных) начинает развиваться вместе с письменностью (экономика Античной Греции характеризовалась активной торговлей). Еще в позапрошлом тысячелетии в Греции появляется банковское дело, требующее абстрактных расчетов. Во времена расцвета Древнего Рима учет начинает подкрепляться правовой основой (известно, что своим становлением и развитием право обязано культуре этого государства). Римская терминология составляет основу современного бухгалтерского учета, в частности понятия: «дебет», «кредит», «сальдо», «депозит», «акцепт» и т.д.;

2) 500—600 лет назад. В Средние века в учете стали возникать счета и накопительные регистры — журналы хозяйственных операций. В 1494 г. вышла книга итальянского ученого Луки Пачоли (1415—1517) «Сумма арифметики, геометрии, учение о пропорциях и отношениях», где была следующим образом описана учетная процедура: «каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован непременно дважды в специально созданной системе учетных координат: по дебету одного и кредиту другого счета». Пачоли считается родоначальником бухгалтерского учета. В XI Трактате он сформулировал цели учета: ведение своих дел в должном порядке, чтобы можно было получить сведения как относительно долгов, так и требований. Итак, уже в первой бухгалтерской работе подчеркивалось, что учет ведется в целях оперативного выявления долгов и требований (юридическая природа учета) и надлежащего устройства своих дел (экономическая природа учета).

Таким образом, возникла двойная запись, и учет приобрел вид логически построенной системы. Позже происходит деление счетов на синтетические и аналитические (Ф. Гаратти, 1688 г.). В 1606 г. французские счетоводы внедрили в хозяйственную практику первичные учетные документы. С тех пор первичный документ служит основой бухгалтерского учета. В XVII в. в бухгалтерском учете появляется понятие баланса;

3) 150 лет назад. В середине XIX в. появляются первые теоретические конструкции учета. Коренным образом меняется характер представлений об учитываемых объектах. В этот период времени на первый план выходит американская школа бухгалтерского учета. Объектом учета становятся уже не факты хозяйственной жизни, а информация о них. Так, в 1970 г. Американский институт присяжных бухгалтеров установил, что функция учета состоит в обеспечении количественной информации о хозяйствующих субъектах в целях использования этой информации для принятия управленческих решений.

Становление бухгалтерского учета в России относится к эпохе Петра I, который много сделал для цивилизации России, в том числе для развития бухгалтерского учета. Петру I принадлежит заслуга введения в оборот в 1710 г. термина «бухгалтер», обозначавшее «лицо, осуществлявшее бухгалтерский учет» и имевшее происхождение от нем. *buchhaltung* — «бухгалтерия, счетоводство». Большое значение имеет учет того времени на уральских металлургических заводах (промышленный учет). В начале XVIII в. в России были введены сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни, регулярность проведения инвентаризации и составления отчетности, более совершенная методика исчисления затрат.

Двойная запись, применяемая в бухгалтерском учете, была введена в Россию М. Д. Чулковым (1740—1792). В 1877 г. И. Ф. Валицкий делает попытку применения бухгалтерских счетов для учета всего национального имущества России, включая ее природные богатства. А в 1883 г. А. В. Прокофьев издает книгу «Курс двойной бухгалтерии».

Итак, видно, что история бухгалтерского учета многоаспектна. Она насчитывает много веков и отражает как национальные традиции (на ранних этапах становления учета), так и стремление ученых различных стран к взаимному обогащению теории бухгалтерского учета (начиная с Л. Пачоли).

На протяжении последних веков в мире возникали и обособлялись разные национальные школы бухгалтерского учета. Ученые обычно выделяют четыре основные школы бухгалтерского учета:

1. Итальянская школа, представившая юридическую значимость бухгалтерского учета.

2. Французская школа, предлагавшая сугубо экономическую трактовку бухгалтерского учета.

3. Немецкая школа, сформировавшая математическо-процедурные аспекты.

4. Англо-американская, сделавшая акцент на психологическом и управленческом аспектах бухгалтерского учета.

Российская школа бухгалтерского учета всегда стремилась к синтезу передовой европейской мысли, сохраняя при этом свою национальную процедурную специфику.

Однако к середине прошлого столетия в результате интеграционных процессов экономик различных стран становится очевидной необходимость в наличии единообразно читаемой бухгалтерской информации. Появление мирового рынка капитала, деятельность транснациональных корпораций поставили вопрос об унификации национальных систем бухгалтерского учета. Возникает тенденция стандартизации (гармонизации и унификации) процедур бухгалтерского учета. Прежде всего речь идет о бухгалтерской (финансовой) отчетности, как информации, необходимой для единообразного понимания многонациональным контингентом заинтересованных пользователей с целью принятия управленческих решений.

Таким образом, в бухгалтерском сообществе началось движение к международным стандартам финансовой отчетности и аудиторской деятельности, а также к гармонизированным этическим нормам этой профессии. Важнейшими новациями является создание профессиональных международных организаций: Международной федерации бухгалтеров (IFAC) в 1977 г.; Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) в 1973 г. и др. В России формируется система саморегулируемых объединений бухгалтеров; система профессиональной аттестации, организация общественного контроля за профессиональной деятельностью и т.д.

Завершая краткий исторический экскурс отметим, что следует согласиться с мнением о том, что «без исключения все культурные народы достигли апогея своего величия только путем порядка и методы в счетоводстве и администрации. Счетный же беспорядок был всегда причиной того, что народы останавливались в своем развитии; он приводил к расточению плодов их труда, к возвышению налогов, к финансовым

и военным бедствиям, ко всеобщему обеднению, взаимной ненависти, к ослаблению принципа авторитарности, к деморализации дурно управляемых масс и т.д.»¹. Следует согласиться также и с тем, что «счетный порядок, частный и государственный — необходимое основание социального порядка; общество может процветать, прогрессировать и достигнуть лучшего будущего только путем порядка, и пока этот вопрос не будет улажен, истина, справедливость, правосудие останутся лишь словами»². Итак, можно утверждать, что если в том или ином социальном сообществе присутствовали элементы хозяйственной деятельности, то они предполагали наличие счетного порядка, который представлял собой прообраз современной учетной системы (ее модели).

1.2. Взаимосвязь теории учета с другими науками

Теория учета (как любая другая наука) может быть определена, как совокупность научных взглядов на ее предмет.

Изначально, как видно, учет играл исключительно практическую роль. Однако с развитием человеческой мысли (с появлением элементов абстракции), стали складываться основные научные концепции, парадигмы (схемы) и школы.

Считается, что примерно до XIII в. встречается единая парадигма бухгалтерского учета, основанная на применении таких методов, как, например, счета, инвентаризация. В учете XIV—XV вв. ученые указывают на наличие трех взаимосвязанных парадигм:

— *униграфический учет* — информационное зеркальное отражение и воспроизведение отдельных хозяйственных процессов в соответствующих этим процессам натуральных (позже денежных) измерителях;

— *диграфический учет* (XVI — первая половина XX в.) допустил отдельные элементы абстракции с целью ухода от механического отражения бесчисленных фактов в пользу выделения наиболее существенных, а также заведомое искажение частного с целью более полного и точного отображения целого. Диаграфизм служил тому, чтобы поток фактов хозяйственной жизни мог быть превращен в систему понятий и инструмент управления;

— *камеральный учет* существовал параллельно с униграфическим и диграфическим и предполагал учет денежных средств в кассе, а также предстоящих доходов и расходов.

Со второй половины XX в. парадигма учета меняется в направлении усиления роли его абстрактной составляющей, а именно акцент все больше смещается от собственно регистрации фактов в направлении существенной информации об этих фактах. Не случайно уже первое

¹ Цит. по: Ашмарина Е. М. Общие положения об учетных системах и основах их правового регулирования // Вопросы экономики и права. 2012. № 8. С. 136.

² Цит. по: Ашмарина Е. М. Указ. соч.

легальное определение бухгалтерского учета, данное в ст. 1 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹, гласило, что бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций и отраженных в определенной системе счетов бухгалтерского учета. Все имущество и обязательства, а также хозяйственные процессы отражаются в бухгалтерском учете в денежном выражении.

Далее кратко рассмотрим соотношение теории бухгалтерского учета и отдельных направлений иных наук.

Теоретические положения бухгалтерского учета основаны прежде всего на положениях таких смежных наук, как философия (например закон перехода количества в качество прямо указывает на любой производственный процесс) и логика (построение цепочки гипотез и умозаключений), а также экономические и юридические науки, математика.

Так, в основе всех экономических процессов лежит закон стоимости, указывающий на тенденции самопроизвольного перехода капитала из наименее рентабельных отраслей в наиболее рентабельные (экономическая теория). При этом любая из стадий общественного воспроизводства (производство — обмен — распределение — потребление) сопровождается процедурами учета, как информационными потоками об этих процессах на макро- (макроэкономика) и микроуровне (микроэкономика). Финансы как экономическая дисциплина изучает перераспределение публичных фондов денежных средств в масштабах государства (учет бюджетных средств, финансирование, бюджетная роспись — процедуры, непосредственно связанные с бухгалтерским учетом). Процессы аккумуляции — распределения — использования публичных финансов непосредственно связаны с бюджетным учетом.

А нормы права, которые в соответствии с основной доктриной российской юридической науки складываются в отрасли права (первого и второго порядка), призваны устанавливать единообразный подход всех субъектов экономической деятельности к формированию существенной информации об их хозяйственной деятельности, представляющей интерес для всех заинтересованных пользователей. Такие нормы содержатся в информационном, гражданском, предпринимательском, экономическом праве.

Математика является основой для счетных процедур. Можно согласиться с тем, что бухгалтерский учет — это одна из отраслей прикладной математики.

В основе учета также лежит кибернетика. Только на основе научного подхода, проверяя опытным путем результаты экономической

¹ Документ утратил силу с 1 января 2013 г. в связи с принятием Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

деятельности государства и своевременно корректируя неблагоприятные последствия экономической деятельности хозяйствующих субъектов на основе получения соответствующей информации, полученной на основании учета, можно прийти к тому, что будут преобладать регулирующая, в частности стимулирующая, и социальная функции. В результате чего станет возможно экономическое процветание демократического правового государства.

Таким образом, считаем справедливой следующую мысль одного из знаменитых теоретиков бухучета Н. Ф. Дитмара: «Основной закон счетоводства имеет полную аналогию с основными законами других наук: 1) с законом математики, что определенная зависимость нескольких величин между собой выражается уравнением, т.е. соединением знаком равенства двух математических выражений; 2) основным законом химии — неуничтожимость материи (расход в одном месте = приходу в другом); 3) основным законом механики — неуничтожимости энергии (расход энергии = приходу ее); 4) основным законом правовой гражданской жизни (объем права = объему соответствующих обязанностей, и 5) будет основным законом учета хозяйственной жизни (выдача одного счета равняется получению соответствующего другого счета или кратко: выдача = получению)»¹.

1.3. Исторические аспекты возникновения и развития аудита

Аудит — это негосударственный вид финансового контроля, осуществляемый в процессе аудиторской деятельности независимыми лицами, чья квалификация подтверждена государственной аттестацией. Его становление происходило в течение многих сотен лет. Так, примерно в 200 г. до н.э. квесторы (должностные лица, ведавшие финансовыми и судебными делами) Римской империи, осуществляли контроль за государственными бухгалтерами на местах. Отчеты квесторов направлялись в Рим и заслушивались экзаменаторами. Такая практика и породила термин «аудитор» от слова «слушать».

Есть данные о существовании аудита в англоязычных странах в эпоху Средневековья. По некоторым сведениям лондонское Сити подвергалось аудиту по крайней мере уже в XIII в., а в начале XIV в. в числе выборных должностных лиц значились и аудиторы, о чем свидетельствуют архивные документы. Именно в Англии аудит пережил период своего становления, и в 1880 г. Хартией королевы был основан Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, в функции которого входило проведение методической работы и разработка аудиторских стандартов.

В России звание аудитора было введено Петром I (царствовал с 1682 по 1696 г.), которых называли присяжными бухгалтерами. Однако еще

¹ Дитмар Н. Ф. фон. Основы счетоводства (по новой форме). Харьков, 1907. С. 16.

задолго до Петра I были заложены принципы бухгалтерского учета, в том числе проверка всех расчетов дебиторской и кредиторской задолженности, а на государственном уровне существовали функции контроля полноты уплаты налогов, так как доход государства складывался во многом за счет достаточно развитой налоговой системы. При Алексее Михайловиче (царствовал с 1645 по 1676 г.) был создан специальный Приказ счетных дел (упоминается с 1657 г.), систематически проводивший ревизии счетных книг различных ведомств, проверявший выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам.

При Петре I должность аудитора совмещала в себе выполнение некоторых обязанностей делопроизводителя, секретаря, прокурора. Аудиторами в России называли присяжных бухгалтеров. Все три попытки организации института аудита в 1889, 1912 и 1928 гг. оказались неудачными.

Рассматривая историю возникновения аудита в России, необходимо отметить, что в Царской России указанный институт финансово-экономического контроля не был широко развит. Институт проверяющих был первоначально введен в армии, где они занимались делами, связанными с расследованием имущественных споров.

В Санкт-Петербурге 18 октября 1889 г. состоялось учредительное собрание Общества для распространения коммерческих знаний, одной из инициатив которого стала попытка создания Института присяжных бухгалтеров России. Предполагалось, что в него войдут лица, получившие от специально создаваемых окружных комиссий удостоверения об успешно выдержанных экзаменах. Был даже подготовлен устав Института. Но Общество просуществовало до 1917 г., а Институт так и не был создан.

Конец XIX — начало XX в. ознаменовалось возникновением во многих крупных и средних городах общественных организаций бухгалтеров, способствующих распространению знаний, трудоустройству бухгалтеров, однако о возникновении аудита как профессии вопрос не поднимался.

В СССР роль аудита была сведена практически к нулю, так как все контрольные функции оказались переданы компетентным государственным органам. Вместо аудита получил развитие институт ревизии, поскольку в условиях командно-административной системы управления необходим был контроль, направленный на поиск упущений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной сфере деятельности предприятий, ошибок и отступлений в отчетности, выявление и наказание виновных. Аудит в его собственном смысле был не нужен.

В России аудиторская деятельность в современном виде появилась сравнительно недавно, в эпоху перестройки (1985—1991), в связи с экономическими преобразованиями. Упразднение министерств, ведомств, государственного управления во многих областях, переход к рыночной экономике привели к ослаблению влияния государства

и необходимости организации альтернативного контроля. Стихийно начали появляться аудиторские фирмы, прежде всего специализирующиеся на аудите отчетности совместных предприятий, налоговом аудите. В этот период не было никаких документов, регламентирующих данную деятельность. Первым таким нормативным актом, законодательно закрепившим нормы осуществления в России аудита как независимого вневедомственного финансового контроля, явился Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»¹, утвердивший Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Большую роль в процессе дальнейшего становления аудита в России сыграло постановление Правительства РФ от 06.05.1994 № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации»². Данное постановление утверждало «Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности» и «Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности».

В дальнейшем были приняты иные нормативные документы, определившие многие важные аспекты аудиторской деятельности, такие как: основные критерии деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке, порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности и др.

Первым законодательно оформленным документом, определяющим проведение аудита в России и учитывающим отечественную практику деятельности аудиторских фирм в течение 15 лет, явился разработанный на основе международных положений Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»³. Трудно переоценить значение принятия этого Закона, который подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Вместе с тем он нуждался в усовершенствовании, так как не отражал в полной мере ни практику ведущих российских аудиторских организаций, ни мировой опыт в этой области деятельности.

Действующий в настоящее время Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» содержит революционные изменения для российской аудиторской отрасли. Например, отменена система лицензирования аудиторских компаний, введено обязательное членство

¹ Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 13.12.2001 № 1459 «О признании утратившим силу Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»».

² Документ утратил силу в связи с изданием постановления Правительства РФ от 29.12.2010 № 1192 «О признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации по вопросам аудиторской деятельности».

³ Документ утратил силу с 1 января 2011 г. в связи с принятием Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских объединениях, введен единый квалификационный аттестат аудитора, изменены подходы к контролю качества аудиторских услуг, организации обучения и повышения квалификации аудиторов, упорядочена система профессиональных стандартов, введен механизм надзора за аудиторской профессией.

Основной новеллой в рамках Федерального закона «Об аудиторской деятельности» является образование института саморегулирования аудиторской деятельности.

В историческом аспекте появление социально-экономического и одновременно политико-правового института саморегулирования в сфере предпринимательских отношений принято относить к периоду возникновения и развития более крупного юридического института — «купеческого права», первые упоминания о котором относятся к эпохе Александра Македонского, когда в Древней Греции в целях защиты имущественных интересов купцов стали образовываться взаимные и акционерные общества.

Однако возникновение современной модели саморегулирования традиционно связывают со средневековой Западной Европой, местом становления первых объединений купцов и как следствием развития обычного права корпораций, развивавшегося постольку, поскольку отсутствовало государственное регулирование их деятельности.

Термины «саморегулирование» и «саморегулируемая организация» в современном их понимании впервые вошли в оборот как лексико-смысловые единицы в США и Великобритании, что и обусловило ряд присущих им особенностей и закономерностей развития. Интеграция России в международную экономическую систему потребовала не только гармонизации отечественных регулятивных норм с общепризнанными нормами, но и появления новых, а также развития, с учетом национального и зарубежного опыта, существующих институтов регулирования, в том числе и саморегулирования. В России именно в последнее десятилетие идея развития саморегулирования предпринимательской, профессиональной деятельности как эффективного механизма, дополняющего, а иногда и заменяющего государственное регулирование экономики, приобретает все большую актуальность и популярность.

Итак, отметим, развитие аудита в России характеризуется объективными историческими этапами преобразований в государственном управлении, а также правовой регламентацией аудиторского контроля.

1.4. Учет и аудит в системе финансового контроля

Введение рыночных отношений заставляет по-новому взглянуть на функцию учета и аудита как важнейших элементов финансово-экономического контроля, который представляет собой, с одной стороны,

одно из направлений публичной деятельности государства и органов местного самоуправления (финансовый контроль), с другой — самоконтроль, реализуемый бухгалтерскими службами и аудиторскими организациями.

Финансовый контроль (публичный) — это контроль государства и органов местного самоуправления за соблюдением финансовой дисциплины всеми участниками экономических отношений в финансовой и предпринимательской областях хозяйственной деятельности.

Рассмотрим кратко (подробнее в гл. 2) отношения в области финансового контроля в генезисе его исторического становления.

Финансовый контроль (по аналогии с учетом и аудитом) прошел длительный период своего становления и развития еще в рамках докапиталистических формаций. Отдельные его элементы проявились в общественных отношениях рабовладельческого и феодального строя. Как правило, это были общественные отношения, возникающие в связи со сбором налогов, занимавших сугубо подчиненное значение в общих экономических связях натурального хозяйства, и характеризовались они произволом при их установлении и осуществлении «финансового контроля» за ними. Типичным явлением для рабовладельческой и феодальной формации было отождествление доходов и расходов глав государства с государственными доходами и расходами. Лишь в период Римской Республики, когда в политической жизни решающую роль играл Сенат, публичное хозяйство было отделено от частного. Очевидно, что указанные мероприятия проводились на основе применения учетных процедур. В этот же период возникает прообраз аудита.

Придя к власти, буржуазия создает развернутую финансовую систему, отделяет государственную казну от казны государя. Устанавливается строго регламентированная система налогов и сборов, опирающаяся на правила взимания налогов, разработанных А. Смитом. В Англии с 1688 г. установлено, что все налоги могут вводиться только на основе постановления парламента.

Итак, в условиях капитализма возникает развернутая финансовая система, получает свое развитие и финансовый контроль. Появляется непосредственный субъект государственного контроля со стороны парламента: в Англии — Главный контролер и Главный плательщик, во Франции и Италии — Агентные палаты и др. Возникают различные школы учета, а процесс формирования института аудита приближается к его современному пониманию.

Из вышесказанного следует, что содержание контроля, его направленность изменяются в зависимости от уровня развития производительных сил и производственных отношений в обществе. Эти экономические категории могут быть подвергнуты измерительным процедурам и количественной оценке с помощью законоустановленных единообразных моделей учета, принятых на государственном уровне.

Финансовый контроль (в конкретном его значении) — это совокупность действий и операций по проверке финансовых вопросов и связан-