**Содержание:**

1. Формирование профессии современного бухгалтера, специалиста внутреннего и внешнего аудита…………………………………….…....3стр.
2. Критерии выбора и обоснование учетной и балансовой политики на жизненных циклах организации………………………………….16стр.
3. Список используемой литературы……………………………….18стр.

**1.Формирование профессии современного бухгалтера, внутреннего и внешнего аудита**

**Исторические этапы развития**

**бухгалтерского дела в России и экономически развитых странах**

С момента зарождения идеи письменной регистрации фактов эконо­мической жизни в специальных (бухгалтерских) книгах до современного уровня понимания и постановки бухгалтерского дела человечество про­шло большой путь. В силу прагматического характера знаний, накапли­ваемых в данной области, развитие идей проходило не через отрицание, ниспровержение предшествующих взглядов, а в виде упорядочивания существующих основ, но только на новой, более обширной фактологиче­ской базе. В результате такого подхода в систему теоретических знаний включались те концепции, которые оказались востребованными благода­ря своей практической продуктивности.

В развитии бухгалтерского дела можно выделить *пять основных периодов.*

Для **первого периода** (с момента возникновения товарно-денежных отношений до конца XVII века) было характерно:

* появление различных способов регистрации фактов хозяйственной  
  жизни в учетных регистрах (журналах, ведомостях и др.) в виде сис­тематических и хронологических записей;
* мануфактурное производство;
* сосуществование натурального обмена и товарно-денежных отношений.

Венцом периода становления бухгалтерского дела стало широкое ис­пользование ***метода двойной записи.*** Бухгалтерское дело еще не рассмат­ривается как отдельная наука, а курс "Счетоводство" включен отдельным разделом в математику.

Научная разработка двойной записи хозяйственных оборотов и раз­ных способов его применения начинается в конце средних веков, когда в Италии активизировалась жизнь общества и снова стали процветать тор­говля и промышленность, в банках стали появляться и изучаться новые формы счетов. К записям стали применяться новые подходы, подсказан­ные практикой и рекомендованные учеными.

Развитию бухгалтерии во многом способствовало и великое изобрете­ние XV столетия — *книгопечатание,* благодаря которому то, что ранее было достоянием избранных, стало доступным для многих. К концу XV ве­ка двойная запись достигла такой степени развития, что обратила на себя внимание известного математика своего времени *Луки Пачоли —* профессора математики в университетах Венеции, Перуджи и Рима. В 1494 году он опубликовал "Трактат о счетах изаписях", из которого явствует, что ве­нецианские купцы делали записи в трех книгах: *черновой, журнале и**главной,* не считая *копировальной* книги и *инвентарной,* которая содержала подробный перечень активного и пассивного имущества. Следует отметить, что уже в то время существовал обычай предъявлять коммерческие книги для регистрации или скрепы печатью, причем книги должны были быть подписаны и счетоводом.

Л. Пачоли рекомендовал для использования так называемую *аналити­ческую запись* (или аналитический способ), которая требовала больших затрат труда при составлении тех разделов счетов и балансов, которые в наше время обрабатываются чрезвычайно быстро при помощи сводных или синтетических счетов.

Л. Пачоли сам не предполагал, что его имя войдет в историю не как знаменитого для своего времени математика, а как автора трактата, по­мешенного самостоятельным разделом в книге "Итоги всей арифметики, геометрии, учение о пропорциях и отношениях", изданной в Венеции в 1494 году. О значении этого трактата свидетельствует тот факт, что в те­чение нескольких веков им пользовались в Италии, Франции, Англии, Германии как основным руководством по бухгалтерскому делу. А способ двойной записи не потерял своего значения и поныне.

Автором, изложившим правила ведения записей в учетных книгах по двойной системе, был также *Бенедикт Котрульи,* живший в XV веке. Эти правила были сформулированы им в работе "О торговле и частном торгов­це" (середина XV века) в главе "О порядке ведения торговых книг". Однако издано это сочинение было в Венеции лишь в 80-х годах XVI века.

**Второй период** (конец XVII - конец XVIII веков) развития бухгалтер­ского дела приходится на время:

* революционных преобразований в области производства — переход на  
  машинный технологический базис;
* развития разнообразных форм хозяйственных сделок иувеличения  
  объемов как торговых, так финансовых и других операций не только  
  вотдельных странах, но и во всем мире.

Все это не могло не отразиться на деятельности частных хозяйств, кото­рые были вовлечены в общий стремительный поток экономического и общественного прогресса. Для этого периода характерны единообразные подходы к основам систематизации бухгалтерских записей. Так, до сере­дины XVIII века доминировала "Развитая итальянская форма счетоводст­ва". В дальнейшем *Гельвигом* (1774) была предложена "Мемориально-кассовая форма". Счетоведение рассматривается в основном как форма практической деятельности.

**Третий период** (конец XVIII - конец XIX веков) отмечен развитием в промышленности и торговле неизвестных прежде форм финансирования предпринимательства. Появление финансовых рынков ценных бумаг, многочисленные скандалы, связанные с финансовыми аферами, вынуди­ли отдельные страны поставить под государственный контроль и регули­рование системы бухгалтерского учета, учредить институт аудита.

В этот период выходит большое количество работ по бухгалтерскому делу, авторы которых бурно выступают против ограничения счетоводства одной единственной формой. Возникают различные ***теории счетоводст­ва:*** *юридическая* — во Франции, *экономическая —* в Италии, *камеральная* — в Германии. Историческое значение третьего периода, как отмечал выдающийся русский ученый, профессор A.M. Галаган (1879 — 1938), сводилось к тому, что в нем сформировались основные направления в науке счетоведения, по которым и пошло ее дальнейшее развитие. Четвертый период (конец XIX — начало XX веков) по существу стал периодом *становления бухгалтерского дела как области научных знаний. Бол*ьшинство авторов стремились сформулировать теоретические основы бухгалтерского учета; определить область тех явлений, изучение которых составляет объект этой науки.

Одними из первых сделали попытку дать научное определение счетоведения ученые *итальянской школы:*

*Франческо Вилла* (1801 — 1884) считал, что цель счетоводства состоит в том, чтобы:

* контролировать движение ценностей, находящихся в хозяйстве к началу периода;
* отмечать предполагаемые доходы и расходы в связи с фактически­ми доходами и расходами;

*Д. Масса* (1850 — 1918) полагал, что счетоведение является отраслью науки об управлении. Его цель:

* отмечать все хозяйственные операции
* классифицировать их по тем или иным признакам
* дать управляющему органу хозяйствования все сведения, необхо­димые для управления;

*Е. Пизани* (1845 — 1915) отмечал, что счетоведение пользуется основами экономики, юриспруденции и математики; направляет работу хозяйства так, чтобы был соблюден принцип соизмеримости доходов и расходов.

Известный представитель *немецкой школы,* профессор *И. Шротт* ука­зывал, что:

* с одной стороны, счетоведение устанавливает порядок учета измене­ний в хозяйственном имуществе и результатов использования этого имущества;
* с другой стороны, в круг задач счетоведения входит установление принципов и порядка ведения учетной работы, направленной на вы­явление вредных для хозяйства последствий деятельности управляю­щих органов этого хозяйства.

*Швейцарский* ученый *И.Ф. Шерр* полагал, что счетоведение (которое он называл бухгалтерией) — это совокупность методов учета деятельности отдельного хозяйства, с момента его учреждения до ликвидации.

В *русской школе* счетоводства, формирование которой происходило в конце XIX столетия, стало характерным рассматривать счетоведение как науку в неразрывной связи с практикой. В ходе дискуссии, проведенной в московском журнале "Счетоводство" (1888 — 1904), счетоводство харак­теризовалось как наука, изучающая хозяйственную деятельность пред­приятия с целью:

* во-первых, дать в любой момент времени точное представление о по­ложении хозяйства и результатах его деятельности;
* во-вторых, уяснить причины появления тех или иных результатов;
* в-третьих, контролировать во всякое время действия лиц, облеченных  
  доверием в данном хозяйстве.

Выдающийся русский ученый, методолог в области бухгалтерского учета, А.П. Рудановский (1863— 1934) писал, что счетная наука должна иметь теоретические корни, идущие вглубь реальной действительности. Он отмечал, что ее предметом является специфическое исчисление или учет *"веса" хозяйственных масс* и установление законов их хозяйственного оборота. "Вес" хозяйственных масс измеряется деньгами. Совокупность же всего уч­тенного в каждом хозяйстве составляет его баланс как объект учета.

Наличие бухгалтерского дела как соответствующей отрасли человеческих знаний — явление объективное в экономике любого общества. Но всякая система теоретических взглядов носит исторически ограниченный характер.

**Пятый период** (начало XX столетия — до наших дней), по мнению российских экономистов В.Д. Новодворского и А.Н. Хорина, целесооб­разно разделить на две основные стадии:

* *первая стадия* (начало — середина XX столетия) характеризуется раз­работкой базовых принципов объективной оценки имущественно правового положения самостоятельного хозяйствующего субъекта, от­раслевой направленностью в построении системы бухгалтерского уче­та, расширением государственной регламентации национальной сис­темы бухгалтерского учета и отчетности;
* *вторая стадия* (с середины XX столетия — до настоящего времени) характеризуется:
  + разработкой принципов оценки имущественно-правового положе­ния хозяйствующих субъектов в условиях внешней рыночной сре­ды и в связи с принятием эффективных хозяйственных решений  
    по извлечению будущих экономических выгод;
  + разработкой и внедрением Международных стандартов по бухгал­терскому учету и аудиту.

Несмотря на существование общих тенденций в развитии мировой экономики, нельзя не отметить особую роль отдельных государств в ста­новлении бухгалтерского дела. Наглядно это можно проследить на при­мерах Франции (табл. 1), США (табл. 2) и Великобритании (табл. 3).

Таблица 1

**Исторические этапы развития бухгалтерского дела во Франции**

|  |  |
| --- | --- |
| 1-й этап | Колониальная система, натуральный обмен сырьем, появляются таможенные тарифы. Протекционизм. Монархия. Таможенные тарифы контролировались министром финансов. Бухгалтерский учет велся простой записью, но отчетность составлялась в виде "декларации о доходах". Развиваются патентное дело, лицензи­рование деятельности. Появляются кооперации и товарищества. Зарождается кредитно-денежная система через ростовщиков и банкиров |
| 2-й этап | Буагильбер создает теорию уничтожения серебра и золота. Появляются бумажные деньги. В товарно-денежных отношениях возникла потребность в одном всеобщем эквиваленте обмена. Развиваются сельское хозяйство, мануфактурное производство. Оценка доходов и обращение между производителями и потребителями переходят на единую денежную единицу. Появляется теория утопического социализма, представители которой выступают против частной собственности, а также теория добавочного капитала. Развивается система налогообложения |
| 3-й этап | Пьер Лафарг создает теорию кооперативного социализма. Возникает теория де­нежно-кредитных отношений, защищающая принципы монетарного регулирования. Зарождается ростовщический капитализм. Происходит становление крупной промышленности, появляются акционерные общества. Отрабатываются система вексельных отношений и формы кредиторской задолженности. Принимается закон о банкротстве, учреждается Контрольно-ревизионная Палата. |
| 4-й этап | В 40 - 50 годах XX века страна отстала по основным экономическим показателям от мировых лидеров. К 60-м годам развивается законодательство по предпринимательству. Государство издает Закон "О льготном налогообложении предприятий". В 70-е годы возникают новые концепции и школы по теории предпринимательства. В 80-е годы страна переходит на европейские стандарты PCG. |
| 5-й этап | Основные элементы бухгалтерского дела на предприятиях регулируются государством. Во Франции располагается штаб-квартира ассоциации аудиторов (при ООН) |

Таблица 2

**Исторические этапы развития бухгалтерского дела в США**

|  |  |
| --- | --- |
| 1-й этап | Образование США (1776). Происходит рывок в развитии промышленности (текстильные фабрики; строительство железных дорог, предприятий тяжелой промышленности) |
| 2-й этап | Реймонд создает теорию протекционизма (защита национальных мелких товаро­производителей и банков, поскольку те не могут воспользоваться крупными зай­мами и противостоять в конкурентной борьбе крупному капиталу). Бухгалтерская отчетность не носит публичного характера; бухгалтерский учет ведется, как в Англии, с помощью двойной записи.  Победа капитализма (1861 - 1862). Экономика широко шагнула вперед и превзош­ла английскую. Появляются мелкие банки, регулируется объединение банков в корпорации. США выходит на мировой рынок. Совершенствуется учет, бухгалтерский опыт Великобритании |
| 3-й этап | В 1882 году создан институт бухгалтеров, в 1886 - Ассоциация обществ бухгалтеров. Уокер и Джордж формулируют закон убывания ценности национальной земельной ренты. Расширяется участие в международной торговле |
| 4-й этап | Период развития монополий и империализма. В 1913 году предпринята попытка унификации хозяйственных документов. В 1917 году появляются присяжные бухгалте­ры. Они создают комитет по стандартизации бухгалтерского учета. 1930 год – создан комитет по сотрудничеству с фондовой биржей в области бухгалтерской отчетности |
| 5-й этап | Формулируются GAAP (принципы учета и регулирования частной практики США), единая форма стандартизации |

Таблица 3

**Исторические этапы развития бухгалтерского дела в Великобритании**

|  |  |
| --- | --- |
| 1-й этап | Страна аграрная, городская цеховая промышленность развита слабо, Флот намного уступал голландскому. В XVI веке начался стремительный подъем экономики, развивается суконная мануфактура, английская шерсть вывозится на континент на продажу |
| 2-й этап | Томас Мен публикует свое исследование "Богатство Англии во внешней торговле". Хозяйственный учет основывался на принципе "общего котла", когда затраты учитывались все вместе. Его недостаток: итог не показывал источников формирова­ния затрат по отдельным статьям и элементам. В бухгалтерском учете использовались: 1) "запись сводимых" и "двойная запись"; 2) "фиксация" |
| 3-й этап | практика их ведения", в которой предлагается: 1) регистрация с помощью двой­ной записи; 2) выделять фиксированные затраты. Появляются: "стандарт-костинг" (Дж. Теплер Нортон, 1889); "счет по отделам" (А.Г. Черч, 1901). Согласно теории учета затрат в накладных расходах были выделены общеорганизационные затраты. Введен учет рабочего времени |
| 4-й этап | Бухгалтерская система развивается независимо от государства. Подход к бухгал­терскому учету сугубо экономический. Формирование национальной системы учета происходит под влиянием таких факторов, как: экономическая ситуация в стране; национальные особенности и традиции бизнеса; законодательная среда; экономические, политические и иные связи с другими государствами |
| 5-й этап | Дж. Харрисон создает систему "директ-костинг" и доказывает, что необходимость в распределении накладных расходов отпадает. Сущность его подхода заключается в том, что издержки делятся на: условно-постоянные и условно-переменные; оценка имущества осуществляется по цене реализации |

**Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов**

Первые аудиторские фирмы появились в России в 1987 году. В на­стоящее время на российском рынке аудиторских услуг работает не­сколько тысяч аудиторских фирм (в том числе иностранных) и незави­симых аудиторов. Крупнейшими по объему получаемых доходов и чис­ленности сотрудников отечественными аудиторско-консультационными компаниями являются "Юникон", "Росэкспертиза", "Руфааудит" и др. По мере развития аудиторского дела, приобретения российскими аудиторами необходимого опыта расширяется спектр предлагаемых ими услуг. Сегодня уже многие фирмы работают с крупными международными клиентами, а некоторые западные корпорации доверяют аудит своих проектов россий­ским специалистам.

Созданы и активно действуют общественные организации аудиторов: Ассоциация бухгалтеров и аудиторов России, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов стран — членов СНГ, Аудиторская палата России, Российская кол­легия аудиторов и другие, которые призваны оказывать содействие развитию аудиторской деятельности, повышению профессионального потенциала ауди­торских кадров, совершенствованию бухгалтерского и налогового законо­дательства.

Российский аудит сравнительно молод и находится в стадии своего становления. Во всех сферах аудиторской деятельности существуют много­численные проблемы. Это касается государственного регулирования аудита, его стандартизации, совершенствования системы аттестации и лицензи­рования, регламентации внутренней работы аудиторских фирм, взаимо­действия с международными организациями.

Действующая в России система нормативного регулирования аудитор­ской деятельности включает три основных уровня:

*первый уровень* — указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, другие законодательные акты, например Федеральный закон "Об аудитор­ской деятельности" от 07.08.2001 № 119-ФЗ (с измен. от 30.12.2004), призванные обеспечить эффективное функционирование института отечественного аудита в рыночных условиях, его поступательное раз­витие и совершенствование, контроль за деятельностью аудиторов;

*второй уровень —* правила (стандарты) аудиторской деятельности, раз­рабатываемые с целью установления норм аудита, однозначно интер­претируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельно­сти, включая арбитражный суд;

*третий уровень -* методические указания, инструкции, положения и дру­гие документы, составляемые с целью разъяснения положений стандар­тов, оказания помощи в их технической реализации, выработке приемов и способов выполнения аудита. Эти документы разрабатываются, в том числе и самими аудиторскими фирмами (например, внутренние аудитор­ские стандарты), чтобы обеспечить единый подход к проведению прове­рок и контролю их результатов в данной аудиторской фирме.

В соответствии с действующим законодательством аудиторской дея­тельностью в России могут заниматься физические и юридические лица независимо от вида собственности, в том числе иностранные и с участиеминостранных юридических и физических лиц.

Аудиторские фирмы регистрируются как организации, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, кроме открытого акционерного общества. Доля аттестованных аудиторов в уставном капитале фирмы должна быть не менее 51%, что гарантирует независимость от государственных и коммерческих структур. Особенности организации аудита в разных стра­нах представлены в таблице 4.

Таблица 4

**Сравнительная характеристика организации аудита в разных странах мира**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Страна | Показатели | | |
|  | Основная цель | Органы, регули­рующие аудитор­скую деятельность | Системы подготов­ки аудиторских кадров |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Англия | Контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и составления заключений о финансовой отчетности предприятия | Комитет дипломи­рованных бухгал­теров и аудиторов | Комитет дипломи­рованных бухгал­теров и аудиторов |
| Франция | Внешний финансовый контроль досто­верности финансовой отчетности негосударственного сектора экономики | 1. Орден бухгалте­ров-экспертов  2. Национальная палата ревизоров | 1. Орден бухгалте­ров-экспертов  2. Национальная палата ревизоров |
| США | Проверка финансовых отчетов неза­висимыми аудиторами, экспертно-консультативная деятельность. | 1. Федерация об­ществ аудиторов  2. Институт внут­ренних ревизоров  3. Институт бухгал­теров | 1. Институт дипло­мированных ауди­торов 2. Институт внут­ренних аудиторов |
| Швеция | Проверка финансовых отчетов пред­приятий, компаний, банков, органи­заций и правильности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета | 1. Комиссия по аудиторской дея­тельности  2. Шведское обще­ство аудиторов | 1. Комиссия по аудиторской дея­тельности  2. Институт повы­шения квалифика­ции аудиторов  3. Шведское обще­ство аудиторов |
| Китай | Полный государственный контроль доходов всех министерств, ведомств и подчиненных им предприятий, а также органов власти | Государственная аудиторская адми­нистрация | Подготовка аудито­ров через систему государственных вузов и др. учебных заведений |
| Россия | Независимая экспертиза бухгалтер­ской отчетности хозяйствующих субъектов путем проверки соблюде­ния установленного порядка ведения бухгалтерского учета, соответствия хозяйственных и финансовых опера­ций законодательству РФ, полноты и верности отражения показателей деятельности предприятия в бухгал­терской отчетности | Комиссия по ауди­торской деятельно­сти при Президен­те РФ, ЦАЛАК МФ и ЦБ РФ, Аудитор­ская палата России и другие общест­венные и аудитор­ские организации | Учебно-методичес­кие центры ЦАЛАК МФ и ЦБ РФ |

**Квалификационная характеристика**

**главного бухгалтера и специалиста по бухгалтерскому делу**

Еще в середине прошлого века в определениях бухгалтерского учета основное внимание концентрировалось на традиционных функциях бух­галтера, связанных с ведением счетов. Например, Американский институт присяжных бухгалтеров давал такое определение (1941): "Учет есть искус­ство записи, классификации и обобщения счетов путем регистрации в денежных единицах сделок и событий, которые, по крайней мере, в ка­кой-то части имеют финансовый характер, а также интерпретации полу­ченных результатов". Однако со временем понимание функций учета ста­ло расширяться. Уже упомянутый Американский институт присяжных бухгалтеров в 1970 году заявил, что функция учета — "обеспечить количе­ственную информацию, главным образом финансового характера, о хо­зяйствующих субъектах в целях использования этой информации для принятия управленческих решений".

Следовательно, современный бухгалтер занимается не только ведением счетов, но и осуществляет обширную деятельность, включающую планиро­вание и принятие решений, контроль, обзор деятельности предприятия, ее оценку, информирование руководства о потенциальных опасностях и резер­вах, внутреннее аудирование. Он обязан удовлетворять потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, являются ли они внутренними или внешними потребителями этой информации.

Руководство организации должно уделять большое внимание созда­нию детальных должностных инструкций для работников, связанных с материальной ответственностью, бухгалтерским учетом и выполнением контрольных функций. При отсутствии четкого распределения прав и обязанностей работников значительно затрудняется определение винов­ности или невиновности конкретного лица, что ведет к безответственно­сти отдельных работников.

Должностные обязанности специалистов по бухгалтерскому делу и главно­го бухгалтера определены в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденном постанов­лением Минтруда России от 21.08.98 № 37 (с измен. от 12.11.2003).

**2. Критерии выбора и обоснование учетной и балансовой политики на жизненных циклах организации.**

Выбранная организацией учетная и балансовая политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная и балансовая политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной и балансовой политикой организации, нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с:

Федеральным законом о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.98 №34н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.03.2000г. №31н);

планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденного приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94н, на основе натуральных измерителей в обобщенном денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

На выбор и обоснование учетной и балансовой политики на разных жизненных циклах организации влияют следующие факторы:

1. организационно-правовая форма организации;
2. отраслевая принадлежность и вид деятельности;
3. масштабы деятельности организации;
4. управленческая структура организации и структура бухгалтерии;
5. финансовая стратегия организации;
6. материальная база;
7. степень развития информационной системы в организации, в том числе и управленческого учета;
8. уровень квалификации бухгалтерских кадров.

**Список используемой литературы:**

1. Н.А. Бреславцева, О.В. Медведева, Г.Г. Нор-Аревян Бухгалтерское дело: учебное пособие. – М.: Приор-издат, 2005.
2. Н.П. Кондаков Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. – М. ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.