

Қазақстан Республикасының Білім және ғылым министрлігі
Ахмет Байтұрсынова атындағы Қостанай мемлекеттік университеті
Бухгалтерлік есеп және аудит кафедрасы

Г.И.Абаева, Н.Ж.Алимова

Есеп және аудит даму тарихы

Оқу-әдістемелік құрал

Қостанай, 2018

УДК 93:657

ББК 65.052

А 12

Авторлар:

Абаева Гульдер Ивановна – экономика ғылымдарының кандидаты, Ахмет Байтұрсынов атындағы ҚМУ бухгалтерлік есеп және аудит кафедрасының доценті

Алимова Нургуль Жакабаевна-экономика ғылымдарының магистрі, Ахмет Байтұрсынов атындағы ҚМУ бухгалтерлік есеп және аудит кафедрасының оқытушысы

Рецензенттер:

Майкопова Гульнара Сюиндиковна - экономика ғылымдарының кандидаты, Ахмет Байтұрсынов атындағы Қостанай мемлекеттік университетінің қаржы және банк ісі кафедрасының доценті

Курмангалиева Айжан Касымбековна - экономика ғылымдарының кандидаты, Ахмет Байтұрсынов атындағы Қостанай мемлекеттік университетінің бухгалтерлік есеп және аудит кафедрасының доценті

Жахеева Мадина Букеевна - Міржақып Дулатов атындағы Қостанай инженерлік-экономикалық университетінің профессоры

Абаева Г.И., Алимова Н.Ж.

А 13 Есеп және аудит даму тарихы: Оқу-әдістемелік құрал . Қостанай: Ахмет Байтұрсынов атындағы ҚМУ, 2018- 134 с.

ISBN 978-601-7955-49-6

Оқу-әдістемелік құралында, «Есеп және аудит даму тарихы» курсының тақырыбын, өзін-өзі тексеру сұрақтары мен, жеке бөлімдерді зерделеу бойынша тестік сұрақтар беріледі.

Оқу-әдістемелік құрал экономикалық мамандықтардың студенттеріне семинарларға, ағымдағы және қорытынды бақылауға дайындық бойынша әдістемелік көмек көрсету үшін арналған.

А. Байтұрсынов атындағы Қостанай мемлекеттік университетінің оқу-әдістемелік кеңесімен бекітілген және ұсынылған,
25.04.2018 ж., № 2 хаттамасы.

УДК 93:657

ББК 65.052

ISBN 978-601-7955-49-6

© А.Байтұрсынов атындағы Қостанай
мемлекеттік университеті

© Абаева Г.И.

© Алимова Н.Ж., 2018

Мазмұны

Кіріспе	5
1-тарау. Ежелгі әлемдегі есептің пайда болуы және дамуы	
Тақырып 1. Ежелгі әлемдегі есептің пайда болуы және дамуы.....	7
1.1 Бухгалтерлік есептің пайда болуы.....	7
1.2 Ежелгі Египеттегі есеп.....	8
1.3 Месопотамия есебі (Месопотамия).....	10
1.4 Ежелгі Грециядағы есеп.....	12
1.5 Ежелгі Римдегі есеп.....	16
Тесттік сұрақтар	20
Тақырып 2. Орта ғасырдағы есеп.....	21
2.1 Орта ғасырдағы шаруашылық есеп.....	21
2.2 Екі жақты бухгалтерияның пайда болуы.....	23
2.3 Орта ғасырлық дәуірлік тоқырау.....	28
Тесттік сұрақтар	29
Тақырып 3. Бухгалтерлік есептің XIX – XX ғғ. ғылыми дамуы.....	30
3.1 Бухгалтерлік есептің заңды теориясы.....	30
3.2 XIX – XX ғғ. ғалымдардың теориялары.....	32
3.3 Бухгалтерлік есептің экономикалық теориялары.....	37
3.4 Бухгалтерлік есептің баланстық теориясы.....	40
Тесттік сұрақтар	48
2-тарау XX ғасырда бухгалтерлік есептің негізгі идеялары.....	
Тақырып 4. XX және XXI ғасырдағы есептердің негізгі идеялары.....	49
4.1 Британ-американдық мектебі.....	49
4.2 Бухгалтерлік есеп пен аудиттің стандарттарын (нормаларын) әзірлеу.....	53
4.3 Кәсіби этика.....	55
4.4 Есептің халықаралық бірлестігі.....	57
Тесттік сұрақтар	59
Тақырып 5. Бухгалтерлік есеп және аудиттің әдіснамасын тарихи дамытудың заңдылықтары.....	61
5.1 Бухгалтерлік есептің тарихи даму заңдылықтары.....	61
5.2 Аудиттің пайда болудың алғышарттары, даму сатылары.....	63
5.3 Ұлыбританиядағы аудит.....	65
5.4 АҚШ-та аудиттің даму тарихы.....	69
5.5 Германияда аудиттің дамуы.....	72
Тесттік сұрақтар	77
Тақырып 6. Ресейде бухгалтерлік есептің дамуы.....	79
6.1 Есептің Петрге дейінгі Ресейдегі тәжірибесі. I Петрдың реформалары, олардың Ресейдегі есептің дамуына тигізген әсері. Батыстың теориялардың әсерінен ұлттық бухгалтерлік есептің қалыптасуы.....	79
6.2 Ұлы социалистік Қазан төңкерісен кейінгі дәстүрлі есеп	83

	жүйесінің бұзылуы.....	
6.3	Жаңа экономикалық саясат дәуірінде есеп пайда болуы. Мемлекеттік реттеу және әлеуметтік есептің идеологизациясы....	85
6.4	Экономикалық қатынастардың қайта құрылуы және бухгалтерлік есепті реформалау қажеттілігі.....	88
6.5	Бухгалтерлік есепті Ресейде нарықтық экономика шарттарына және қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына сәйкес реформалау. Ресей кәсіби бухгалтерлер институтының қызметі.....	90
	Тесттік сұрақтар	97
	Тақырып 7. Бухгалтерлік есеп әдіснамасының тарихи дамуының заңдылықтары.....	99
7.1	Бухгалтерлік есептің мақсатына жетуі мен функционалдығы. Бухгалтерлік есептің ұлттық есеп жүйелердің тұрақтылығының негізі ретінде.....	99
7.2	Ұйымның парадигмасы есеп әдіснамасы механизмі ретінде.....	103
7.3	Егемендік парадигмасы кәсіптік жауапкершілік пен кәсіптік тәуелсіздік арақатынасы ретінде.....	105
7.4	Заманауи бухгалтерлік есептің тұжырымдамалық негіздерін дамыту үшін тарихи тұрақтылық пен тарихи талдауды қолдану..	106
	Тесттік сұрақтар	109
	Тақырып 8. Қазақстан Республикасында есептік ойлардың дамытылуы....	110
8.1	Қазақстан Республикасында есептің эволюциясы.....	110
8.2	Қазақстандағы аутті және аудиторлық компанияларды дамыту....	118
8.3	Қазақстан Республикасында бухгалтерлік есеп саласындағы сертификатталған бағдарламалар.....	128
	Тесттік сұрақтар	132

Кіріспе

Бухгалтерияның зерттеу тарихы шетелдің (ежелгі әлемнен бастап) және Қазақстанның бухгалтерлық есебін түбегейлі біліп тануға мүмкіндік берді. Ғылым тарихы қоғамның, өндірістің дамуымен және қоғамдық сананың тарихымен тығыз байланысты. Есептік ой көне дәуірде пайда болған. Сол кезден бастап ежелгі дәуірдің адамдары шаруашылық мәселелерін меңгере білген. Уақыт өте келе шаруашылықтағы қатынас туралы, айырбас және қолдану туралы, сонымен қатар оларды тіркеу туралы, шаруашылыққа байланысты мәселелерге қатысушы адамдарды бақылауға алуға үйренді. Алғашында бұл ғылымның бір бағыты деп танылмады. Олар өздерінің нанымдары, мифтері, аңыздары, әңгімелерінен құралған нефференцирленген (синкретикалық) санаға сенді. Оның ішінде адамдар өзінің қолынан не келетінін үйреткісі келді, және де есепті жүргізу, шаруашылықты ұйымдастыру сияқты мәселелер қозғалды. Кейін шаруашылықтан туатын экономикалық қорытындылар пайда бола бастады. Бұл нағыз бухгалтерлік есептің бастауы болып саналды.

Бухгалтерлік ойдың қарқындауы оның өз тарихын туғызды. Ғылымның тарихы-ғылымды жетелеген адамдардың тарихы болып саналады. Өкінішке орай, көптеген тәжірибеленіп жүрген бухгалтерлер тек техникалық операциялармен және құжаттар толтырумен ғана шектеледі. Бухгалтерлік есептің даму заңдарын зерделеу мамандарға белгілі бір санаттарға шығармашылық көзқараспен қарауға мүмкіндік береді, бухгалтерлік қызметтің беделін арттырады және қоғамдағы бухгалтердің мәртебесін көтереді.

Тарихсыз бүгінгі күн болмас еді. Бухгалтерлік есептің тарихын білген адам туындаған мәселенің оптималды шешімін таба біледі.

Тарихтың мынадай қарастырылған тұстарына тоқтап кетуге болады:

- тарихи процестердің динамикасын анықтау, оның заңдарын сипаттау;
- даму үдерісіндегі қолданыстағы байланыстар мен кемшіліктерді ұсыну;
- пайдаланылатын әдістердің эволюциясын және санаттарды қалыптастыруды қарастыру;
- жалпы түсініктердің өзгеруін қадағалау, халық тарихын проблемалар мен шешімдер тарихы ретінде көрсету;
- тарихты адами тәжірибе негізінде жаңа бағалауға мамандарды үйрету;
- ғылыми болжаудың әдістемесін меңгеру.

Бұрынғы мұғалімдердің тәжірибесін білетін бухгалтер әлдеқайда тиімді жұмыс істей алады, ол бұрын белгілі болғандарды ойлап табуға уақыт жұмсамайды.

Бухгалтерлік есептің даму тарихы мыңдаған жылдар, оның барысында әлемнің әртүрлі елдерінің әртүрлі халықтары үшін есепке алудың формалары мен әдістері жетілдірілді. Бухгалтерлік есептің қазіргі заманғы әдіснамасы, оның ғылыми теориясы және халықаралық стандарттар теориялық үздіксіздікке сәйкес есептеуді дамытудың логикалық жалғасы болып табылады. Бухгалтерлік есеп ғылыми категория жиынтығы ретінде әлемнің кез-келген бөлігіндегі кез-

келген есептің тәжірибелік қызметінің мәнін анықтауға және бағалауға мүмкіндік береді. Экономикалық дамудың арқасында бухгалтерлік санаттар адам қызметінің ерекшеліктеріне байланысты әртүрлі формаларға айналды.

Бухгалтерлік есеп білім мен тәжірибе деңгейіне сәйкес халықтар мен мемлекеттерді жоспарлау, бақылау, басқару және шаруашылық қызметті ұйымдастыруда дамуда ерекше орын алды. Адамзат қоғамының алдында ең бухгалтерлік есеп жүйесі Египет, Греция және Римдің көне өркениеттері болды.

Бухгалтерлік есепті арнайы адамдар жасады. Барлық жазбаларды ұстай алды, бірақ ең дарындылар ғана. Бухгалтерлік есептің ақпараттарына сүйене отырып, бірінші кәсіби менеджерлер ірі резервтерді алу және уақтылы қоныс аудару қажет болған кезде болжам жасады. Бухгалтерлік есеп, жоспарлау, басқару, адамзат қоғамын ұйымдастыру оның мәдениетінің жиынтығы болды. Дегенмен, бухгалтерлік есеп жүргізу адамның фермер шаруашылығымен айналысуы туралы нақты тану әдістерін көбейтіп, тұрақты түрде дамымай қалды.

Бухгалтерлік есептің пайда болу көздері, ең алдымен, шынайы есеп жазбалары болып табылады, олар өте аз. Ақпарат көздерінің тағы бір тобы алдыңғы және қолданыстағы бухгалтерлік есеп-қисаптарды сипаттау бойынша жұмыс жариялады.

Бухгалтерлік есеп ғылыми санаттағы кешен ретінде экономикалық менеджмент жүйесінде, трансұлттық корпорациялар мен меншік нысандарының барлық кәсіпорындарында түрлі елдердің экономикасындағы практикалық қызметтің мәнін анықтауға және бағалауға мүмкіндік береді.

Дәуірдің тарихи контекстінде сондай-ақ бухгалтерлік есептің мазмұны мен құрылымына үлкен, кейде тұтас тұтынушы әсері болды. Бірақ әрдайым экономикалық өмір туралы фактілерді сипаттауда жалпыға ортақ нәрсе болды, бұл әр түрлі елдерде және әртүрлі тарихи кезеңдерде есепке алудың ұқсас ерекшеліктерін анықтау және талдау үшін тиісті ғылыми зерттеу әдістерін қолдану мүмкіндігін қажет етеді.

Бухгалтерлік есеп - бұл қазіргі кездегі экономикалық қызметті жүзеге асырудағы өзекті мәселелерді анықтау және өндіріс пен тұтыну, жеткізу және сұраныс, шығыстар және кірістер балансы тұрғысынан ықтимал шешімдері негізделген жауаптарды іздестіру.

Тақырып 1. Ежелгі әлемдегі есептің пайда болуы және дамуы

1.1 Есептің пайда болуы

Көптеген ғылымдардың тарихы сияқты заманауи бухгалтерлік есеп тарихы көптеген ғасырлардан бері келе жатыр. Палеолит дәуірінде адамдар қоғамда өздерін жүзеге асыра бастаған кезде пайда болды. Қоршаған әлемді білу, планеталарды (жұлдыздарды), уақытты, жануарлар мінезін, табиғат құбылыстарын және т.б. ескере отырып жинақталды. Жұмысқа кірісе отырып, адам еңбек құралдарын ойлап тапты және өндірістің есебін (еңбек нәтижесі) сақтау керек болды, яғни, «Қойма қорлары». Есеп беру тәртібін сақтауға, болжамдар жасауға мүмкіндік берді (көшіру қажет болғанда, қорларды толтыру және т.б.). Осылайша объектілердің сапалы айырмашылығынан басталатын есеп бар еді. Шоттың дамуы артықшылықты қалыптастыру және биржаның басталуымен қамтамасыз етілді. . Санау процесінде уақыт өту қолжетімді құралы болып тартылған - тастар, таяқтар және т.б. «есептеу» сөзбе-сөз «шоты тастар» (- тас calcul) білдіретін латын тілінен аударғанда. Адамзат қоғамының дамуының алғашқы кезеңінде барлық ақпарат басына сай келеді, себебі адамның есінде маңызды оқиғаларды еске алу жеткілікті болды. Экономикалық өмірдің асқынуымен санауды жазу қажет болды. Археологтар тапқан алғашқы жазбалар 30-шы ғасырға жатады. ВС Бұлар - сүйек және мамонт, рок-картиналар және т.б. ең көне құжаттарға белгілері ұқсас комбинациялары (балл, доғалар, тікелей және толқынды сызықтар), сызықтар кезектесіп тапсырыс, бірақ (атауы, күні немесе жарамдылық мерзімі,) бухгалтерлік объектілерін ешқандай сапалық сипаттамалары бар. Мұндай құжаттар тегтерді санау деп аталады (1). Мүмкін белгілерінің орналасуы сақтау шоттарында объектілердің орналасуына сәйкес, және бір-бірімен немесе түрлі тұлғалардың тиесілі нысандарды арасындағы сапалы айырмашылық - өнімнің немесе құралдардың иелері таңбалар, сандар тең конфигурациясы арқылы көрсетіледі. Өкінішке орай, ең ежелгі құжаттарда ешқандай нәтиже жоқ - жиынтық және символдық тіркеудің рәміздерікейінірек пайда болды (Ежелгі Мысыр).

Бухгалтерлік ақпараттың әртүрлі ақпарат құралдары белгілі. Сондықтан, Месопотамия (Southwest Asia) аумағында шағын балшық және тастан нысандар VIII-V ғасырларда тиесілі тапты. ВС Ол осы «фишкалар» санау үшін пайдаланылады деп болжанып отыр: Конус - мұнай құмыра tsilindrik - қой, т.б. Мұндай скоринг жүйесі Үндістанда өтті: түрлі-түсті тастар ортада (берген прототипі) баяндалған. Inki (Солтүстік Америка) көп түсті сымдарды (kvipus) пайдаланды - біреуі база ретінде жұмыс істеді, басқалары оған қосылды. Әрбір торап есеп объектісі туралы «жазба» болып табылады. Қарапайым түйіндер күрделі.

Африкада, Жапонияда, Қытайда, Бенгалияда нодалық есепке алу XX ғасырда қолданылған.

Жазу жүйесінде нұсқалар - суреттер, иероглифтер, сына жазулар болды. Жазылған ақпарат тасымалдаушылар тас тақталар болды(Шумер), папирус

(Ежелгі Египет), керамика және ағаштан жасалған(балауыз немесе ағартылған) таблеткалар (Ежелгі Греция, Шумер) және т.б.

Осылайша, қарабайыр тұрғындардың бухгалтерлік есеп саласындағы жетістіктері есеп айырысу мен есепке алу жүйелері пайда болды, бұл табиғи объектілерде есепке алу объектілерін тіркеуге мүмкіндік береді. Бұл алғашқы құжаттардың пайда болуына алып келді - материалдық медиа. Бірақ сандық ақпараттарды жинау, өңдеу және талдау әдістемесі әзірше жоқ.

1.2 Ежелгі Египеттегі есеп

Ежелгі Египеттің есеп жүйесі экономиканы орталықтандырылған басқару жүйесінің бөлігі болды. Барлық егін, мал және басқа еңбек нәтижесі орталықтандырылған қоймаларға берілді. Содан кейін шаруашылықтарға таратылып, әрбір кезең бақыланды. Сондықтан, жергілікті есепке алу (үй шаруашылығындағы есепке алу) сияқты жалпы ұлттық рекорд жасалды.

Есепке алуды білу үшін хат пен шотты меңгеру керек, көптеген белгілерді (иероглифтерді) еске түсіріп, содан кейін шебер түрде қолдану. Білімге Тот пен оның әйелі ақиқат құдайы Мааттың, жазбаша күдіретімен және даналықпен қорғалған жазушылар-бюрократтар ие болды. Дәрігерлер олардың қызметін басқару, бухгалтерлік есеп, діни қызмет атқару және кәсіптік кастом құрды. Дәрігерлер көп білімдерге - инженерлік жобаларға (құрылыс, жүк тасымалдау және басқа да ұқсас жұмыстар), математикалық экономикалық тұрғыдан қажет болды. Функциялар ежелгі бухгалтерлер кең және кәсіби білімі мен бухгалтерлік мамандар бағалайды моральдық қасиеттерімен қазіргі заманғы бухгалтерлер Сонымен функциясы астам маңызды болды. алаяқтық күдікті дін мұғалімдері, фермерлер мен салықшылар санатына ауыстырылды.

Кәсіби иерархия күрделі болды: қарапайымдан бастап жоғары дін мұғалімдері. Бухгалтерлік жұмыстың саралануы болды: патшаның хатшысы; дәнді дақылдар, жер, адамдар, әскерлер, салықтар; дін мұғалімдері; құжаттардың дін мұғалімдері (дін мұғалімдері) және т.б. Төмен дәрежедегі салық агенттерінің (салық жинаушылардың) ерекше жағдайы енгізілді. Салық коллекторлары белгілі бір мөлшерде астық, мал және т.б. Қызмет қаржылай жауапты болды. Сыйақы ставкасын бермеу агентті қатал жазалауға әкелуі мүмкін.

Контейнерлер, жәшіктер, қораптар, сөмкелер, және суретшілер пайдалану және жауапкершілік түпнұсқалығын тіркелген - құжаттар герметикалық контейнерлерге сақталған папирус, potsheds, ағаш, жазылған. құжаттар, заңды тұрғысынан әзірленген жыл ішінде кері перғауындар билік құрған күні мен итбалықтардың жабдыкталған жатыр. Ежелгі Египетте бухгалтерлік есепті ұйымдастыру заңды түрде реттелмегендіктен, құжаттарды операцияның дәлелі жеткіліксіз. Олармен бірге куәгерлердің ауызша куәлігі пайдаланылды.

Жеделдету және дәлдігі арифметикалық арнайы құрылғыны пайдаланып үшін - Abacus (2) (тастар төселді онда атыздар, бар саз пластина), және үстел есептеу. ежелгі Мысыр экономикасының ерекшелігі және т.б., дайын өнімге

техникалық қызмет көрсету қызметкерлерінің (санаттарына байланысты), салық, жер, шикізат сомасына өнімдер қолдану ставкаларын пайдалану болды. Реттеу құжатта көрсетілген нормаларын орындамаған бойынша, қоғамның барлық негізгі ресурстарды қамтиды.

Қорлар - бастапқыда, кейбір шаруашылықтарда есепке басым нысаны әр түрлі объектілердің тізімін түгендеу болды. Олар жүйеліліктің алғашқы белгісі деп санауға болады. Содан кейін деректер топтастырыла бастады: лауазымды тұлғалардың тізімдері кәсіптік мінездемелер, мүліктік есептер және т.б. негізінде. Инвентаризацияның дамуы бірте-бірте тұрақты сипатқа ие болды. Экономиканы дамыта отырып, олар жаңа көрсеткіштермен толықтырылды, мазмұны күрделі және бухгалтерлік формалардың эволюциясының басталу нүктесі болды. Бірінші - есепке алу (3) - бухгалтерлік есепке әсер еткізетін ресурстардың барлық түрлері. Олар палеолит дәуірінен шығып, оған көшті.

Бухгалтерлік есеп объектісі негізінен жер және оны пайдалану болды. жер технологиясы бухгалтерлік осындай ең бастысы сусыз, жағалауы, өсірілетін, шалғынды, жаңа, суарылатын және, иелену (жауапкершілік) түрлі дәрежелі иелері ретінде жер жіктеу санаттары бойынша байқалады Wilbur папирус, сәйкес байқауға болады. Жыл сайын, түгендеу - пайдалану олар жер санаттары мен учаскелерінің аумағын көрсетеді Нілдің су тасқыны дейін және кейін жер түгендеу.

Мысырдың басты байлығы - ақша сияқты баламалы ақшалармен (әртүрлі құнды металдар) бірге қарастырылған астық болды. Монеталар немесе Мысырда жалғыз баламасы білмеген. Осылайша, түгендеу жүргізілгеннен кейін, жиналған астық жердің ең жоғары өнімділік деңгейінде алынып тастауға сәйкес келетін шартты кірістілікке қайта есептелді, бұл әр түрлі шаруа қожалықтарының мәліметтерін салыстыруға және бүкіл ел бойынша деректерді азайтуға мүмкіндік берді. Мерзімді түрдехалықтың, мүліктің, малдың санағын (түгендеу).

Инвентарлық жазбаларды дамыту екі бағыт бойынша жүзеге асырылды:

- қорлар туралы толық ақпарат, олардың сипаттамасы және әрбір түрі оқшауланған қаражат. Мұндай есепке қойма қоймаларын ұйымдастыру және лауазымды тұлғалардың жауапкершілігі тығыз байланысты;

- есепке алу кітабында қорлардың топтары бойынша бірдей түгендеу объектілерін жіктеу. Бұл есеп бухгалтерлік объектілердің табиғи бөлімдері шеңберіндегі қорытуды білдіреді, бірақ шығындарды есепке алу әлі болмады.

Бұдан басқа, түгендеу жазбалары операцияларды көрсетпеді. Күнделікті қорлар маңызды уақыт пен күш талап етеді. Тауар-материалдық қорларды есепке алу экономиканы жедел басқаруға кедергі келтірді, сондықтан Ежелгі Мысырда шығынды есепке алынды. Сізге күн сайын Папирусы Булак 18 (Каир мұражайының папирусы) белгілі болғандықтан, сіз құжатты шіркеу, шығыс және теңгерімге ие ағымдағы шот ретінде қарастыруға мүмкіндік беріп отыр. Қалғаны мен нәтижелері арнайы белгілерге ие болды, бірақ есеп айырысу кезінде қате тудырған шығындарды есепке алудың ағымдағы шотын теңгерімдеуге мүмкіндік бермеді.

Бухгалтерлік есеп табиғи метрлердегі кең ауқымды көрсеткіштер бойынша есеп беру арқылы аяқталды. Негізгі мақсаты - мемлекеттік ресурстарды анықтау және оларды тарату. Есептік және есептік деректердің сәйкестігін тексеру үшін бақылау және аудит аппараты болды. Бухгалтерлік есеп жүргізілді, ал есеп беру жылдық, жылдық және бірнеше жылға бөлінді. Аймақтар бойынша деректер келтірілген (нома). Есептілік көрсеткіштерін қалыптастырудың арнайы әдістемесі болмады, өйткені есеп беру ағымдағы бухгалтерлік есеп формаларын қайталады. Бұл Гаррис папирусынан Рамесстің III кезінен бастап көрінеді. Бұл папирус - түрлер, сандар мен храмдар арқылы ғибадатханалық меншіктің жиынтығы. Есептер мақсаты бойынша сараланған, сонымен қатар мақсатты сипаттағы есептер де болды. Есеп беру қоғамдық сипатта болды. Осылайша, Геродот шопанның пирамидасының қабырғаларында, оның құрылысында жұмыс істейтін адамдар қанша сарымсақ, редис, пияз және басқа да өнімдерді тұтынғанын жазды. Өнімнің жалпы құны (текөнім) 1500 талант күміс (40 тонна немесе 2 миллион доллар) болды.

Есеп беру жүйесі қаржылық басқару мен арнайы лауазымды тұлғалар арқылы жүзеге асырылған мемлекеттік бақылаудың бүкіл жүйесіне негізделген. Жоғарғы қазынашы бас қазынашысы болды, оның үстіне жоғары құпия кеңесші (сарай құпиялары шебері) және бас діни қызметкер (аспан құпиясының шебері) бар еді. Тек бас діни қызметкер перғауынның тізе бүгіп, жоғарғы қазынашы-аяғы, ал қалғандары - патша-фараонның аяғында ғана күл еді.

Мұндай мемлекеттік есепке алу жүйесі әкімшілік-командалық экономика бар орталықтандырылған мемлекеттің салдары болды.

1.3 Месопотамия есебі (Месопотамия).

Шумерлер және одан кейінгі Вавилон өркениеті Тигр мен Парсы шығанағының жағалауындағы Евфрат өзендері арасында орналасқан. Вавилонның тарихы екеуін де, құлдырауды да білетін. Ассирия мен Парсы жеңілді, бірақ қайтадан туылды. Шумерлердің (кейіннен вавилондықтардың) көптеген жетістіктерінің қатарында жазбалар да бар.

Жазулар саз таблеткалардағы сына жазулар болды. Таблеткалар түрлі ылғал саздан жасалған. Екі жағынан бөренені (қамыс, ағаш немесе металл) жазыңыз. Осыдан кейін, тақтайшаны күнде кептірді немесе өртеді. Жазу материалы ретінде саздан басқа ағаш тақталар, тас, металл, піл сүйегі қолданылған.

Есептеудің негізгі жүйесі ондық емес, алты таңбалы болды. Есепте күрделі математикалық есептеулер кеңінен қолданылған, олар пропорциялар, фракциялар, теңдеулер, прогрессиялар болды. Жеңілдеті мақсатында есептік кестелер пайдаланылды, онда жазуға қажетті әртүрлі шаралардың коэффициенттері келтірілген. Құжаттарды тіркеу тәртібі мен мазмұны біртіндеп қалыптасты. Бухгалтерлік объектілердің ең алғашқы шартты кескіндері түрлі конфигурациялар фишкасы болды. Экономиканың дамуы кезінде құжаттар мазмұнды кеңейтіп, толық көрініс тапты. Месопотамиялық

құжаттар заманауи бейнелеуге байланысты (жолдар мен бағандарды жұмсақ балшықтағы жіптермен бөлу). Сыртқы тіркеу белгіленген тәртіпте жүргізіледі: мөрлер, күндер, жауапты тұлғалардың және заңгерлердің (бухгалтерлердің) аты-жөндері және мәмілелер бойынша - куәлар. Келісімдер мәміле мерзімінің соңында құжат бұзылғанын көрсетті. Құжаттар заңды тұрақты, сондай-ақ, балшықтан жасалған, және мөрмен, онда, конвертке орналастырылды. Құжаттар жолда немесе таяққа жазу үшін ортасында тесік болуы мүмкін. Құжаттар себеттерде немесе кемелерде сақталды. Әр контейнерге жапсырма бекітілді құжаттарды тағайындау және оларды жасау мерзімдері көрсетілген.

Ежелгі Египет айырмашылығы өнер адамдардың үлкен санын тиесілі Парсы шығанағы хаттар жағасында. Әлбетте, осы сипаттағы кем «қасиетті» көрінісіне байланысты болды, және оның сенімділігі заңнамасына арқылы, азаматтық сақталады.

Жазу орталықтары храмдар, табынушылық, ғылыми және коммерциялық мекемелерді біріктірді. Дін мұғалімдері мектептерде храмдарда оқыды. есепке қызметкерлер жазу қабілеті, сонымен қатар, заң және математика, мастер ән және музыкалық өнерді түсіну рәсімдері білу және, әрине, есепке алу болды. Бухгалтерлердің жағдайы Мысырға қарағанда беделді және еркін болды.

Сондай-ақ, бухгалтерлік позициялардың бағалары да бар. Үй шаруашылықтары ежелгі Бабылда, ежелгі Египет секторында ретінде түгендеу және есепке алу-нысандары есепке алу (4) таратылды. Ауыл шаруашылық жұмыстарын есепке алуға басты рөл берілді. Мөлшері, өнімділігі, өңдеуге жарамдылығы, жауапты тұлғалар көрсетілген өрістер зерттелген. Сондай-ақ, оның жіктеу (ескі жас, ересек, құлады) сәйкес келуі жобасын жануарлар қорлар, және назарға жұмыс істеуге және жауапты тұлғалардың мазмұнын беруге өз қабілетін алды. Еңбек есебін ұйымдастыру мәселесі ерекше болды. Есеп үш бағыт бойынша жүргізілді: персоналды есепке алу (жасы, санаты, жұмысшы партиясы), жұмыс уақыты мен жұмыс күшінің мазмұны. Жалдау шарттың қолданылу мерзімін, жұмыстың сипатын және төлем сомасын көрсете отырып жасалды. Алынған қаражат үшін лауазымды тұлғалардың жауапкершілігі анықталды, бұл өте жоғары және қатал болды. жеке сальдо немесе Тіркелу түсімдер мен шығыстар тексеру кезінде қоймалық операцияларды дамыту шотына шоты-фактуралары мен қорлардың кіріс пен ақша алып қою алды.

Бухгалтерлік есептің маңызды компоненті өндіріс шығындарын анықтау болды. Өндіріс орталық қоймаларға тауарларды жеткізумен аяқталды, ал мемлекеті бар елді мекендер қысқартылды ақшаны нақтылы бөлу.

Бухгалтерлік есеппен ерекше орын алынды. Есептер күнкөріс экономикасының шеңберінде жүзеге асырылғандықтан, олар бүкіл экономиканы қамтымаған. Есептеулер салмақ бірліктерінде жүргізілді, өйткені монеталар әлі білмеді. банктердің прототипі деп санауға болады. Дегенмен, сондай-ақ белгілі іскерлік және сауда-өсімқорлық үй (мысалы, «үлдары мен немерелері Egiбі», «Бизнес-Мурашу үйі»). Бұл үйге басқа инвесторға карточка және жазбаша бар картаны шығару арқылы берешекті есепке жатқызу жасалған, бірақ қолма-қол ақшасыз төлемдер осындай операциялар бірнеше

себептер бойынша өседі жоқ. Біріншіден, есептеулер салмақты ақша бірліктерінде жүргізілді, екіншіден, жазбаша материалға жол берілмеді.

Ағымдағы шоттар бойынша операцияларды оперативті түрде көрсетеді.

Есептеу жүйесін оңтайландыруға күшті әрекет Вавилон патшаларының ең атақтысы - Хаммурабиді құрады. Хаммураби заңдарының негізі тең материалдық жауапкершілік принципі - көздің көзі, тіс үшін тіс. Мүліктік және реттеу қатынастарын құқықтық реттеу туралы мақалаларда адамгершілік нормалар көп. жұмыс түрі бойынша саралау үшін жалақы, мүлікті қорғау үшін құқықтық кепілдіктер, жылжымайтын мүлік, коммуналдық және сот органдарымен операциялар туралы міндетті түрде хабардар, тек белгілер (бастапқы құжаттар) негізінде шоттарында жазу, мөрмен растайды: құқықтық ережелерге. Сонымен қатар, заңдар стандарттарын құрамында және экономикалық, және т.б.

Осылайша, бастапқы құжаттар ағымдағы бухгалтерлік құжаттардан бөлінуі мүмкін. Бірақ, соңғы есепті есептен шығару мүмкін емес. Айдың шығыстары шоты, шын мәнісінде, есеп болды. Біріктіруге ұмтылу табысы мен шығыстары дәйекті түрде бөлінген кестелік түрдегі кейбір құжаттардың көрсетілуінде көрінеді. Экономиканы орталықтандыру ақ есеп беру мен тексеруге негізделген бақылау жүйесін тудырды. Бақылау функциялары арнайы лауазымды тұлғаларға тағайындалды. Кіріспежұмыс басшыларының есептері міндетті болып табылады.

1.4 Ежелгі Грециядағы есеп

Ең көне грек мәдениеті (қола дәуірі) Крито-Минон болып табылады. Қыш тақташаларға жазбалар жетіспейтін бабылдық құжаттар сияқты, сызықтық келісімді, бірақ бағандарда бөлу бар. Өйткені бухгалтерлік жүйесі, вавилонға ұқсас. Кейіннен гректер критиктердің көптеген жетістіктерін - жазбаларды, сандар мен шаралар жүйесін және басқа да мәдени жетістіктерді иеленді. Бірақ есеп жүйесі қарызға алынған, белгісіз. Критомикеннің мәдениет орнына грек-қала саясатын дамытуға кірісті, олардың әрқайсысы жабық қаржылық-экономикалық жүйесімен. Экономиканың орталықтандырылған басқаруымен ежелгі Шығыс елдерінен айырмашылығы гректердің бірыңғай ұлттық экономикалық тетігі болмады. Содан кейін полицейлер өзара араласты, содан кейін альянс жасады, сауда, содан кейін ақша байланысы сақталды.

Микендік Грекияда бухгалтерлік есепті ұйымдастыру туралы білімді көздері және т.б. салмақ қыш тақташаларға, ақша, сақтау объектілерін, мыңдаған қазылған жатыр. Сонымен қатар біздің күнге дейін біз бухгалтерлік практиканың сипаттамасын қамтуға олардың әдеби көздері жетті (Аристотель, Демосфен, Геродоттың, және т.б. жұмыстары).

Ежелгі Грециядағы құжаттар кез-келген тегіс бетке жазылған, бұл қой, ешкі, содан кейін әк немесе балауызбен жабылған тақталар. Планшеттер шеттермен немесе сақиналармен (кітаптың бірінші нысаны) шетпен бекітілуі мүмкін. Олар сондай-ақ папирус туралы жазған, бірақ олардың ешқайсысы

аман қалды. Мемлекеттік құжаттар - регламенттер, қоғамдық тізімдер - ұзақ уақыт бойы сақталуы тиіс, сондықтан олар мәрмәр немесе тас тақталарға салынған. Бірақ ең арзан материал балшық - остраки болды.

Есептеулер құралы санау болды - Abacus (ағаш тақтаға арналған ежелгі Египет малтатас қарсы түбіне тастап және жоғарғы оң емес көшірілді). Есептеу жүйесі ондық болды. Есепке қарапайым мектептерде оқыған, арнайы «бухгалтерлік» кадрлар даярланбаған, коммерциялық қызметте практикалық басқару білді. Саудагерлердің қамқоршысы - Гермес құдайы болды.

Гректер салдары ретінде, бухгалтерлік мамандықтың беделі (беделді және т.б. философия, өнер, спорт, зерттеу болып табылады) арзандап, басқарудың практикалық жағынан қызығушылық танытып, және жоқ. Сондықтан экономикалық ғылымның теориялық жағы қолданбаған(бухгалтерлік есеп) және алда болатын.

Экономика туралы (оикос - үй, экономика, заң - заң) Аристотель мен Филодемсті жазған. Олар алдын ала шығындардың сметасына назар аударды. мүлікті сыныптамасы бойынша Сәрсенбі көрінетін (жер, құл, ірі қара мал, үйлердің) көрінбейтін бөлінді (қолма-қол ақшамен ақша мен заемдар және дебиторлық берешек оны берді), және гректер құрылымы оның stavlyayuschim элементтері қарастырылады - және т.б. есіктер, шатыр. Менеджердің қасиеттері туралы жазыңыз - сатып алу, сақтау, тәртіп сақтау, мүлікті пайдалану мүмкіндігі.

V ғасырдың аяғынан бастап. BC Монетарлық айналым экономика саясатына қатты әсер етеді. Монеталар (алғашқы монеталар Лидия пайда, соғылған металл VII ғасырдың соңында аты аңызға айналған патша Крез айналды. BC) ежелгі гректер көрнекті өнертабысы айналды. субъектілерінің түрлі баламасы ретінде пайдаланылатын Бұған дейін - тек монеталар Бірақ т.б., тері, тұз, барларда Мете бухгалтериядан әмбебап әмбебап баламалы және мәні метрлік болды .. Ақшалай өлшеулер экономикалық өмірдің, топтық есепке алудың объектілері мен операцияларының алуан түрлі фактілерін жинақтауға және жүйелік ақпараттар алуға мүмкіндік берді. Осылайша табиғи есепке алудан құнға дейін кезек басталды.

Ақшаның пайда болуымен бұрын табиғи экономика бірте-бірте тауардың ерекшеліктерін сатып алады. Қалалар арасындағы сауда-саясат дамиды. Әрбір қала өз монетасын соғып алғандықтан, бір монетаны екіншісіне ауыстыру мәселесі болды. Ол ақша-ауыстырып болды және т.б., контрафактілік монеталар мүмкіндігін болжауға, монеталар металл мазмұнын білу бағамы тозу олардың дәрежесі қажет болды -. Trapezity (тағам - үстел, тағам - үстел басында ер), ақша үнемдеуге, ол оларға беруге бар қызығушылық. Осылайша, олардың функцияларында тамақ банктерге айналды, трапеция банкирлер болды. монеталарды және кредиттік тексеру trapezity алмасу қатар медиаторлардың, куәгерлер, кепілі, құжаттар мен құндылықтарды сақтаушы ретінде операциялар қатысты.

Тарихтағы алғашқы банкирлер құл болды, өйткені аристократтар бұл қызметті әділетсіз деп есептеді. Ақшаны құтқарып, құлдар еркіндікті сатып

алып, еркіндікке ие болды - метек, бірақ олар шынайы азаматтықты ала алмады. Кейінірек, III ғасырда. Б.з.д., трапедияның қызметі беделді жұмысқа айналды. Осы уақытта сондай-ақ, кез келген қаржылық дәстүрлерін есепке алу мен банк шоттарының экономикалық жағын құрылған, бірақ ешқандай тіркелгі кітап сақталған жоқ, тек әдеби көздерден (Демосфен, Isokfata соавт сөйлеген сөздері.), оны соттау үшін.

Банктерде бухгалтерлік есепті ұйымдастыру екі бағытта өтті:

- 1) депозиттерді қабылдауды және беруді есепке алу;
- 2) клиенттер арасындағы өзара есеп айырысуды есепке алу.

Біріншіден, банкирдің келісімшартын клиентпен бірге куәгердің қатысуымен және, мүмкін, дұғалармен жасаған. Келісімшарт ауызша түрде жасалуы мүмкін, кейіннен оны мәміленің куәгері ретінде құлдың азаптауы туралы айғақтар арқылы тексеру. Төлем мен аударым «төлем тапсырмасы» арқылы жасалды.

Бұл сценарий мөрі, салымшының жеке басын анықтайтын, сынған тиын немесе тіпті балшық таблеткасы болуы мүмкін. Қажет болса, куәгерлерді шақырды. Құжатта: депозитордың аты, салымның сомасы, бенефициардың, кепілдіктердің, куәгерлердің аты көрсетіледі.

Есеп айырысудың ағымдағы есебі тізімдерде жүргізілді, онда сомалар жазылып, кейін олар жойылды. Жою есептеулердің аяқталуын білдірді. Бухгалтерлік жазбаларды біріздендіру (Аристотель тек тақталар мен тізімдер бар екенін ғана сипаттайды, бірақ оларды толтыру ережелері көрсетілмейді). Есепке алудың мұндай жүйелері кіріс-шығыс бухгалтериясының схемасына сәйкес келеді.

Қолма-қол ақшаны төлеу үлкен проблема болды. Дегенмен, дереккөздерде бұл туралы айтылмайды. Тарихшылар бұл ақшаның басым көпшілігі несие түрінде шығарылғанын, жылжымайтын мүлікке немесе құлға ауысқандарын және храмдарда сақталған банкирлердің басқа бөлігін ұсынды. Храмдар қорларды сақтауға арналған ең ыңғайлы орындар болды (қалың қабырғалар, елді мекендер, құдайларды қорғау). Delos храмының қазба байлығының арқасында бүгінгі күні ақша үнемдеу жүйесі белгілі болды. Акциялар жолдарға кастрюльге қойылды, әр жол оның хатымен белгіленді (бұл белгілер түгендеу сандары деп қарастырылуы мүмкін). Кем дегенде үш тіркелім сақталды: борышкерлер мен жарналардың тізімі, қолма-қол ақшаны түгендеу құралдары мен қосымшалары бар қаріптерді сақтау тораптарының тізімі.

Қолма-қол ақша сақтау және пайдалану тәуекел ескере отырып, ол банктің (храм) немесе пайдаланылатын айналымының қалады қабілетті бір уақытта басқа есебінен бір клиенттің шотынан жазбалар арқылы жарналарын «лақтырып», және қолма-қол ақша болуы оңай және қауіпсіз болады. Осылайша, қолма-қол ақшасыз есеп айырысуды дамытудың алғы шарттары пайда болды.

Кітаптарды банкирдің өзі сақтап қалды, жазбалар құпия түрде жасалды және ешкімге сенім артуға болмады. Клиенттер де, қызметшілер де шоттарды көре алмады немесе дәлел ретінде сот арқылы талап ете алмады. есепке алу

құқықтық реттеу қажеттілігі туралы ойлануға мәжбүр салымдар көптеген сынақтар, тараптар арасында дұрыс есеп айырысу, бар. Құжаттарда банктердің кейінгі қызметіне қатысты, бұл депозиттер мен клиенттермен есеп айырысуды нақты жазуға қатысты.

Ежелгі Грекияның мемлекеттік құрылымының ерекшеліктері (демократия) көптеген лауазымдардың (лот бойынша) сайланғаны болды. Көптеген лауазымды тұлғалар (бірақ бәрі емес) Афина қоғамдық қорынан жалақы алды. Жауапты адамдар белгілі бір мерзімге сайланды, содан кейін олар есеп беруі керек болды. Баяндаманың мәтіндік бөлімі ауқымды болды және операциялардың мазмұнын және орындаушылар туралы түсінік берді. Баяндамалар жарияланып, талқыланды. (Жалға пен мейірімділік үшін жауапты) ұшу, ієгороі (Қазынашылық қауіпсіздігіне жауапты), аpodekty (мемлекеттік заемдар мен жарналар тексерілді өтеу), логистикалық (лауазымды тұлғалардың тексерілуі есеп берушілік) - мониторинг арнайы лауазымды тұлғалары жүзеге асырады. Шенеуніктердің жауапкершілігі жоғары болды, ұрлық он есе қайтарылды. Сенімсіз есепті сотқа қарады және мүлікті тәркілеу арқылы жазаланды, остракизм (қуғын-сүргін).

А. Македонның жеңіске жетуінің арқасында, тауар-ақша қатынастары Египетке тарады. Бірақ Мысырдың жерінде бұл жетістіктер өзгерді, ал сауда және жеке кәсіпкерлік мүлдем тамыр жайған жоқ. Ельнистік Египеттегі экономикалық қатынастар тегін сервитутта тұрғызылғанжер иелері мен құлдары, монополиялар (монополистердің тұтас жүйесі) салықтары (көп). Өндіріс пен айналымның дамуы экономикалық емес құралдармен (мәжбүрлеу, жазалаудан қорқу) ынталандырылды. Салық есептілігіне басымдық берілді (жерді, тұрғындарды, егінді, мал шаруашылығын және т.б.). Егжей-тегжейлі нұсқаулар үлкен сомасы (папирусы Tebtyunisa мұрағат Zeno белгілі) бухгалтерлік жүйесін реттеліп. Қаржы министрлігінің аппаратында - Базиликонда нұсқаулар жасалды. Қаржы министрі (dioyket) ол қаржы тәртібін бұзды немесе оның міндеттерін орындауға емес, ол осмеяние қойылады, тіпті өлім жазасына болуы мүмкін, егер лауазымды мүлікті тәркілеуге құқылы болды. Барлық нұсқамалардың орындалуы талап етілетін орындаушылардың үлкен қызметкерлеріне қажет болды. Бухгалтерлік қызметті бірдей лауазымды тұлғалар жүзеге асыра алады. Жүйе лауазымды тұлғалардың өзара бақылауын, бухгалтерлік және экономикалық ақпаратты бірнеше мәрте аударуды, оны тексеруді және тексеруді қабылдады. Мұндай жүйе әдетте әкімшілік-командалық экономикаға тән.

Бухгалтерлік есеп пен есептілік арасында қазіргі есеп (біздің уақыттағыдай) болды. Ельнистік Египетте эфемеридің жаңа түрі (ағымдағы шот) пайда болады (7). 18-ші папирусқа қарағанда, объектілер жалпы нәтиже ретінде есептелмеген, бірақ бір күнде бірдей. Папиры б.з.д. 235 ж.ж. № 701, б.з. II ғғ. ВС және т.б. мәтіндерді талдау келесі қорытындыларға әкеледі:

- шот күндер бойынша жүргізілді;
- Бухгалтерлік символизм бар еді (жиынтық белгілер бар, белгісі бар алып тастау және т.б.);

- Лоура тұтыну - салмақ сияқты арнайы есепке алу терминологияны қолдануға онда саны, бағасы мен көлемін түсіну қиын, сондықтан *anelomata*, бірақ қолма-қол ақшамен немесе заттай қараңыз, ешқандай бірлік;

- Табиғи құндылық шоты кіріс-шығыстың элементтерімен араласады, бірақ операцияларды хронологиялық есепке алу бар;

- Қателерді түзетудің арнайы тәсілдері жоқ;

- құжат құрылымы жазу сондықтан эфемеридной үстел ешқандай қосылу орнын және ағын графиктер бар өткізді, онда папирус спираль түрінде, бойынша, әрине, байланысты. жеке үй ежелгі Грекия мен Ежелгі Римде және кейінірек міндеттемелер бойынша есепке алу жүйесі пайдаланылады, Zeno (260 б.э.д. мүлік менеджері Сирия мен Палестина Қаржы министрі, өжеттігі) қолданылады. Мұрағат Zeno (Филадельфиядағы Darb Эль Gerze ауылында тұрған жерінде мүлік өжеттігі тұрғындары 1915 жылы ашылған болатын. Мақалалар, бөлшек тіпті жеке фрагменттерін сатылды, сондықтан файлдың бір рет бөлігі бессвязные пайда болды. Папирус 1750 жылы жарияланған) оның салыстырмалы тұтастығын бағалы болып табылады. Ол бір уақытта бастапқы құжаттама рөлін орындайтын, бастапқы құжаттарды, Эфемерида, үлгісі шот-фактураларды және іскерлік хат береді. құжаттарды талдау Зерттеушілер, нақты есеп көшірілген жазбалар Мемлекетте осы жасалған: бухгалтерлік персоналдың міндеттерін бөлу, жұмыс қалпына келтіру белгілері және операцияларды, материалды тұрғыда экономикалық өмірдің фактілері үздіксіз жазуды - жауапты тұлғалар, Эфемериды бастапқы құжаттардың ойнату мазмұны (ақпарат жинақталған емес, бастапқы тіркелгісін топтастыру деректер болмаған, және хронологиялық тәртіппен жазылған) байланысты, есепке алу-сақтау сақтау. эфемеридной эфемеридной қаражат бірге мәні мен нақты шотын шектейді дене өлшеу болды. Осындай жағдайларда жылдамдықты тексеру өте қиын болды.

Эллинизм заманында Египеттің банк жазбалары төмендегідей қалпына келтірілді. Банктердегі бухгалтерлік есеп салымшылардың жазбаша ұйғарымымен басталды. Салымдардың (төлемдердің) салымдары күнтізбелік кезеңде эфемериде тіркелді. Сонымен қатар, кіріс-шығыс кітабы (папирус №890) толтырылды. Олардың арасындағы байланыс клиенттердің атауларын және атауларын тексеру арқылы орнатылды (№ 63 папирус). банк Кітапта өзінде «біреу - біреу» тұжырымы бар (екі айдар бойынша алдында), термин «бар» (мерзімі прототипі«Кредит»), бухгалтерлік есептің эволюциясына әсер етті.

1.5 Ежелгі Римдегі есеп

Рим I-II ғасырлар. ВС сол кезде ең қуатты мемлекет болды. Оның дамыған экономикасы - табысты соғыстардың нәтижесі - жеңілген елдердің ресурстарына негізделген. Менеджмент орталықтандырылды. Рим өмір сүрген уақытында патшалық биліктің (б.з. VII-VI ғғ.), Республика (VI ғасыр - б.д. I ғғ.), Империя кезеңдері (1-ші ғасыр - 476 б.).

Роман Этюрскалық өркениеттің пайда болу кезеңінде (б.з.б. VIII ғасырға дейін); Кейінірек Рим грек пен шығыс мәдениетінен көп нәрсе алды, ал римдіктердің дерексіз ғылымдары тартылмады: олар іс жүзінде пайдалы нәрселерді шектеді. Сондықтан римдіктер қаржы саласына және оның құқықтық реттеуіне өте байсалды қарады. Ежелгі заманның ең үлкен жетістіктерінің бірі - Рим заңы (құқықтық қатынастардың икемді, заңдастырылған және өркениетті нормалары - жеке меншік). Бұдан басқа, заңдардың арқасында экономикалық мәмілелер ақтау мен қорғауға ие болды және бухгалтерлік кітаптар сотқа, мысалы, Цицероның сипаттағандай, дәлел ретінде ұсынылды. Рим заңы бухгалтерлік есепке үлкен әсерін тигізді. Осылайша, банктердің иелері өздерінің шоттарын белгілі бір күні жариялауға міндетті болды. Заңнамалық ережелер сондай-ақ есепке алу техникасын реттеді. Заң мен есеп жүргізудің өзара әрекеті соншалықты жемісті болды, ол бүгінгі күнге дейін жалғасып келеді.

Римдіктер мұқият және түсіністікпен қарайтын басқарумен және, ең бастысы, жеке меншік (Cato Elder, Southern, Columella, Varro). Бұл экономикалық практиканы қорытуға және басқару принциптеріне, рационализацияға және бухгалтерлік есепті реттеуге көмектесті. Мемлекеттік және банктік шоттар да реттелді. Авторлар тек ауыл шаруашылығына ғана қатысты, бірақ сауда мен банк өркендеді.

Жазу үшін негіз ретінде көптеген материалдар сыналған - кенеп, тас, ағаш тақталар, ағаш жапырақтары және ағаш қабығының ішкі жағы. Ресми есептер тақталарға орналастырылды: мәрмәр, қола, мыс, қорғасын және ағартылған ағаш. Ағымдық жазбалар бір жағынан екі, үш және одан да көп - коды (8) (латын кодтары) бойынша байланыстырылған ағаш тақталарда сақталған. Мысырды жаулап алғаннан кейін папирус пайда болды. Б.з.д. 180 жыл. пергамент (балқарағайдан жасалған, қымбат, бірақ берік) болды. Бухгалтерлік есептің дамуы жазба техникасы мен есептік жүйенің әсерінен болды. Есептеулер үшін гректердің Египеттен алған қарғыс қолданылды.

Бухгалтерлік есепке алудың ең маңызды функциясы басқарудың нәтижесін болжау мүмкіндігі болды (Columella). Мүліктің жіктелуінің біреуі (Варроның сөзі бойынша): сөйлеген сөздері барлар - құлаққап, үнсіз - көлік, ғимараттар және т.б.

Салық салу ұйымы халықты және оның мүлкін түгендеу бойынша біліктілікке негізделді (санақ салықты есепке алу үшін б.з.д. 550 жылы Сервус Туллийус енгізді). Баға жылжымайтын мүлік, жер, тауарлық-материалдық құндылық, зергерлік бұйымдар, киім түріне байланысты болды. Ол үйдегі есеп кітапшаларымен анықталды. Біріншіден, біліктілік нәтижелері табиғи бірліктерде өлшенді, бірақ б.з.д. 312 жылдан бастап. Олар Appius Klaudius цензурасының бастамасымен бағаланды. Санақ жүргізілген соң, кедейлердің арнайы тізімдері өнімдерді еркін таратуға арналған. Бұл шенеуніктердің, агенттердің, салмақтардың толық құрамына қатысты болды. Алушыға нан питері берілді - нанның шығарылған күні мен орны бар ағаш таблетка. Олардың контрабандасы қойманың шенеуніктеріне тапсырылды. Жиналған брендтер

тізімдерге қарсы жою арқылы тексерілді.

Грецияда, Римде болғандай, рим бухгалтериясының тарихында жетекші рөл атқара бастаған банктер (аргенттер) кеңінен дамыды. Монеталарды айырбастау, тіпті одан да көп депозиттерді қабылдау жоғары біліктілік пен тәжірибені талап етті. Монеталарды тексерген соң, олар контейнерлерге салынып, куәгерлердің қатысуымен мөрленген. Сондай-ақ куәгерлер өздерінің мөрлерін қойды. Мөрленген әмиян тасымалданып, төлем құралы ретінде пайдаланылуы мүмкін.

Банктік есептердің латынша бухгалтерлік және экономикалық сөздігі кең және органикалық заңдық лексиконмен біріктірілген. Бұл терминология итальян тіліне және сол арқылы батыс еуропалық бухгалтерлікке енгізілді. Белгілі Роман банк терминдер (қабылдау) қабылдауға - жалпы, Апет (болуы) бойынша қалуында - банктік несие клиенттің, *credutum* - сенемін, *debitum* - клиенттерге қарызды банкир, *depositum* - үлес, *rationum* - шот.

Бастапқы құжаттардың рөлі түсімдерді жүзеге асырды. Мәмілелер ауызша болуы мүмкін (куәгерлермен бірге) және жазылған. Жазбаша келісімшарттар тұрақты түрде болмады.

Ақшалай кіріс (қабылдау) және ақша шығыны (шығыс) кіріс-шығыс кітабында (кодекс қабылданды және шегерумен) есепке алынды. Ол үшін банкир заңгерлік жауапкершілікке ие болған, ол ағымдағы есепке алу регистрі болды. Бұған қоса, операциялар ескірген эфемериске ұзақ уақыт бойы қарсыластықта тіркелді. Экономикалық операциялар қарсыласта тіркелді. Шешім (9) кейбір дәрежеде бастапқы құжаттарды ауыстырды, бірақ толық емес. *Adversariya* және шот-кітап хронологиялық және жүйелі жазу ретінде тіркелімдерді өзара болды. Кітапта жазылған жазбалар қарсыласта жазылған жазбаларға сәйкес жасалған. Кітаптарда көптеген түзетулер болды. Цицероның айыптау сөзінен сотқа кітаптардағы түзетулерді банкирдің клиенттермен қарым-қатынаста адал болмауының дәлелі ретінде қарастыруға болатыны белгілі.

Сонымен қатар, банкирдің тағы бір кітабы бар - вексель кітабы (кодекстің рационасы). Мұнда транзакциялар жеке клиенттермен есепке алынды және осылайша кіріс және шығыс шоттарынан бөлінді. Әр клиент үшін шот ашылды. Есепте борыш санаттары (дебиторлар), клиентке несие берілді (қалғаны) және қалғаны (*reliqua*). Жеке шоттардың айналымы мен қалдықтары тексерілді. Келісу тыныс белгілері арқылы жүргізілді,

яғни. құжаттағы белгілер (әдетте артқы жағында).

Кіріс-шығыс кітабы мен шоттар кітабы да байланысты болды, ол депозиттерді, несиелерді алу, айналымды және тепе-теңдікті салыстыру кезінде көрінді. Мұны істеу үшін шоттар табыс кітапшасына орналастырылған. Пунктуация (салыстырып тексеру) параллельдік шоттардың екі сериясын байланыстырды: біреуі банкирге, екіншісі - борышкерлердің қарыздарына, депозиттік операцияларға арналған. Қолжетімді деректерді талдау диссертацияның дұрыстығын растауға мүмкіндік береді: «Дебеттікке жазу - шығыстарды жасаңыз, несие жазу - түбіртек жасаңыз». Банк есебі тұрғысынан

жоғарыда келтірілген формула мүлдем дұрыс. Әрине, есеп беру рәсімінің бұл сипаттамасы берілгеннен өзгеше L. Pacioli, бірақ үздіксіздік байқалады.

III ғасырда. AD Рим империясының дағдарысы келді, 395 жылы империя Шығыс пен Батысқа бөлінді. 476 жылы соңғы Рим императоры жинақталғаннан кейін Батыс империясы көптеген дәстүрлерді Батыс Еуропа елдеріне жіберіп, өмір сүрді. Бухгалтерлік есептің одан әрі дамуы Италия мен Византиядағы христиан ғибадатханаларымен байланысты және ортағасырлық кезеңге өтеді.

Осылайша, ежелгі бухгалтерлік жүйе бірқатар жалпы сипаттамаларға ие болды. Бухгалтерлік есептің негізгі мақсаты қаржылық жауапты тұлғалардың қызметін қадағалау, есеп беруді басқаруға үлес қосқан. Тиімділік пен пайдалылық мәселелеріне тиісті назар аударылмады, өйткені пайда мақсаттары тек капиталистік экономикаға ғана енгізе бастады. Бухгалтерлік есеп фактілерді есепке алу үшін көп болды, бірақ оны сақтауды қамтамасыз ету үшін мүлікті басқару үшін емес, шешім қабылдау үшін. Демек, қарастырылып отырған кезеңді есепке алу мемлекеттік қажеттіліктер мен үміттерді қанағаттандырады. Айналымдар ақшаның пайда болуына қарамастан нағыз түрінде тіркелді. XIII ғасырдың ортасына дейін ақша. AD өнімдер немесе құралдар сияқты бірдей тауар; есепке алу мүмкіндігін қарастырмады барлық бухгалтерлік объектілердің шығындарын өлшеу.

Өзін-өзі тексеруге арналған сұрақтар:

1. Ежелгі әлемде мемлекеттік есеп ұйымдастыру деген не?
2. Ежелгі Египеттегі натуралистік есеп тұжырымдамасын сипаттаңыз.
3. Вавилонның ауыл шаруашылығы есептерін сипаттау.
4. Бабылда қандай математикалық білім қолданылды? 5. Персияда мемлекеттік есепке алудың ерекшеліктерін сипаттау.
6. Ежелгі Қытайда бухгалтерлік есептің сипаттамасын келтіріңіз.
7. Ежелгі Грецияда бухгалтерлік есептің ерте дамуы тән қандай ерекшеліктер деп атауға болады?
8. Хелленистикалық есепті және басқаруды және есепке алуды мемлекеттік реттеуді сипаттау.
9. Ежелгі Римде қандай бухгалтерлік ұйым дамыды?
10. Ежелгі Римде бухгалтерлік есепте және бухгалтерлік есепке алу жүйесінде қаражаттың жіктелуін сипаттау.
11. Банк қызметін қалыптастыру кезінде қандай ерекшеліктерді қарастыруға болады?
12. Ежелгі Грециядағы және Ежелгі Римдегі салықтық жүйе?

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Есептік ойдың антологиясы. Бухгалтерия тарихынан / құр. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006
2. Антонова М.В. Лука Пачоли және Италиядағы екіжақтық жазу // Бухгалтерлік есеп. 1994. № 10.

3. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.

4. Бабарыкин С.В. Ұлыбритания мен АҚШ-та шығындар есебінің пайда болуы мен дамуы // Бухгалтерлік есеп. 1997. № 3.

5. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.

Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения // Бухгалтерский учет. 1999. №8.

7. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-дону: Феникс, 2004. – 480 с.

8. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005.

9. Тимошина Т.М. Экономическая история зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. М.Н. Чепурина. – 3-е изд., стер. – Юридический Дом «Юстицинформ», 2002.

Тесттік сұрақтар:

1. Шаруашылық есептің пайда болуы немен байланысты?

- А) Материалдық өндірістің дамуымен
- В) жазудың пайда болуымен
- С) саптың ауысуымен
- Д) үлкен аумаққа көшуімен
- Е) жинаушылықтың басымдылығымен

2. Б.з.б 6 мыңжылдыққа ең көне шаруашылық жазу. Қай өркениетке жатады...

- А) мысырлықтардың
- В) шумерліктердің
- С) аккадцевтердің
- Д) гректердің
- Е) қытайлықтардың

3. Бірінші мыңжылдықтың ішінде қандай есепке алу нысаны таралған?

- А) екі жақты бухгалтерия
- В) құжаттық бухгалтерия
- С) жай бухгалтерия
- Д) бинарлы бухгалтерия
- Е) екі жақты жазу

4. Қандай шаруашылық есептің объектілері Вавилонда ең көп тараған?

- А) мал
- В) ақша
- С) құрылыс материалдары
- Д) ауылшаруашылық жұмыстары
- Е) трудодни

5. Қай елде есепке алу үшін қолданылды папирус?

- A) Греция
 - B) Парсы
 - C) Вавилон
 - D) Қытай
 - E) Мысыр
6. Папирус оралмасының орташа ұзындығы қандай?
- A) 4-5 м
 - B) 6 м
 - C) 3 м
 - D) 7-8 м
 - E) 6-7 м
7. Тарихшылар есептің пайда болғанын Китеде де санайды, ол неше жыл бұрын?
- A) 4000
 - B) 8000
 - C) 1500
 - D) 5000
 - E) 3000
8. Бухгалтерияның рөлін аралықта кім атқарды?
- A) қоймашы
 - B) көпестер
 - C) жазғыш
 - D) ақсүйек
 - E) арнайы қызметкер
9. Ежелгі Мысырда неше жыл сайын түгендеу жүргізілді?
- A) 3
 - B) 5
 - C) 10
 - D) 2
 - E) 8
10. Карточкадағы есептің отаны?
- A) Мысыр
 - B) Грекия
 - C) Қытай
 - D) Парсы
 - E) Вавилон

Тақырып 2. Орта ғасырдағы есеп

2.1 Орта ғасырдағы шаруашылық есеп

Рим империясы ыдырағаннан кейін ұлттардың көші-қоны басталды. Фашистік немістер және неміс емес тайпалар Галлияға лақ ете түсті, Вандал тайпалары Периней теңізінің шығыс жағалауының қалаларын қиратқан.

Бұрынғы Батыс Рим империясының аумағында бірінен соң бірі фашистік патшалықтар құрылған, бірақ бұл жағдай бір-бірімен үздіксіз шайқасқандықтан, жағдайды тұрақтандырмады. Сонымен қатар, бүкіл Еуропада өз мемлекеттілігін құрмаған неміс, түрік, ирандық және славян тайпалары үздіксіз көшіп жүрді. Фашистер мен славян әлемдерінің, қақтығыстар мен өзара әрекеттерінде феодализмнің пайда болуы басталды. Экономика жойылды, өркениет деңгейі күрт төмендеді, ескі орталықтандырылған мемлекеттік жүйе жойылды. Мұндай жағдайда есепке көңіл бөлудің уақыты болмады. Бірақ ежелгі Римнің кейбір дәстүрлері ғибадатханаларда көрінеді. Сол уақыттағы құжаттардың жалғыз ерекшелігі – бұл шоттардағы жазбалардың көптеген қателері. Есептеулер жақындауларға негізделді, өйткені жалпы сауатсыздық өсті. Білім әкеден балаға беріліп отырды, себебі арнайы есеп бойынша оқыту жүргізілмеді. Феодалдық қоғамда адам өзінің иерархиялық жағдайында тиісті міндеттері мен жауапкершіліктері бар топтың мүшесі ретінде көрінеді. Мүліктік саласында адамдар арасындағы қарым-қатынастар бірдей болды: феодалдықтар ірі жер учаскелерінің бөлігі болды, ал корольдік иерархия патшалық иерархияны аяқтады. Жылжымайтын мүлік объектілерін жиі экономистер (басқарушылар) басқарды, сондықтан манориалдық немесе жергілікті есеп жүйесі (кіріс-шығыс шот деп аталатын) жылжымайтын мүлік объектісін немесе экономикалық объектіні басқару үшін есеп беру жүйесі болып табылатын. Сондай-ақ патшаға да есеп берген. Орта ғасырларда федералдық үй шаруашылықтарының меншік иелері үшін төлемдерді есепке алу үшін басшылар болмаған саяхатшы дін мұғалімдері пайда болды. VI ғасырдан бастап батыс ғибадатханалары пайда бола бастады. Шіркеулердің экономикалық күші арта бастады, ал папалықтың пайда болуы шіркеуді көтерді. Ғибадатханалы шаруашылықтарда олар халыққа да, феодалдықтарға да қызмет көрсетті: шомылдыру рәсімі, жерлеу қызметтері, абсорбция (индультентті сату (1)) және т.б. Бұл әртүрлі құндылықтардың келуі мен жұмсалуды есепке алу қажеттілігіне әкелді. Шіркеулерде иерархиялық басқару құрылымы болды, ал төменгі ғибадатханалар жоғары шіркеу әкімшілеріне тиесілі болды. Ғибадатханалар ағартудың жалғыз орталығы болған. Ғибадатханалы мектептерде олар оқу мен жазуды үйретті. Қолжазбаларды қайта жазуға ерекше назар аударылды, сондықтан есеп жүйесі грек және римнің негізінен көшірілді. Бұдан басқа, тауарлық-материалдық қорлар жасалды және кірістер мен шығыстар шоттары (кітаптары) сақталды. Тексеру (есеп беру), әдетте, аудиттің (тыңдаудың, тыңдаудың) термині болған кезде жауапты тұлғаларды тыңдау арқылы жүргізілді. Шын мәнінде, феодалдық экономикалық жүйе артық өнімді құруға жол берді. Дегенмен, артық өнім шығарған тиімді, сондай-ақ пайдаланылған капиталдағы пайда мен (немесе) кірістің тұжырымдамасын анықтау қажеттілігі де жоқ болды. Кірістерді есепке алу бөлімі реттелетін қоғамда әртүрлі деңгейдегі лауазымды тұлғалардың тұтастығын бақылау құралы болды. 19 ғасырдың ортасына дейін, екі еселенген әдіс пайда болғанына қарамастан бұл жүйе өте ұзақ уақытқа созылды.

Орта ғасырдың гүлденуі кезінде арнайы трактаттар пайда болды. Олардың

бірінің авторы, Доминикан сопылы Уолтер Хенли, былай деп сұрады:

- баяндаманы мұқият зерделеу;
- тіркелген деректерін және табиғи баланстарды салыстырып тексеру үшін жыл сайынғы түгендеу;
- дебиторлық берешекті қатаң инвентаризациялау;
- есепте көрсетілген бағалардың дұрыстығының дәлелдеу.

13 ғасырда Батыс Еуропада кассалық операцияларды есепке алу жүйесі, қойма есебі және сауда операциялары болды. Сонымен бірге, негізгі есепті жүргізу кітапшаларда ағымдағы айналымды хронологиялық тіркеу түрінде болған қарапайым есеп. Экономикалық қызметті дамыту бухгалтерлік ақпараттардың сапасын бақылаудың жекелеген нысандарын дамытуды талап етті. Осылайша, 1299 жылы Англияда корольдік сотта - контролер (аудитор) жаңа лауазым жасау жайлы бастама болды.

XV ғасырда араб цифрлары қолданысқа енгізілді, сондай-ақ есепке алу да өзгерді. Латын тілінің орнына араб цифрларын қолдану, бұл итальяндық математик Фибоначчидің идеясы болды. Есеп жүргізуге арналған араб цифрларының қолданылуы бухгалтерлік жұмысты едәуір жеңілдетеді. Орта ғасырдың соңында сауда жылдам дами бастады. Бұл солтүстік Италияның қалалық мемлекеттері арқылы крест жорықтарға байланысты халықтардың жаппай қозғалысы еді. Еуропа мен Азия арасындағы сауда орталығы Жерорта теңізі аймағында, Солтүстік Италияның қалаларында (Венеция, Флоренция және т.б.) шоғырланған. Әлемдегі сауданы дамыту арқылы меншік идеясы бола бастады. Бұл идеяның күшеюі коммерциялық құқықтың пайда болуына ықпал етті. XII-XIII ғасырларда саудагерлер аралық соттарды құрып, есеп жазбаларына бірыңғай талаптарды әзірлеуге кірісті. Бұл итальяндық қалаларды байыту және олардың билігі үшін күрестің басталу уақыты еді.

Халықаралық сауданы дамытуда қуатты серпіліс ұлы географиялық ашылулар болды: табылған жаңа нарықтар (Америка, Үндістан, Қытай, Африка, Австралия), төселіп, теңіз жолдары және т. б. Бұның барлығы өзгерту мақсаттарға пайдалану, капитал және несиеге әкеп соқты. Мұндай элементтер ретінде сауда, капитал және несие, алғаш рет білді болуға жемісті топырақ дамыту үшін есеп жүргізу болды.

Ортағасырлық бухгалтериясының екі негізгі түрі қалыптастырылады:

1) камералдық (бюджет), касса, т. е. кірістер мен шығындар есебі, жағдайы және қозғалысы мүлік ретінде қарастырылады тергеу орындау бюджет оның негізгі объектісі болып табылады;

2) қарапайым (коммерциялық) жоспарлаған жай-күйін есепке алу және мүлік қозғалысы, кірістер мен шығыстар біткеннен салдары.

2.2 Екі жақты бухгалтерияның пайда болуы

XIII ғ. дейін есеп жүргізілген көмегімен униграфиялық (қарапайым) жазу, идеясына негізделген есептік натурализм. Фактілер шаруашылық өмірін көрінді ғана өлшем бар өмірде (заттай өлшеуіштер). Абстрактілі шамасы, мұндай

ретінде пайда, есепке алу жүйесінде жоқ фиксировались, ал есептеу нәтижелері бойынша түгендеу.

Диаграфиялық (қос) бухгалтерия бұл шоттардың тізбесі қарапайым бухгалтерияға енгізіледі өз шотының қаражаты. Барлық фактілер шаруашылық өмірі бейнеленеді екі рет (идея есептік реализм), бұл береді қосарлы жазу, символикалық сипаты. Бұл мүмкін жағдайда ғана, егер барлық есеп объектілеріне жазылып, бір есептік өлшем ретінде ақша.

Қосарлы жазба пайда болды — бұл революция ойлау кез келген ұйымның. іскер адамдардың бір бөлігі. Қос жазбаның шығу тегі әлі күнге дейін анық емес, дегенмен әр түрлі нұсқалары келтіреді. Бірнеше рет ынталандыратын байланыстыру талпыныстары қос жазба пайда болуы қандай да бір өнертапқыштың есімімен байланысты, бірақ нәтижесінде ортақ пікірге келді", - деп, қос бухгалтерияның автордың жоқ сияқты, белгісіз өнертапқыштар әліпбиінің, дөңгелектер, ақша және т. б Профессор Р. де Рувер деген тұжырым жасады қосжақты бухгалтерия пайда болды бір мезгілде бірнеше қалаларда солтүстік Италия арасындағы 1250-1350 жылдары, екіжақты бухгалтерия феномені тарады. Еуропа елдері, содан кейін бүкіл әлем зерттеушілері тарих бухгалтерлік есеп деп аталады әр түрлі себептері осындай жаңа әдіснамаға назар аударды:

- Еуропаның экономикалық өсуі және капиталистік қатынастардың пайда болуы (В. Зомбарт);

- кредиттік қарым-қатынастарды дамыту, ол түсіндіруде кез келген шотынан шот есеп айырысуға әкелді (Ж. Прудон, А. П. Рудановский);

- компаниялардың пайда болуы, тұлғаның (иесінің компания), заңды тұлғаның т. е. шаруашылық, жүргізу қажеттілігін есепке алу, капитал салу, оның өзгерістеріне әкеледі (Р. де Рувер);

- екі жақты нысанын жүргізу эволюциясы шоттардың Бас кітабын, нәтижесінде қажеттілік логикалық "теңестіру" қорытынды дебеттік және кредиттік айналымдар (Т. Церби).

Мүмкін, барлық бұл себептер жиынтығы және соғандарға салдарынан сынамалар мен қателер болса, "кездейсоқ", бір есепке алу қызметкерлерін орналастыру идеясына екі бағанының санының — кіріс және шығысына әкелді; және тек кейінірек осындай шартты шот, шот, капитал, идеясы анықтау мүмкіндік беретін қаржылық нәтиже ғана есеп құралдары.

А. Литтлтон ғана емес, аударды дамытудың алғышарттары қос жазба, бірақ тарихи жағдайлар бөлді, олар жаңа техниканы пайда болуына тіркеу сауда операцияларына әкеп соқты :

объект:

- сжеке меншік құқығын беру меншік),
- капитал (өнімділік пайдаланылатын байлығы),
- сауда (алмасу тауарлар),
- кредит (пайдалану болашақ игіліктердің осы);

құралы:

- жазба (құрал жүргізу тұрақты жазбалар),

- ақша ("жалпы бөлімі" алмасу кезінде),
- арифметика (есептеу құралы).

Қолайлы экономикалық және әлеуметтік жағдайлар бұл жағдай құру әдіснамасын(жоспардың жүйелі бейнелеу объектінің тиісті құралдарымен) әкеледі.

Литтлтон атап өткендей, әрқайсысы аталған алғышарттар түрлі жерлерде әр түрлі уақытта, бірақ бір уақытта олар байқалған жоқ. Тек Орта ғасырдағы сауда дамыту, капитал және несие әкелу сапалы шарықтауына әдістемесінде есеп жүргізу.

Өз дамуында екі жақты жазу бірнеше кезеңнен тұрады:

- 1) дүниеге келген сияқты формальды қабылдау нәтижесінде эволюция әдістерін шаруашылық фактілерін тіркеу;
- 2) дамып келеді және техникалық қабылдау ретінде, мүмкіндік беретін про-бақылау жазбалардың дұрыстығын шаруашылық айналым;
- 3) енгізе отырып, ақшалай өлшеуіш есепке алу айналада бірыңғай, тұйықталған жүйесі;
- 4) өндірістік қатынастардың дамуымен, басқарушы бөлінеді меншік иесінен және пайда емес, тек шот иесінің (капитал), сондай-ақ шоттарға, қаржылық нәтижелері (шот әкімшісі);
- 5) осы уақытқа дейін артуы объектілер санын есепке алу (мысалы, соңында 70-шы жылдардың XX ғ. Пайда болды объект "материалдық емес активтер", сәл кейінірек — "шартты фактілері шаруашылық қызмет", "есепті күннен кейінгі оқиғалар.

Екі рет жазу мәні үшін қазіргі заманғы бухгалтерияның асыра бағалау қиын. Қос жазба табиғатын зерттеген Бенедетто Котрульи - Рагузы көпесі болды. Ол "сауда Туралы және жасалған купце" кітабын шығарды, екіжақты бухгалтерияның үлкен тарауын ұстаған. Кітап " 1458 ж., бірақ бір жылдан ғана 1573, т. е. 115 жыл кейін жазылды. Сол Котрульи итальяндық математик, аты әлемге әйгілі адам, әмбебап білім Лука Пачолиді басып озды.

Лука Пачоли — итальян математигі (1445-1515), кішкентай қалада Борго Сан-Сеполькро дүниеге келген. Мұнда өмір сүрген суретші Пьеро делла Франческо, оған қиған оқушылары кішкентай Пияз. Шеберханасында суретші Лука меңгерген математика, анағұрлым қабілетті қарағанда кескіндеме. 19 жасында ол шеберханадан көпес Антонио ди Ромниазиға көшіп кетеді. Сол жерде ол бухгалтерлік есепке көмектесіп жүргізуге сатушымен танысты.

1470 ж. Лука Пачоли, Рим қаласына көшіп, онда өзі оқып, ал екі жылдан кейін монахом-францисканцке айналады. Шіркеу берген уақытта ғылыми жұмыс, жеткілікті материалдық құралдармен қамтамасыз етті. Көп ұзамай Л. Пачоли Перуджи университетінде профессор болады. Бұл 1493 жылы ол өзінің "Сомасы-сырын меңгеруде, геометрия, оқу-жаттығу туралы пропорцияда мен қарым" еңбегін аяқтайды, ал 1494 ж. кітап жарыққа шығады. Трактат ХІ ТУРАЛЫ "шоттар мен жазбалар" құрамында қосжақты бухгалтерияның бірінші сипаттамасы. "1496 ж. Лука Миланға көшіп, Леонардо да Винчимен танысады және оның басқа ұзақ жылдар болады. "1499 ж. Италиямен Франция соғысы

басталып, және Лука Пачоли басқыншылық кезінде Флоренцияға қашып, қайта педагогикалық қызметін жалғастырады. "1509 жылы ол — "Divine пропорция" кітабын шығарды, ол жанама қатысы бар бухгалтерлік есеп. "1510 ж. Л. Пачоли орын алады приора монастырь өзінің туған және 1517 ж.өледі

Шығармашылық мұрасы Л. Пачоли бақытсыздыққа түсті. Трактатының мазмұны туралы шоттар мен жазбалар кітабынан кітабына көшіріліп, ал автор туралы ұмытып кетті. Тек XIX ғасырдың соңында қалпына келтірілді (аты-жөні. Басқа да аттары белгілі болды, дәл осы Л. Пачоли болды бухгалтерлік ғылым әкесі деп санады, бірақ ол өзі ештеңе ойлап тапқан жоқ жай ғана қолданыстағы тәжірибені бейнеледі. Дегенмен Л. Пачоли еңбегінің мәні бухгалтерлік есепті дамыту үшін, әрине, зор.

Л. Пачоли еңбегінің негізгі идеялары, келесіде көрінеді:

1. Алғаш рет тұжырымдалған екі мақсаты бар бухгалтерлік есеп:

- ақпарат алу істердің жай-күйі туралы, "өйткені есеп жүргізу керек алатындай кідіріссіз алуға кез келген мәліметтер, қатысты борыштар, сондай-ақ қатысты талаптар";

есептеу - қаржылық нәтиженің, "өйткені мақсаты әр көпес тұрады алуға тиісті әрі маңызды пайда үшін ұстау".

2. Екі мақсатқа алдында тұрған ескере отырып, қол жеткізіледі көмегімен шоттар және қос жазба. Шот - элементтер жүйесін көрсетеді топтамасын экономикалық біртекті құралдар кәсіпорынның немесе көздері олардың білім беру. Шоттардың тізбесі әрбір кәсіпорын таңдау өзіне өзі. Әкімші тиіс ыңғайландыру бухгалтерлік есеп мақсаттары үшін кәсіпорынды басқару.

Арасындағы өзара байланысты шоттар ашылады көмегімен екі рет жазу. Бар бірнеше түсініктемелер мұндай атаулар . Бұл, бәлкім, бұл жерде байланысты:

- екі түрі қолданылады жазба (жүйелі және хронологиялық);

- екі түрі қолданылады тіркеу (синтетикалық және аналитикалық есепке алу);

- екі қатар шоттар шот үшін мүлікті есепке алу және шот капитал;

- әрбір шот екі тең құқылы разрезінің (дебет және кредит);

- кез-келген фактісі, шаруашылық өмір екі рет тіркеледі - дебет бойынша және кредит бойынша басқа шот;

- екі параллель бар есептік цикл, олар теңестіріліп көрсетіледі

$A - P = K$,

мұндағы А - актив (мүлік түрлері); П - пассив (міндеттеме); К - капитал меншікті қаражат көздері);

- кез-келген операциялар қатысады, екі адамның: біреуі береді, екіншісі алады;

- бухгалтерлік жұмыс орындалады екі рет - әуелі операциялар тіркеледі, содан кейін тексеріледі.

Әрбір олардың аталған себептер болып саналады түсіндіре отырып, атауын "екі жақты жазу".

3. Л. Пачоли қабылданбады екі постулатты, оның есімімен аталған:

- сомасы дебеттік және кредиттік айналымдар әрқашан тождественна бір жүйесі шоттар;

- сомасы дебеттік сальдо (қалдық шоттар бойынша) әрқашан тождественна сомасында несиелік сальдо бір жүйесі шоттар.

4. Л. Пачоли назар аударды балансы, трактовал "бухгалтерлік тепе-теңдік үшін қажетті дұрыстығын бақылау бойынша таратудың шоттары", бірақ қараған ретінде есептік құжат.

5. Л. Пачоли сипаттады бір бірінші нысандарын есеп жүргізу - староритальянскую (венецианскую). Староритальянская нысаны үш деңгейі бар ақпаратты өңдеу:

- фактілер шаруашылық өмірін тіркеледі мемориалдық кітабында (лат. Memorial – жады, т. е. жазу, естелік кітабына)— ол болдым заманауи бастапқы құжаттар;

- осы мемориалдың бухгалтер құрайды жазбалар шоттар бойынша (қандай) журналында, қазір оның атайды тіркеу журналымен (хронологиялық жазбалар);

- жазу фактілері туралы топтастырылады экономикалық мазмұны бойынша Бас кітапта (жүйелі жазу).

Басты кемшілігі староритальянской бухгалтерлік есеп нысандары тұрды бұл шоттың подразделялись синтетикалық және аналитикалық. Барлық есеп-шоттары бойынша мәні, аналитикалық, сондықтан есепке алу жүйесі болатын қолайсыз және энергияны.

6. Л. Пачоли қараған проблемалар мүлікті бағалау және отстаивал бағалау қағидаттары өзіндік құны бойынша (нақты құны сатып алу немесе құру). Ол айтқан: "Бағалау мүмкін емес төмен өзіндік құнын нақты шығындар, себебі ол ынталандыру сату бойынша тауарларды жоғары бағамен". Осылайша, Пачоли емес қателіктер жіберді мүмкіндіктерін бағалау қолданылып жүрген нарықтық баға бойынша.

7. Л. Пачоли есепке алудың проблемалары валюталық операцияларды сипаттады. Өзгеруіне байланысты валюта бағамының, ол алдына қойған міндеттері: бір ақша бірлігіне басқа қандай пайдасы операциялар валюта айырбастау. Ол бұл мәселелер келесідей шешті: жарияланды кестені әр түрлі валюта. Қайта есептеу курстық айырмашылықтар ретінде санаған Пачоли көрсетуі, есепке алу қажет емес.

8. Л. Пачоли санаған бірде-бір, енді қалай деп едіңіз, шаруашылық жүргізуші субъектінің жасауға болмайды борышкер оның келісімінсіз. Осылайша, ол былай деп сатылған өнім деп санауға болады кейін ғана төленеді.

9. Кітабында "Divine пропорция" ол осындай оңтайлы коэффициенттері, ара-қатынасы ретінде салықтар мен пайда, пайда мен капиталдың, айналым қорларын және олар мән береді есепке алу аяқталған түрі.

10. Оқу-жаттығу Пачоли туралы адами факторы шаруашылық қызметінің жалпы бухгалтерлік істе атап айтқанда негізін салды іскерлік этика. Автор былай деп бухгалтерлік есеп — іс, адал және сауатты адамдар.

2.3 Орта ғасырлық дәуірлік тоқырау

Итальяндық қалаларда мемлекеттерде жүйесінің қосарлы жазба нысаны пайда болғаннан кейін шоттарын ұзақ уақыт аз ғана өзгерістер кешті. Кезең салыстырмалы инерция кезде техника тіркелгі таралды Еуропа бойынша ауызша немесе тізімдерінде (көшірмелері еңбек Л. Пачоли), сондай-ақ созылып, ол атауын алды дәуірдің тоқырау. Әлеуметтік, саяси және экономикалық жағдай өзгерді баяу, сондықтан бухгалтерлік есептің даму емес, жеткілікті ынталандыру. Өзгерістер орын алған, салдарынан жаңа жағдайлар туралы-щественной өмірі мен коммерция, соның ішінде, әлсіреу, ауыл шаруашылығы өсу сауда белсенділігі мен ұмтылысын кәсіпкерлер қарауға өз қызметін ұзақ мерзімді перспективада, бұрын. Жаһандық өзгерістер, сондай-ақ өзгерістерден туындайды философиялық көзқарастар мен жүйелердің құндылықтарды жетекші сынып, себеп неден болды Реформация, кальвинизм және әлсіреуі әсерін католик шіркеуінің.

Соңында бұл салыстырмалы кезеңнің қарсаңында өнеркәсіптік революция (шамамен 1750 ж.), Еуропадағы қолданылған есепке алудың бірнеше жүйесі. Ауыл шаруашылығында, имениях дәстүрлі үлгідегі байырғы ұйымдарда қолданылды прихода-расходная бухгалтерия, сақталған тағы отмершей помещной, немесе манориальной, жүйесі. Саудагерлер пайдаланған жүйелерімен дара (униграфической) немесе екі (диаграфической) жазбалар, жиі шоттары бойынша қалдықтар мен мүмкіндігі жоқ көлемін анықтау пайда шығарды.

Басымен кең ауқымды өнеркәсіп қызметінің XIX ғасырдың бірде-бірі осы жүйелердің мүмкін емес еді астам қанағаттанарлық болып саналады, өйткені келмеді пайда болған практикада капитал тарту мен функцияларын бөлу, меншік және басқару.

Кіріс-шығыс жүйесі тиімсіз жағдайында жарма фабрикалық өндіріс және кәсіпкерлік қызметті пайдаланумен байланысты күрделі активтерді (айналымнан тыс қаражат). Қажеттілігі туды қолдану теориясы тозуын есептеу және бөлу-баптарының капитал және түсім.

Қорытындылай келе, ортағасырлық кезеңге атап өту қажет тек қана қайта дамыту экономикалық өмірдің жаңадан қажеттілігі туралы ақпарат істің жай-күйі, бухгалтерияның дамуының алғышарты болды. Қуатты серпіліс осы болды бірінші кітап және бухгалтерлік есепті жүргізу. Көптеген авторлар Л. Пачолимен келісті немесе келіспеді оған сондай-ақ, кітап беттерінде. Бұл бірінші ғылымда теориялық даулар, дамуының негізі болып табылады .

Өзін-өзі бақылауға арналған сұрақтар

1. Түгендеу және есептер
2. Бирочный есепке алу
3. Кассалық операциялар
4. Рецепция рим құқығы

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Дүниежүзі тарихы экономикалық ой (І том). Под ред. И. П. Фаминского // М.: Ғылыми әдебиет, 1997.
2. Е. А. Мильская, И. М. Зайченко, С. С. Гутман. Экономикалық теория. Экономикалық ілімдер тарихы // СПб: Издательство Политехникалық университеті, 2005.
3. О. Егер. Орта ғасыр (Дүниежүзі тарихы, т. II) // СПб: Специальная литература, 1997.
4. Левита Р. Я. экономикалық ілімдер Тарихы: Толық курсты қысқаша баяндау // М.: ИНФРА-М, 2001.
5. Маркова А. Н. Экономикалық ой тарихы Ресей // М.: "Юнити", 1996ж.

Тесттік сұрақтар:

1. Қай елде көбейту кестесі және күрделі пайыздарды табу үшін кестелер кеңінен қолданылды?
 - А) Грекия
 - В) Парсы
 - С) Мысыр
 - Д) Вавилон
 - Е) Қытай
2. Қай елде мұндай бірлік пайдаланылды «адам-күн» яғни, жұмыс тапсырмаларын ықшамдау байланысты жұмыстың сипатына, жұмыскердің біліктілігіне, жынысы мен жасына?
 - А) Грекия
 - В) Парсы
 - С) Мысыр
 - Д) Қытай
 - Е) Вавилон
3. Парсыда қандай патшаның кезінде есептің өркендеуі келеді?
 - А) Дарийдің
 - В) Кир 1
 - С) Кир 2
 - Д) Ксеркс
 - Е) Согдиан
4. Гректердің есепке қосқан маңызды үлесі?
 - А) екі жақты жазу
 - В) тиын құны
 - С) есепті мемлекет қарауына алуы
 - Д) тақтайшадағы есеп
 - Е) жай бухгалтерия
5. Қай елде банк ісі анағұрлым дамыған басқа да мемлекеттерге қарағанда?
 - А) Грекия
 - В) Парсы

- C) Мысыр
 - D) Қытай
 - E) Вавилон
6. Есеп қызметкерлері Қытай қандай бөлімдерде болған?
- A) 1
 - B) 3
 - C) 2
 - D) 4
 - E) 5
7. Қытайда қойма қызметкерлері неше жыл орынды алды?
- A) 1
 - B) 2
 - C) 3
 - D) 4
 - E) 5
8. Қай елдің қойма шаруашылығын ұйымдастыруда мынандай қағидат бойынша жүргізілді "бірінші партия алынды – бірінші шығарды"
- A) Грекия
 - B) Парсы
 - C) Мысыр
 - D) Қытай
 - E) Вавилон
9. Бірінші кезең бухгалтерияның дамуында
- A) Түгендеу есепке алу
 - B) Конткоррент
 - C) Қарапайым жазу
 - D) Екі жақты жазу
10. Қай қытай императорының басқаруы кезінде қос жазуға дейін жұмыс жасаған жазу үлгісі?
- A) Цзяо
 - B) Минь
 - C) Чжао
 - D) Унь
 - E) Фэй

Тақырып 3. Бухгалтерлік есептің XIX – XX ғғ. ғылыми дамуы.

3.1 Бухгалтерлік есептің заңды теориясы.

Бухгалтерлік есептің екі жағы болады: практикалық (есеп жүргізушілік) және теориялық (есепшілік). Біріншісі анық, екіншісі - біріншіні түсіндіру үшін қажет және әрбір кәсіпорын үшін ең жақсы экономикалық нәтижелерге жету үшін тәжірибені пайдалану мүмкіндігін айқындау. Тарихи, бухгалтердің

мамандығы практикалық қызмет ретінде дамыды, сондықтан бухгалтерлік есептің ғылыми негізі әлі күнге дейін көптеген заманауи бухгалтерлерге де түсініксіз болып келеді. Кәсіпорындардың шаруашылық өміріндегі логикалық парадоксты түсіну әрекеттері бухгалтерлік есеп туралы ғылымға бастау болды.

Тәжірибенің негізінде туылған теория шаруашылық өмірдің фактілерін жинақтайды және түсіндіреді. Бұл жай жұмыс істейтіндерге емес, ойланып жұмыс істейтіндерге қажет. Теория - бұл бір немесе бірнеше білім саласындағы идеялар жиынтығы. Бухгалтерлік есепте, басқа ғылымдар сияқты, зерттелетін санаттары бойынша әртүрлі көзқарастар бар (бұл жағдайда шоттардың, баланстың және т.б. мәні мен негізі). Бухгалтерлік есеп шоттарындағы шаруашылық операцияларды тіркеу ережелерін түсіндіруге байланысты түрлі авторлардың теориялық құрылымдары заңды, экономикалық және баланстық теорияға бөлінеді.

Бухгалтерлік есептің заңды теориялары. Бухгалтерлік есептің заңды түсіндірменің мәні шаруашылық процеске қатысатын адамдардың құқықтары мен міндеттерінің өзгеруіне дейін апарды. Заңды тұрғыдан алғанда, есептің мақсаты шаруашылық жүргізуші субъектілердің, соның ішінде меншіктенуші, әкімші, агенттер, корреспонденттердің қызметін бақылау болып табылады. Құқықтар мен міндеттерді тек құжаттармен бақылануы мүмкін болғандықтан, есептің мәнін құндылық емес, олар туралы ақпарат болып табылады. Екі жақты жазбаның мәні кейбір адамдарда құқықтың (міндеттеменің) үздіксіз туындауынан және басқа адамдарда өтеуден туындады. Демек, баланс, активте материалдық құндылықтардың иелері, ал пассивте меншіктенушілер көрсетілетін кесте ретінде анықталады.

Бухгалтерлік есептің заңды теорияларының дамуына Э. Дегранж, И. Ванье, А. Шибе и К. Одерман, Л. Дикси, Й. Ульман, Э. Леоте и А. Гильбо, А.П. Рудановский, Д. Чербони және басқалары үлкен үлес қосқан.

Профессор Н.С. Помазков заңды бағытталу теориясын шоттардың бір қатар теориясына және шоттардың екі қатар теориясына бөледі.

Шоттардың бір қатар теориясының авторлары (Дегранж, Ванье, Шибе и Одерман, Дикси, Ульман) барлық шоттар өз табиғатында бірдей екенін мойындайды және тіркелудің жалпы ережелеріне бағынады: алатын адам - дебеттеледі, беретін адам - кредиттеледі. Бірақ кейбір авторлар, барлық шоттар шын мәнінде меншік иелерінің шоттары болып табылатындығын мәлімдейді. Мұндай теориялар субъективті деп аталады. Басқа авторлардың пікірінше, шоттар шаруашылық атынан заңды тұлға ретінде жүргізіледі. **Шоттардың екі қатар заңды теориялары** шаруашылық жүргізуші субъектілерінің қарым-қатынасының жиынтығы ретінде кәсіпорынның шаруашылық қызметін ұсынуына негізделген. Бухгалтерлік баланс бір-біріне қарама-қайшы келетін шоттардың екі қатарынан жасалған. Помазков бұл теориялар тобын субъективті және шаруашылық деп бөледі. Субъективтіге Леоте, Гильбо және Чербони теориялары, ал шаруашылыққа Рудановский теориялары жатады.

3.2 XIX – XX ғғ. ғалымдардың теориялары

Дегранжа теориясы (1795). Эдмон Дегранж шоттарды жүргізушілік екі міндеті бар екенін атап өтті: біріншіден, әр корреспонденттің шот жағдайы туралы ақпарат беру, екіншіден кез келген сәтке істің жағдайын айтып отыру. Осы міндеттерді шешу үшін бухгалтер екі топтың шоттарын пайдаланады: шаруашылық қарым-қатынаста (арнайы шоттар) болатын адамдар үшін шоттар және құндылықтар шоттары (жалпы шоттар). Дегранжтың айтуынша, әрбір операцияда екі адам қатысады: біреуі құндылыққа ие болса, басқа біреу бұл құндылықты береді. Бірінші адам - борышкер немесе дебитор, екіншісі - алушы немесе кредитор болып табылады. Осылайша, шаруашылық операциялар ережеге сәйкес шоттарда көрінеді: алушы адамға дебеттеу, берушіге кредиттеу.

Дегранж иеленушінің шотын бес шотқа бөлуді ұсынды: тауарлардың шоты, кассаның шоты, құжатты алуға арналған шот, төлеуге арналған құжаттар шоты және пайда мен шығындар шоты. Дегранж арнайы және жалпы шоттардан басқа, арнайы сипаттың тағы үш маңызды шотын ашуды талап етті: капитал шотын, бастапқы баланстың шотны және қорытынды баланс шотын.

Капитал шотын тағайындау - меншік иесінің таза мүлігін анықтау болып табылады. Капитал, онда бардың барлығының жалпы сомасынан, оның міндеттемелерінің жалпы қорытындысын шегерумен анықталады. Капитал шоты шаруашылық операцияларды бастауымен иеленушінің бастапқы капиталына және осы капиталдың ұлғайтуы үшін кредиттеледі. Капиталдың шоты кездейсоқ себептер ықпалымен немесе залалдар нәтижесінде осы капиталдың мөлшерін азайтатындардың барлығына дебеттеледі.

Қорытынды баланс шоты Бас кітабында ашылған барлық шоттарды жабу үшін қызмет етеді. Қорытынды баланс шоты шоттарды жасасу кезінде меншік иесінің барлық активі үшін дебеттеледі және барлық пассивтерге кредиттеледі және меншік иесінің мүлктік жағдайын көрсетеді.

Бастапқы баланс шоты қорытынды баланс шотымен жабылған барлық шоттарды қайта ашу үшін қызмет етеді.

Қаралған теорияда бірнеше әлсіз жерлері бар: шоттардың қорытынды жіктелуінің болмауы, шоттарды жабудың және ашудың қарапайым түсінігі және т.б. Өз уақытында (XVIII с. - XIX ғ. б.) Дегранж теориясы ең маңызды шот жағдайларды дәлелдеу саласындағы үлкен жетістік болды.

Ванье теориясы (1840). Ипполит Ванье шоттар меншіктенуші атынан емес, заңды тұлға ретінде шаруашылық атынан жасалады деген ойды дамытқан. Барлық шоттар объединяются үш топқа бірігеді: саудагер шоттары, құнды заттар шоттары, корреспондент шоттары. Бірінші, екінші және үшінші топтардың шоттары жеке шоттар болып табылады. Шоттар сипаттамаларының біртектілігі шот жазбаларының жалпы ережелерін белгілеуге әкеледі: шот тауар, қолма-қол ақшаны алатын болса немесе мүдделер мен шығындарды өзіне қабылдайтын болса, шот дебитор болып табылады; шот тауарларды, қолма-қол ақшаларды беретін немесе жеткізетін болса немесе мүдделер мен табыстарды әкелсе, шот кредитор болып табылады. Ванье шаруашылықтың және

меншіктенушінің ұғымдарын бөлу жоспарын бірінші орынға қояды. Екі жағдайда да барлық шоттар бейнеленеді, ал бухгалтерлік жазбаларды жасау кезінде алушы дебеттеледі, беруші кредиттеледі деген ережемен басшылыққа алуы керек.

Шибен Одерман теориясы (1891). А. Шибен и К. Одерман кейбір ұғымдарды анықтауда тоқталған. Олар, меншік құқығында иеленетін жиынтықты актив деп түсінген; үшінші жақтардың немесе кредиторлардың құқығын пассив деп түсінген, ал пассив сомасының актив сомасынан азайтқан айырмасын таза капитал деп түсінген. Операциялар ықпалымен актив, пассив пен таза капиталда есебі үшін шоттар ашылатын өзгерістер болады.

Актив пен пассивтің құрылымды бөлімдерінің сипатты ерекшеліктерін зерттеу кезінде, Шибен мен Одерман келесі классификацияны белгіледі:

- материалдық игіліктер (ақшалар, жылжымалы және жылжымайтын мүлік);

- басқа тұлғаларға деген, есептесу қатынастарында және борыштық құжаттарда негізделген талаптар.

Актив пен пассивтің келтірілген классификациясына байланысты Шибен мен Одерман осындай шоттар классификациясын ұсынды:

- тиісті көмекті шоттармен капитал шоты;
- материалдық игіліктер шоттары;
- борыштық құжаттар шоттары;
- жеке шоттар.

Бухгалтерлік жазбаларды құрастыру бухгалтерия қағидатымен жүзеге асырылады: кредитор дебиторға қарсы болуы керек. Мүмкін болатын қателіктерді болдырмау үшін, Шибен мен Одерман дебеттеу мен кредиттеуге жататын шотты анықтауға мүмкіндік беретін тұрақты ереже орнатты:

- дебитор бізден бірдеңе алған тұлғаның әрбір шот болады, - белгілі бір заттың есебі үшін, соңығысының құндылығын арттыруы үшін, әрқайсысының артуы немесе үстелуі үшін ашылатын әрбір шот дебитор болады;

- кредитор бізге бірдеңе беретін немесе беруге бұйрық беретін тұлғаның әрбір шоты болады; - әрбір қысқарту үшін заттың құрамынан алынатын заттың әрбір шоты болады.

Материалдық шоттардағы жазбаларға қатысты ереже жаңа болып табылады. Бұл ережемен, материалдық шоттар есепке алынатын объектілері құндылықтарының кез келген ұлғаюына дебеттеледі және оның әртүрлі төмендеуіне кредиттеледі деп белгіленеді. Материалдық шоттар бейнелеу шоттары болып табылады және материалдық және жеке шоттар арасында айырмашылықтар жоқ.

Пайда мен залал туралы жазба тәртібін реттейтін ереже, тиісті материалдық және жеке шоттар пайдаларға дебеттелуді, ал залалдарға кредиттелуді талап етеді. Залал құндылықтың төмендеуі ретінде қарастырылады. Пайда - шаруашылық иесінен алынған және меншік иесінің мүлік мөлшерін арттыратын құндылықтар ретінде түсініледі.

Капитал шоты шаруашылық иесі болып табылады, сондықтан

шаруашылыққа құндылықтарды бергенде кредиттеледі, ал экономика есептеледі және шаруашылықтан заттар мен қарыздарды алған кезде дебеттеледі.

Осылайша, Шибе мен Одерман ұсынған теория бұрынғы теориялардан ерекшеленеді. Мұнда шоттардың басқа классификациясы келтіріледі, өсу мен азайту ұғымы енгізіледі, пайдалар мен залалдар сипаты туралы нақты түсінік беріледі. Барлық шоттар жалпы ережеге бейнеленеді және бағынады: алатын шот дебеттеледі, беретін шот кредиттеледі.

Дикси теориясы (1921). Лоуренс Дикси екіжақтылық заң негізінде, бірдеңені адамнан немесе орыннан басқа адамға немесе орынға беретін трансферт ұғымы кіретінін дәлелдеген. Бұдан басқа, шаруашылықты оның иесінен ажырату қажет. Шаруашылық, бір жағынан, өзіне үшінші тұлғаға деген тараптардың құндылықтары мен заңдарын, яғни, активті, ал, екінші жағынан, үшінші тұлғаларға деген міндеттемелер немесе пассивті қамтиды. Актив мен пассив немесе капитал арасындағы айырмашылық пассивке жатқызылуы тиіс. Дикси мына шоттар классификациясын ұсынады:

§ материалдық құндылықтармен айналысатын нақты шоттар;

§ әртүрлі тұлғалармен мәмілелерді көрсететін жеке шоттар;

§ түрлі кірістер мен шығыстармен айналысатын номиналды шоттар.

Дикси нақты және жеке шоттар арасындағы айырмашылық жоқ деп айтады, өйткені барлық құндылықтардың артында иелердің алдында жауапты адамдар бар. Шын мәнісінде, нақты шоттар, сонымен қатар, жеке шоттар болып табылады.

Ульман теориясы (1904). Йозеф фон Ульман өзінің құрылыстарының басталу нүктесінен тіркеуді есепке алудың әмбебап – беруші кредиттеледі, алушы дебеттеледі ережесін қабылдай отырып, - ең алдымен, дебеттеу мен кредиттеу негізі ештеңе алу немесе шығару фактілері емес, осы фактілерден туындайтын құқықтық қатынастар болып табылатынын белгілейді. Бұл пайымдау ережені қалыптастыруға әкеледі: егер шот үшін талап құқығы пайда болса, ол кредиттеледі, егер міндетті түрде, онда дебеттеледі. Теорияның ерекшелігі болып баланс шоты шаруашылық басқарушыларының шоты екені табылады. Басқарушы есепті кезеңнің басында иеленушіден барлық мүлкін алады, оның түсуі дебет бойынша баланс шотын және кредит бойынша капитал шотын көрсетеді. Есепті кезеңнің соңында меншік иесіне қайтару пайда мөлшеріне көбейтілген немесе шығын мөлшеріне дейін азайтылған жағдайда, басқарушы осы мүлкті баланстық шоттағы кредиттік тарапқа және капитал шотының дебеттік жағына көрсетеді. Тіркеуді дұрыс жүргізген жағдайда, әрбір шоттың дебеттік және кредиттік жағы бірдей нәтижелерді көрсетеді.

Сонымен, Ульман теориясы бойынша, барлық шоттар бейнеленген болып табылады. Осылайша, бұл теория бұрынғыдан аз ерекшеленеді, бірақ «құқықтар» және «міндеттер» туралы заңды түсініктер тұрғысынан бухгалтерлік есеп шоттарындағы шаруашылық операцияларды тіркеу ережелерін түсіндіруге мүмкіндік береді.

Леоте мен Гильбо теориясы. Эжен Пьер Леоте мен Адольф Гильбо

үшінші тараптармен іскерлік операцияларды өз есебінен жүзеге асыратын адам өзінің барлық операцияларының есебін өз иелігінде және иелігіндегі мүліктің әсерін анықтау үшін сақтауы керек деп санайды. Өзінің мүлкін және оның өзгерісін есепке алуды міндетті адам бас есепші деп аталған. Кәсіпорынның шаруашылық операциялары бір-біріне қарама-қайшы келетін екі шот бойынша есепке алынады: бастапқы бухгалтердің (күрделі шоттардың, жылжымайтын мүлік шоттарының, материалдардың, есеп берушілердің) бірнеше шоттары және үшінші тараптың бірнеше шоттары (әр түрлі борышкерлер, әртүрлі кредиторлар, төлемдер бойынша вексельдер).

Шоттардың екі қатары шаруашылық айналымдардың барлығын қамтиды. Бұл айналымдар екі түрлі болуы мүмкін: ішкі айналымдар және сыртқы айналымдар. Сыртқы - бұл жеке тұлғалар арасындағы өзара қарым-қатынастар туу нәтижесіндегі айналымдар, сондай-ақ басқа тұлғаның есебінен бір шоттан аударудың әртүрлі түрлерінің болуы. Ішкі айналымдар - бұл тұлғалар өз қалауы бойынша жасаған және үшінші тұлғаларға әсер етпейтін экономикалық немесе есептік сипаттағы операциялар.

Шоттардың дебеттік сальдо жиынтығы бастапқы есепші өкімінде болатын активті жиын туралы түсінік береді. Активті жиын туралы ақпарат құндылықтардың есеп шотымен және дебитор шоттарымен, қаржылық нәтижелер туралы шоттарымен беріледі. Кредиттік сальдо жиынтығы пассивті массасы туралы түсінік береді және кредиторлардың шоттарындағы қалдықтарды, бастапқы бухгалтердің жеке капиталын, пайдалық шоттарды және дебеттік балансты азайтуға мүмкіндік беретін шоттарды қамтиды. Нәтижелі шоттар өтпелі сипатқа ие және капитал есебінде жабылуы тиіс.

Леоте мен Гильбо теориясының негізгі ережелері болып келесілер табылады:

§ барлық шоттарды дербестеу;

§ үшінші тұлғалармен өз есебінен жүргізілетін операциялар есебін міндетті жүргізетін тұлға ретінде бастапқы есепші ұғымын енгізу;

§ шоттардың бастапқы есепші шоттарына және үшінші тұлғалар шоттарына бөлінуі;

§ шаруашылық қызметтің екі субъектісі ретінде бастапқы есепшіні ұсыну: әкімші (басқарушы) және капиталист (иеленуші);

§ шоттар қатарын әкімші шоттар, капиталист шоттар және бастапқы есепші шоттарына әкімші ретінде және капиталист ретінде есептен шығару.

Рудановский теориясы. Александр Павлович Рудановскийдің пікірінше, есепшіліктің мақсаты — бұл ақшамен өлшенетін кәсіпорынның шаруашылық жиынының көлемін, қасиеттерін және күйін есептеу және есептеу. Бұл жиынтық кәсіпорын балансын есеп объектісі ретінде құрады. Баланс екі аймаққа бөлінеді: ішкі аймақ және сыртқы аймақ. Бұл аймақтар байланыстары арқылы байланыстырылған немесе бөлінген, олардың жиынтығы үшінші аймақты құрайды: аралық. Ішкі аймақты қалыптастыратын жиын актив деп аталады, ал сыртқы аймаққа кіретін жиын пассив болып табылады.

Шаруашылықтың активі бұл, таза экономикалық қатынастардың жиынтығы мен шаруашылық заттарының жиынтығы — меншік болып

табылады, ал пассив экономикалық маңызы бар құқықтар - заңды қатынастарының жиынтығы болып табылады. Актив, пассив және бюджет - көрсетілген жиынтықтар балансты құрайды. Активтер, пассив пен бюджеттің шоттарындағы шаруашылық операциялар ықпалымен оң және теріс екі өзара шығарылатын бағытта өзгерістер болады. Рудановский бұл өзгерістер есебінің ережелері «бірдеңе қарызға немесе бірдеңе алған адамға дебеттеледі, ал кімге төленетін болса немесе кім төлейтін болса, кредиттеледі» деген формуланы білдіреді.

Негізгі шоттардың әрқайсысы қарапайым шоттар қатарына бөлінеді:

§ актив шоты - материалдық шоттар қатарына;

§ пассив шоты - жеке шоттар қатарына (агенттердің шоттары, қор шоттары, корреспонденттер шоттары);

§ бюджет шоты — пайда шоттар мен шығын шоттар қатарына.

Рудановский теориясының негізгі ережелері мынадай болады:

§ есеп, оның қызметі активті және пассивті шаруашылық жиынымен қарым-қатынасына әкелетін шаруашылық атынан жүргізіледі;

§ актив шоттары шаруашылық зат шоттарын, ал пассив шоттары сол шаруашылық құқықтарының жиынтығын қамтиды;

§ активті және пассивті жиынның өзара әрекеттесуі кезінде, пайда мен шығыстардан тұратын және серпінде мүлік жиынының өзгеруін қадағалауға жол беретін шаруашылық бюджеті пайда болады;

§ «алған – дебеттеледі, берген - кредиттеледі» шоттардағы тіркеу ережесі осы теорияны заңды бағытқа енгізуге мүмкіндік береді.

Чербони теориясы. Джузеппе Чербони логистиканың құрушысы ретінде танымал. Меншіктен туындайтын мүдделер жиынтығы ретіндегі шаруашылық түсінігі негізделген. Бұл мүдделер кәсіпорынға қатысты тұлғалар қатарын құқықтық қатынастармен байланыстырады. Тұлғалардың төрт тобы бар: меншіктенушілер, әкімшілер, агенттер мен корреспонденттер. Бұл тұлғаларға тиісті шоттар ашылады. Агенттер шоттары – шаруашылық ішінде агенттерде бар нақты меншікті ескеретін шоттар. Корреспонденттер шоттары - кәсіпорын шеңберінен тыс тұлғалармен шаруашылық операциялар есебі үшін ашылатын шоттар. Әкімшінің шоты - меншіктенуші шоты мен агенттер шоты және корреспонденттер шоттарының арасында делдал болып табылады және кәсіпорынның ісін басқару бойынша міндеттерді атқаратын тұлғаны сипаттайды.

Есепті кезеңінің басында, шоттарды ашқан кезде, агенттердің сақталуына берілген құндылықтардың барлық сомасына агенттер мен корреспонденттер және корреспонденттерге қойылған талаптар құқықтырының кредиторы әкімші болып есептеледі.

Есепті кезеңнің соңында, шоттарды жасаған кезде, әкімші агенттер мен корреспонденттерден қарыздарын өтеу үшін өздеріне жүктелген міндеттемелерді жою үшін тиісті соманы алады.

Осылайша, шоттарды әкімші шотымен ашқан кезде бастапқы баланс шоты, ал жапқан кезде бастапқы баланс шоты болады. Ағымдағы тіркелу кезінде

әкімшінің шоты өшіп қалады және тек үш тіркелгі сақталады: меншіктенуші шоты, агенттер шоты және корреспонденттер шоты. Агенттер мен корреспонденттер шоттарын бір шотқа біріктіргенде, тек екі шот сақталады: иесінің шоты және агенттер мен корреспонденттер шоты.

Шоттардың негізгі топтарының құрамынан әкімшінің есебін шығару арқылы, Чербони агенттер мен корреспонденттер шоттарын бір шотқа біріктіреді. Әрбір есеп екі жаққа бөлінеді:

1) меншік иесі, агент немесе корреспондент беретінінің (міндеттемелері) барлығын жазатын дебеттік;

2) меншік иесі, агент немесе корреспондент (құқықтарын) алуға тиістінің барлығын жазатын кредиттік.

Шаруашылық операциялар меншікті капиталдың мөлшеріне әртүрлі әсер етеді. Бір мүлікті басқа мүлікке жай айналдыруды немесе бір шоттан басқа шотқа аударуды тудыратын операциялар көшпелі операциялар — пермутация деп аталады. Көлемін арттырып немесе кемітіп отыратын капиталдың жалпы шамасында көрінетін басқа операциялар модификация деп аталады.

Чербони шаруашылық баланс бойынша жеке операциялардың ерекшеліктерін зерттей отырып, пермутациялар артық шоттық жұмысты тудырады деген қорытындыға келген. Осыған байланысты, логисмография пермутацияның дебет пен кредитке жазбаның орнына есептеу жүргізуді ұсынады. Бұл мақсатта шаруашылық баланс тәсіміне есептеу сомасы мен тиісті шот белгіленетін «Есептеулер мен ауыстырулар» арнайы графасы енгізіледі.

Логисмографиялық журналдан кәсіпорын мүлігінің жалпы жағдайын және мүліктің жеке бөлімдерінің жағдайын анықтауға болады. Талдамалы есеп кітабының негізінде меншік иесі, агент немесе корреспонденттің ұжымдық шоттарын жіктеу жатыр. Егер шаруашылық операциялар есебі кезінде меншік иесі, агент және корреспондент шоттарының жіктеуімен пайдалансақ, логисмографияның төрт реттік нысанын аламыз; егер тек меншік иесінің шоттарының жіктеуімен пайдалансақ, логисмографияның үш реттік нысанын аламыз.

Осылайша, Чербони теориясы шоттарда тіркеу ережелерінің теориялық дәлелдеуін, сонымен қатар, олардың практикалық жүзеге асыруына айқын нұсқаларын ұсынады.

3.3 Бухгалтерлік есептің экономикалық теориялары.

Бухгалтерлік есептің экономикалық теориялары. Бухгалтерлік есептің экономикалық теорияларында бухгалтерлік есеп саяси экономиканың бөлігі ретінде қарастырылады. Бухгалтерлік есеп теориясындағы экономикалық бағыттың гүлденуі XIX ғ. — XX ғ. басында болды. Шоттарды жүргізу мақсаты шаруашылық процесстердің тиімділігін ашу болып табылады. Тиімділік деп пайда мен шығындар ара салмағын, яғни пайда немесе залал түріндегі шаруашылық қызмет нәтижесін түсінеді. Шоттарда тіркеудің негізгі ережесі кіріс пен шығыс ұғымында негізделеді: келген — дебетке жазылады, кеткен —

кредит шотына жазылады. Екіжақтылық заңы айырбас ұғымында негізделген.

Заңды бағыттың өкіліне қарағанда, экономикалық теорияның қолдаушылары пайда тек құн төлемінен кейін ғана алынады деп санаған. Экономикалық теорияның сыншылары оның елеулі жетіспеушіліктерін белгілеген. Мысалы, операциялардың барлығы айырбастауға (өрт барысындағы тауарлардан айырылу) жинақтала алмайды. Сондықтан, айырбастау заңының көзқарасы бойынша екі жақты жазбаның түсінігі мінсіз емес. Алайда, өз уақыты үшін заңды теорияларға қарағанда, экономикалық теориялар аяқталған болды. Бұл мектептің аса көрнекті өкілдері Е.Е. Сиверс, Л. Гомберг, Н.А. Блатов, Ч. Гаррисон, Ф. Рей және т.б. болды.

Сиверс теориясы. Сиверстың айырбастау теориясын құру кезіндегі шешуші рөлді құндылықтар жіктемесі атқарады. Сиверс бірінші санатқа нақты құндылықтарды, яғни шаруашылық ие болатын құндылықтарды жатқызады. Нақты құндылықтар екі топқа біріктіріледі: барлық материалдық құндылықтар мен ақшалар аударылатын *заттай құндылықтар*; *заттай емес құндылықтар* - адамның бірдеңе істеуге игеруі, сондай-ақ алынған білімдер.

Құндылықтардың екінші тобына шартты немесе салыстырмалы құндылықтар жатады. Мұндай құндылықтарды басқа фермадағы құндылықтарды талап ету құқығын немесе құқықты беру құқығын беретін адамдар деп санауға болады. Төлем уәделері оң (жат міндеттемелер) немесе теріс (шаруашылықтың меншікті міндеттемелері) болуы мүмкін.

Шаруашылықтағы құндылықтардың жалпы көлемі, кәсіпкерлік, яғни кәсіпкерлік меншік иесіне және қарызға тиесілі, яғни басқа адамдарға тиесілі капиталын құрастырады. Капитал түрлерін құндылықтар жіктелуімен салыстыра отырып, Сиверс баланс құрылымын дәлелдейді.

Кәсіпорынның барлық шаруашылық қызметі шаруашылық айналымдар деп аталатын құндылықтар операцияларынан тұрады. Сиверс барлық айналымдарды 8-ге бөледі:

- 1) табиғи алмасу, яғни. бір тұтыну затын басқаға айырбастау;
- 2) сатып алу, яғни ақшаны тұтыну затына айырбастау;
- 3) сату, яғни тұтыну затын ақшаға айырбастау;
- 4) кредиттік мәмілелер, яғни тұтыну затын, ақшаны төлем уәдесіне айырбастау, бір төлем уәдесін басқа уәдемен айырбастау;
- 5) депозиттік мәмілелер, яғни, тұтыну затын, ақшаны жеткізу уәдесіне айырбастау, жеткізу уәдесін тұтыну затына, ақшаға айырбастау;
- 6) комиссиялық мәміле;
- 7) құндылықтарды ауыстыру, яғни бір жерде тұтыну заты немесе ақшаны басқа жерде сол құндылықтармен айырбастау;
- 8) құндылықтардың түр өзгеруі, яғни бір түрдегі тұтыну затын өзгеріс түріндегі тұтыну затына айырбастау.

Осылайша, шаруашылық айналымның негізінде айырбас акт жатыр. Айырбастау актісі екі әрекеттен тұрғандықтан - алу және қайтару, әрбір шаруашылық объектілер мен субъектілер бойынша айналымдардың жекелеген топтарына бөледі. Сыныпталған айналымдар шоттар деп аталатын арнайы

кестеде жазылады. Әрбір шот екі бөлікке бөлінеді: сол жағында алынған құндылықтар, оң жағында — берілетін құндылықтар тіркеледі. Егер бір шоттағы құндылықтар пайдасы шығыннан көп болса, дебеттік сальдо, егер керісінше болса, кредиттік сальдо аламыз.

Сиверстың айырбас теориясы өз уақытында қызған айтыс пен қапыл пікірталас туғызды. Сыншылардың Сиверс теориясының негізгі дәлелдері қаржылық нәтиженің бухгалтерлік негізін, жетіспеушілік операциялары мен апаттар кесірінен айырылуларды және т.б. түсіндіру қиынтығы болды.

Гомберг теориясы. 1897 ж. Лев Гомберг философиялық атауын атауын алған теорияны ұсынды. Ол нақты кәсіпорынның шаруашылық өмірінде шаруашылық әрекеттер мен шаруашылық құбылыстарды дәлме-дәл ажырату қажет деп айтқан. Гомберг шаруашылық әрекеттерді тауарды алу, жалақы беру деп түсінген; осы іс-әрекеттердің нәтижесінде пайда болған тауарлар массасының өзгеруі, жалақыны есептеу нәтижесінде тауар массасының ұлғаюын құбылыс ретінде есептеген. Мұндай құбылыстарды зерттеу олардың белгілі бір бағалауында, сондай-ақ бір-бірімен құбылыстардың санымен салыстырылады. Барлық құбылыстардың бір өлшемі - бұл ақша бірлігі.

Әрбір біртекті құбылыстар тобы белгілі бір шотқа сәйкес келеді, ол екі тарапқа бөлінеді - дебет және кредит. Сол жақта (дебеттік) нәтиже ретінде қарастырылатын шаруашылық құбылыс; оң жақта (кредиттік) - себеп ретінде танылатын шаруашылық әрекет тіркеледі. Демек, әрбір құбылыс екі рет жазылуы тиіс: бір шоттың дебетіне және басқа шоттың кредитіне. Сонымен, Л. Гомберг екіжақтылық принципін түсіндірді. Баланс пассивте көрсетілген себептердің салдарлары есептелетін тізімге енгізілген актив бойынша кесте ретінде қарастырылады.

Блатов теориясы. Блатов алмасудың, ол екі жақты жазбамен көрсетілетін шаруашылықтағы барлық мүмкін түрлерінің үлгісін жасады - «Блатов профессордың квадраты» көрініс тапты. Сонымен, айырбас теориясы құндылықтарды үш топқа бөледі: заттай, ақшалық және шартты.

Модель шоттар жіктелуін және олардың арасындағы корреспонденциясын анықтайды. Бұл бухгалтерлік баланс екі жақты жазбаның нәтижесі екендігі туралы қорытындыға әкеледі.

Блатов профессордың квадраты барлық құндылықтар ағынына мысал келтіреді:

- § заттай құндылықтарды ақшаға айырбастау;
- § ақшаны заттай құндылықтарға айырбастау;
- § заттай құндылықтарды шартты құндылықтарға айырбастау;
- § шартты құндылықтарды заттай құндылықтарға айырбастау;
- § ақшаны шартты құндылықтарға айырбастау;
- § шартты құндылықтарды ақшаға айырбастау;
- § бір заттай құндылықтарды басқа заттай құндылықтарға айырбастау;
- § бір шартты құндылықтарды басқа шартты құндылықтарға айырбастау.

Сыншылар Н.А. Блатов моделінің жетіспеушілігін атап өтті - операциялық, нәтижелік, ұжымдық-таратушы және реттеушілік шоттарды ескермеу, бұл оның

танымдық құндылығын төмендетеді.

3.4 Бухгалтерлік есептің баланстық теориясы

Бухгалтерлік есептің баланстық теориясын негізінен Еуропаелдерінің неміс тілдес өкілдері, сондай-ақ ресейлік авторлар тарапынан жасалды.

Баланс теориясы гүлденуі ХХ ғ. бірінші жартысына жатады. Егер заңдық және экономикалық мектептер бухгалтерлік есепті юриспруденция және саяси экономика негізінде түсіндірсе, онда баланс теория өкілдері бухгалтерияның өзіне негізделген. Олар бухгалтерлік есептің мәнін ухгалтерге түсетін құжаттар мен регистрлерде көрген. Баланстық мектеп есептеу техниканы дамытуда, есеп жүргізушілік карточкалық формаларын жасауда, шот картасын біріктіруде үлкен жетістіктерге қол жеткізілді.

Баланс теориясының өкілдері балансты зерттеуге және оның құрылымын жеңілдетуге үлкен көңіл бөлді. Олар баланстың кез келген сауатты адамға түсінікті болуы керек деп санайды. Жалпыдан нақты сипатқа ауысқан кезде, олар есептердің логикалық тұрғыдан емес, керісінше емес деп санаған. Барлық шаруашылық операцияларды «+» белгісін артуды көрсететуі және «-» белгісін азайтуды көрсететуі арқылы баланстық баптарға әсерін анықтауға мүмкіндік беретін схемалар түрінде ұсынуға болады. Осыдан екіжақтылық заңы шығарылады: әр операция екі жақты сипатта болады, өйткені ол баланста екі есе өзгереді. Дебетте активті баланс баптарының ұлғаюы және пассивті баланс баптарының азаюы көрінеді, кредитте пассивті баптардың өсуін және активті баптардың азаюын көрсетеді.

Алайда, сыншылар баланстық теорияда да әлсіз жерін анықтады. Ең алдымен, олар теріс қасиеттері бар мүліктің пассивті бөліктерін анықтаудың күмәнін атап өтті (М. Берлинер, Л. Пти, И.Ф. Шер, Ф.В. Езерский және т.б.).

Крекнит теориясы. В.Крекниттің айтуынша, әрбір шаруашылық материалдық құндылықтар, құқықтар мен қарыздарға ие болуы мүмкін тәуелсіз тұтас болып табылады. «Капитал» баланс мақаласы кәсіпорын иесіне берешек сомасы болып табылады. Демек, баланс - материалдық құндылықтар мен шағымдардың құқықтары (актив) мен кәсіпорын қарыздарының (пассив) ара салмағы. Әрбір шот екі бөлікке бөлінеді, олардың біреуі оқиғаларды тіркеуге, екіншісі жоғалуды тіркеуге арналған. Шығу және жоғалып кету фактілері бір-біріне тікелей қарама-қайшы болғандықтан, активтің пайда болуы шоттың сол жағында, ал оң жағындағы пассивтің пайда болуы, активтің оң жағында жоғалып кетуі және сол жағындағы пассивтің жоғалуы анық. Пайда мен шығындар пайда болғаннан кейін бірден жазылуы керек. Пайда - бұл тәуекелді алатын адамға қатысты шаруашылықтың қарызы. Осылайша, Крекнит теориясының тән ерекшеліктері мыналар:

- шаруашылықты материалдық құндылықтарға, талап құқықтары мен қарыздарға ие тәуелсіз орган деп санауға болады;
- капитал - пассивтің органикалық бөлігі, меншік иесіне берешек;
- шоттар активтің жекелеген бөліктерінің және баланстың бірдей

мөлшерде пайда болуы мен жойылуын есепке алуға арналған.

Берлинер теориясы. 1924 жылы Манфред Берлинер ұсынған шот теориясы оның меншік иелерінен бөлек экономиканың ұғымына негізделген. Шаруашылықтың мүлдік жай-күйі екі бөліктен - актив пен міндеттемеден тұратын оның балансында көрініс табады. Актив оң мүлдіктің жиынтығын, ал пассивті – теріс мүлдіктің жиынтығын білдіреді.

Берлинер активтер мен пассивтің барлық өзгерістерді сыртқы (үшінші тұлғалармен өзара қарым-қатынастар) және ішкі болып бөлінетін шаруашылық айналымдар деп атайды. Барлығының ортасында айналым - бір баланстың бір мезгілде және тең өсуі және басқа баланстың тармағының азаюы туралы ұсыныс жасау болып табылады. Демек, әр шаруашылық айналым екі жақты сипатта болады.

Галаган теориясы. Александр Михайлович Галаган есеп жүргізудің жеке меншік объектісі – жеке шаруашылық және осы шаруашылықтың жұмысының бар екенін атап өтті. Жеке шаруашылық оның иесінің тұлғасымен сәйкестендірілмейді, себебі бухгалтерлік есепте осы шаруашылық қызметінің екі факторының арасында есеп айырысуды нақты бөлу жүргізілуі керек. Шаруашылық балансы екі бөлікке бөлінеді - актив мен пассив. Шаруашылық активі - бұл шаруашылықтың нақты және жеке құқықтарының жиынтығы, пассив - жеке заңды және жеке тұлғалар алдындағы шаруашылық міндеттемелер жиынтығы. Міндеттеменің соңғы түрі актив пен үшінші тұлға алдындағы міндеттемелерінің нәтижесі арасындағы айырмашылыққа тең. Бұл айырмашылық шот капиталы деп аталады және оның иесіне бизнеске салған құнның жалпы сомасының көрінісі болып табылады. Сонымен, шаруашылық қарыздары мен шот капиталы бірдей дәрежеде шаруашылық міндеттемелері болып табылады.

Актив пен пассивтің бірыңғай мәні есепті кезең ішінде актив пен пассивтің құрамды бөліктерінде болатын барлық өзгерістерді жазу үшін бірыңғай ережені құруға мүмкіндік береді. Әрбір операция шаруашылық жай-күйіне оң және теріс әсер етеді, сондықтан ол екі жақты сипатта болады. Галаганның бухгалтерлік есеп шоттарындағы жазба ережесі «қандай да бір шоттың дебетіне, шоттың басында көрсетілген шаруашылықтың актив немесе пассивтің бір немесе басқа бөлігіне оң әсер ететін операциялар жазылады; қандай да бір шоттың кредитіне, шоттың басында көрсетілген шаруашылықтың актив немесе пассивтің бөлігіне теріс әсер ететін операциялар жазылады» деп айтқан.

Сонымен, Галаган теориясының негізгі ерекшеліктері келесілер болып табылады:

— есеп жүргізушілік негізінде материалдық құндылықтарға, үшінші тұлғалар мен шаруашылық иесі алдындағы талаптар мен міндеттемелер құқықтарына ие дербес бүтін ретіндегі шаруашылық туралы тұжырымдамасы жатыр;

— шаруашылық шегінде ашылған барлық шоттар біртекті болып табылады және шаруашылықтың мүлдік жағдайына шаруашылық операциялардың оң және теріс әсерлерін тіркеу үшін арналған.

Росси теориясы. Джузеппе Росси бухгалтерлік есептің математикалық теориясын дамытқан, ол шаруашылықтың мүлдіктік жағдайын білдіретін теңдеуге негізделген: $A - P - K = O$,

Мұндағы, A — актив; P — пассив (міндеттемелер); K — таза капитал.

Бұл теңдеу шаруашылықтың мүлдіктік жағдайы бір-біріне тең болатын оң және теріс элементтерден қалыптасатынын көрсетеді.

Бұл элементтердің экономикалық маңызы шоттар деп аталатын кестелер арқылы белгіленеді. Бұл кестелер немесе шоттар арналған:

— экономикалық мазмұны бойынша шаруашылықтың оң және теріс элементтерін жіктеу үшін;

— символдық белгілеу үшін, бұл элемент оң немесе теріс.

Активтегі өзгерістерді тіркеген кезінде, негізгі теңдеу келесі түрде болады: $(A + a - a) = P + K$, немесе $A + a = P + K + a$.

Пассивтегі өзгерістерді тіркеген кезінде, негізгі теңдеу келесі түрде болады: $A = (P - p + p) + K$, немесе $A + p = P + p + K$.

Осылайша, Росси құндылықтардың немесе экономиканың жекелеген бөліктерінің экономикалық немесе құқықтық сипатын зерттеуге тырыспайды. Есептік жазбалардың барлық ережелері математикалық теңдеулердің дұрыстығын қамтамасыз ету үшін ғана азаяды, оның жеке бөліктері шоттардағы әртүрлі сомаларды автоматты түрде тіркеу тәртібін көрсетеді.

Кольманна теориясы. Л. Колманн өзінің теориясын таза материалистік шаруашылық теория деп атады. Ол шаруашылықты түгендеу құндылықтар мен түгендеу қарыздардың жиынтығы ретінде қарастырады. Кольманн «иені кейіптеудің» шаруашылықтың әкімшісінің орнына тұрды. Отличие чисто материалистической теории от ранее рассмотренных хозяйственных теорий состоит в разном понимании природы прибылей и убытков. Таза материалистік теория мен бұрын қарастырылған шаруашылық теориясының айырмашылығы - пайда мен шығындардың табиғатын түрлі түсіну болып табылады. Пайда - шаруашылық иесіне меншік иесінің теріс математикалық қатынасының пайда болуы, шаруашылық иесіне әкімшінің теріс математикалық байланысы жоғалуы.

Гюгли теориясы. Материалистік теорияның авторы Фридрих Гюгли, бұл бухгалтерлік есеп екі жақты есеп айырысу әдісімен елордада өзгерістерді анықтау арқылы қарапайымнан ерекшеленеді. Таза капитал - мүлдіктің мөлшері мен экономиканың міндеттемелері арасындағы айырмашылық. Қосарлы бухгалтерлік есепте бизнес-операцияларды көрсету үшін шоттардың екі жиынтығы болуы тиіс: жылжымайтын мүлік шоттарының сериясы және таза капитал шоттарының саны.

Активті және пассивті шоттарда дебеттік жағы оң мәнге ие және белсенді баптарды жазу үшін арналған, ал кредиттік жағы теріс мәнге ие және пассивті баптарды тіркеуге қызмет етеді. Активтің бір бөлігін ұлғайта отырып, әрбір іскерлік операция активтің басқа бөлігінің бір мезгілде азаюына немесе таза капиталдың ұлғаюына әкелуі тиіс, керісінше, егер активтің бір бөлігі азайса немесе активтің басқа бөлігінің ұлғаюы немесе таза капиталдың азаюы бір

мезгілде болуы тиіс. Сонымен, әр операция екі мезгілде екі түрлі шоттың қарама-қарсы жағында екі жазбаны шақырады: біреуінің дебеті және екіншісінің қарызы. Бұл заңда Гюгли алгебралық теңдеулерді түсіндіреді:

§ активті және пассивті шоттар: Дебет — Кредит = Сальдо $(a + b) - (a + c) = s$;

§ таза капитал шоттары: Кредит — Дебет = Сальдо $b - c = s$,

Мұндағы, a - таза капиталдың мөлшеріне әсер етпейтін операциялар; b - таза капиталды ұлғайтатын операциялар; c - таза капиталды азайтатын операциялар; s - таза капитал. Шоттар бойынша дебеттік және кредиттік айналымның теңдігі екі теңдестірілген теңдеуді бір жалпыға біріктірудің салдары болып табылады: Кредит = Дебет $(a + b) + c = (a + c) + b$.

Рейш пен Крейбиг теориялары. Рейш и Крейбиг екі жақты бухгалтерияның міндеттері мен тақырыптары келесілер деп айтқан:

§ мүліктің жеке бөліктерінің, олардың көбеюі және азаюының есебі;

§ таза капитал және олардың пайда мен залалдар нәтижесіндегі өзгерістер есебі.

Бұл міндеттер екі шоттар арқылы шешіледі: меншік шоттары және таза капитал шоттары. Шоттардың әрбір қатары үшін, өзгерістердің тіркелгенін дәлелдейтін ережелер бар. Рейш пен Крейбиг екіжақты есеп жүйесінің маңызды ерекшелігі болып табылады және осы сериялар анықтаған нәтижелер екі жақты емес, екі жақты өтпегендіктен, өзара есеп айырысудың екі жиынтығын байланыстыру қажеттілігінен туындайды деген тұжырымға келді.

Пти теориясы. Ол баланстың тән ерекшелігін атап көрсетеді, яғни шарашылықтың капиталы екі рет орналастырылады: пассивте - оның жалпы көлемінде, активте - құндылықтардың жекелеген санаттарына бөлінеді.

Әртүрлі авторлардың сандық теорияларында кездесетін негізгі сәттерді мұқият талдай отырып, Птидың пайымдауынша, жалған көріністерді пайдаланбай, олардың ешқайсысы ұтымды санау теориясы үшін ұсынылған талаптардың екеуін қанағаттандыра алмайды деген қорытындыға келеді. Пти санау ережесінде тоқтайды: оң айырма шоттағы кредит бойынша енгізіледі, теріс айырма шоттың дебетіне енгізіледі. Активті және пассивті сипаттамалардың мәндерін есептеу тек терминдерді бірізді түрде өзгерткеннен және шегерілгеннен жасалады. Егер барлық өзгерістердің белгілері үшін арнайы кесте болса, оны екі жаққа бөлуге болады, олардың өзгерістері оң немесе теріс бір-бірінен бөлек жазылады. Мұндай кесте шоттың атауымен есепте белгілі.

Активті және пассивті шоттардың жұмыс істеу тәртібін зерттеп, оң өзгерістерді (дебет шоты) кәсіпорынның қарыздарын азайту, материалдық құндылықтарды алу болып табылады; және теріс өзгерістер (кредит шоты) материалдық құндылықтарды беру, талап ету құқықтарын азайту, кәсіпорынның қарызының ұлғаюы болады.

Енді біз сауда шығындарын және барлық пайда мен шығынды тіркеуді бастаймыз. Пайдалар мен шығындар шоты, сондай-ақ капитал шоты сипатқа ие, Л. Мута ұсынған есеп айырысу ережесіне сәйкес келетін және тиісті шотқа оң

айырма немесе таза капитал есептелетін мүлктік есеп-шоттардың қарсы сипаты бар.

Барлық айтылғандардың бәрінен Пти мынаны жасайды:

§ екі жақты бухгалтерлік есептің тән ерекшелігі екі қарама-қарсы шоттар жиынтығы қолданылатын таза капиталдың қосарлы есебі болып табылады;

§ мұндай есептің мақсаты кәсіпорынның жай-күйін екі бөлікте көрсету керек, бірақ бірыңғай және толық есептеу кестесінде.

Тіркелу ережелерін санау тұрғысынан барлық есептер екі топқа бөлінеді: А тобы немесе тікелей шоттар тобы және В тобы немесе шот-фактура шоттары тобы. А тобына баланстың активі мен пассивін құрайтын, борышкерлер, кредиторлар, материалдық құндылықтардың есебі үшін шоттары кіреді. В тобы бастапқы капитал, пайда мен шығындар шотынан жасалады.

Барлық шоттар бойынша ескерілген таза капиталды өзгерту келесі үш түрге дейін төмендетілуі мүмкін: құн өзгерістер; нысан өзгерістер; аралас өзгерістер.

Жоғарыда келтірілген дәлелдерді қорытындылай келе, Л.Пти теориясының негізгі ережелерін атап өтеміз:

— негізгі қағида актив пен пассив арасындағы айырмашылықты көздейтін кәсіпорынның таза капиталының екі жақты тіркелуі болып табылады;

— шоттардың екі бөлігі статиканы тіркеуге арналған А шот тобын, және таза капитал динамикасын тіркеуге арналған В шот тобын қамтиды;

— әрбір шаруашылық операциясы екі шотта өзгереді, олар үш түрге дейін бөлінеді: мазмұны, нысаны және араласуы бойынша;

— баланстың құрылымы мен мазмұны екі түрлі балансты бір жалпы балансқа біріктіру арқылы түсіндіріледі: статикалық және динамикалық.

Шера теориясы (1922). Иоганн Фридрих Шер екі еселі бухгалтерлік есеп ең жақсы болып табылатынын атап өтті, өйткені ол тек осы экономиканың құндылықтарының айналымын ғана емес, сондай-ақ жеке ферманың шығыстары мен кірістерін де көрсетеді; Осы мақсатта мемлекеттің шоты, құндылықтардың экономикалық және құқықтық түрлерінің ұлғаюы немесе азаюы нетто капиталдың есебімен және оның кірістер мен шығыстардан туындаған азаюы мен өсімінің есебімен ерекшеленеді. И.Ф. Шер ережені қалыптастырады (Шердің постулаттары): статистикалық шоттардың теңгерімі динамикалық шоттардың теңгеріміне тең және керісінше.

Шердің жүйелі теориясының негізгі ережелері:

§ құқықтық және экономикалық сипаттағы сыртқы және ішкі операциялар қатаң жүйеге енгізілді;

§ шаруашылық операциялардың екіжақтылығы $A - П = K$ формуласынан алынған алгебралық теңдеулердің көмегімен түсіндіріледі;

§ болашақта балансты пайда мен шығын есебімен толықтыруға мүмкіндік беретін ереже (Шердің постулаты);

§ Шердің теңдеуі ұйым қызметінің қаржылық нәтижесі статикада да, динамикада да бірдей болатынын анық көрсетеді;

§ экономикалық нысан мен заңды мазмұнды ашатын меншікке оның

қалыптасу көздеріне қарсы тұру мүмкіндігі негізделген.

Езерский теориясы. Федор Ведедиктович Езерский - бұл екі есе бухгалтерлік есептің кемшіліктерін жоюға мүмкіндік беретін үш есе бухгалтерлік есептің құрушысы, ол кәсіпорынның қаржылық нәтижесін кез-келген уақытта ұсынуға және компания өз шығындарын жабуға және пайда табуға бастайтын уақытты белгілеуге мүмкіндік береді. Ф.В. Езерский қазіргі заманғы қоғамның экономикалық өмірінің қажеттіліктерін қанағаттандыру үшін есеп беруді шешуі тиіс үш негізгі міндеттерді белгілейді:

- есеп жүргізушілік кәсіпорынның актив пен пассивтің үздіксіз бейнесін, яғни, оның үздіксіз түгендеуін қамтамасыз етуі тиіс;
- есеп жүргізушілік әрбір кәсіпорын немесе кәсіпкерлік бойынша жалпы пайда мен залал бойынша бөлек көрсетуі тиіс;
- есеп жүргізушілікте қателіксіз тиісті тұжырымдардың дұрыстығына кепілдік бере алатын қарапайым тексеру формулалары болуы керек.

Барлық осы есеп жүргізушілік міндеттері кәсіпорынның іскерлік айналымын есепке алу арқылы есепке алу арқылы шешеді және бұл жазба хронологиялық, жүйелі және қысқаша сипаттамадан тұрады. Жазбалардың әрбір түріне олардың кітаптарына сәйкес болуы керек, немесе Езерский айтқандай, параллельдер.

Бірінші параллель немесе капиталды кітап хронологиялық жазуға арналған және кассалық жазба мен мемориалды ауыстырады.

Екінші параллель немесе жүйелі шоттар кітабы барлық қосалқы кітаптарды (аналитикалық есеп регистрлері) ауыстырады.

Үшінші параллель немесе жиынтық-есептеме кітабы барлық шаруашылық операциялары туралы жазбаларды біріктіреді, осы жазбаларды өзара салыстыру үшін және, кәсіпорынның экономикалық қызметі туралы толық есепті жасау үшін пайдаланылады.

Қорытындылай келе, Езерский теориясының негізгі ережелерін атап өтеміз:

- кәсіпорынның шаруашылық қызметін есепке алу үш параллельді (кітаптарды): хронологиялық немесе капитал кітапшасы, жүйелі кітап және жиынтық есеп беру кітабы арқылы жүзеге асырылады;
- әрбір кітабындағы жазбалар әрбір іскерлік операцияның маңызды үш сәтін тіркеуге дейін төмендейді: кірістер, шығыстар және кіріс-шығыс мәмілесінің нәтижесі;
- әрбір кітабындағы жазбалардың дұрыстығына әрбір параллельдігіне тән үш дәлдік белгісі беріледі;
- әр операция екі негізгі салдарға ие: ол негізгі бөліктерге әсер етеді, бастапқы капиталдың жалпы сомасына әсер етеді;
- әсер етудің бірінші тобына капитал кітапшасындағы «қолма-қол ақша» және «құндылықтар» бағандары, «кірістер мен шығыстар» қысқаша анықтамалыққа арналған, сондықтан бұл бағандар жылжымайтын мүлік шотына сәйкес келеді;
- екінші әсер ету тобын ескеру керек, астаналық кітабындағы «қалдық

(шығыс)» графалары және жиынтық есеп беру кітабындағы «қорытынды» қызмет етеді, тиісінше, бұл графиктер капитал шоттарының сериясы ретінде қарастырыла алады.

Панайотопуло теориясы. Панайотопуло грек маманы есеп жүргізушілік мәнін ережелер мен қағидалар екенін көрсеткен, олар негізінде жатқызылады:

- дара шаруашылықтағы есеп жүргізушілікті ұйымдастырушылыққа;
- кәсіпорынның шаруашылық операцияларының жүйе тіркелуіне;
- кәсіпорынның экономикалық жағдайына ықпалы мен талдауына.

Әрбір кәсіпорында заттай және заттай емес құндылықтар тізімінен тұратын кейбір мүлік немесе актив бар. Бұл барлық құндылықтардың құны ақша бірлігінде көрсетілуі қажет.

Активтің, пассивтің және капиталдың іскерлік операциялары нәтижесінде туындаған капиталдың барлық өзгерістерін есепке алмағанда, мемлекет пен активтердің ұлғаюы баланстық теңдеулермен бірге бірдей деңгейде тіркелетін арнайы екі жақты кестелер немесе шоттар ашылып, төмендеуі шоттардың қарама-қарсы жақтарында байқалады.

Есеп жүргізушіліктегі пайдаланылатын «дебет» және «кредит» терминдері: «дебет» - активтердің ұлғаюы, активтердің ұлғаюы, міндеттемелердің және капиталдың азаюы, сондай-ақ «несие» - активтердің азаюы сияқты, міндеттемелер мен капиталдың жай-күйі мен ұлғаюы.

Панайотопуло теориясы жалғыз шын шот теориясы $A = P + K$ формуласына негізделген үш қатарлы шот теориясы болып табылатынын дәлелдейді.

XIX ғасырдың екінші жартысында - XX ғасырдың басында практикадан бастап бухгалтерлік теория түпкілікті бөлінді. Ғылым мифтерді сынаудан, экономикалық өмірдің кейбір құбылыстарын түсіндіру әрекеттерінен басталды. Бірінші бухгалтерлер, ғалымдар, бірінші бухгалтерлік есеп функциясын зерделеніп, пайдаланушы дәрежені жобалау басталды және оның тиімділігі туралы ойлануға бухгалтерлер қолданылатын нысандарының болмауы көрсетті. Жаңа әдіснама және компьютерлік құрылғылардың кеңселерінде мүлдем басқа сапада пайдаланудың басталуы XX ғасырға кіруге мүмкіндік берді.

Өзін-өзі бақылауға арналған сұрақтар

1. Теория Панайотопуло теориясы
2. Теория Езерский теориясы
3. Теория Рейша и Крейбиг теориясы
4. Теория Гюгли теориясы
5. Теория Росси теориясы
6. Теория Крекнит теориясы
7. Теория Пти теориясы
8. Теория Дегранж теориясы

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. История бухгалтерского учета: Учебник. Соколов Я.В., Соколов В.Я. -

М: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

2. Лупкиова Е. В. История бухгалтерского учета. – М: Издательство КноРус, 2006. – 240 с.

Тесттік сұрақтар:

1. Бухгалтерияда анализ және синтез деген ұғымдарды алғаш рет қолданған кім?

- A) Д.Росси
- B) М.Рива
- C) К. Беллини
- D) В. Джитти
- E) Д. Чербони

2. Д.Россидің есептегі негізгі принципі қалай аталады?

- A) депозиттік есеп
- B) қос үштік
- C) рационалдық құндылықтар
- D) бірінші реттік есептер
- E) басқару мекемесі

3. Танымал болған «қор теориясын» ұсынған кім?

- A) Д. Росси
- B) Д. Чербони
- C) В. Джитти
- E) Ф. Вилла
- E) Ф.Беста

4. Кәсіпорынға салынған жалпы құн

- A) Капитал
- B) Қор
- C) Актив
- D) Келісім
- E) Пассив

5. Ф.Беста есептің 4 жүйесін ажыратты. Қайсысы бұл жүйелерге жатпайды?

- A) патримоналдық
- B) қаржылық
- C) материалдық
- D) келісімдік
- E) депозиттік

6. Ф.Бесте бойынша жазба формасы есептің формасын анықтайды және оған олардың ең жақсы жіктелуі жатады. Ол бірнеше негізді ажыратады. Қай негіз қате болып саналады?

- A) регистр түрі
- B) жазба сипаты
- C) сальдо сомасы
- D) есептегі жазбаның орындау тәсілі

Е) дұрыс жауабы жоқ

7. Қай ғалымның пікірінше, бухгалтерия 3 түрлі операцияны зерттейді: динамикалық, статикалық және стато-динамикалық?

А) Э. Пизани

В) Ф.Бесте

С) Д. Чербони

Д) К. Беллини

Е) Д. Росси

8. Э.Пизани өзінің идеяларын есептің арнайы пішінін құруына дейін алып барған –

А) Логисмография

В) Статмография

С) Леммалогия

Д) Модификация

Е) Леммаграфия

9. Бухгалтерлік есеп жайлы оқу-әдістемелік (Э. Мондини, П.д, Альвизе, Э. Пизани, К. Беллини):

А) Статмология

В) Логисмология

С) Леммалогия

Д) Персоналдық

Е) Дуалистік

10. Бухгалтерлік баланс жайлы ілім (Д. Росси, А. Мазетти, ла Барбера):

А) Статмология

В) Логисмология

С) Леммалогия

Д) Персоналдық

Е) Дуалистік

11. Қалдық туралы ілім (Гаспар Росси):

А) Статмология

В) Логисмология

С) Леммалогия

Д) Персоналдық

Е) Дуалистік

12. Кәсіпорынның статикасын көрсететін И.Ф.Шердің теңдеуін белгіле

А) $A + P = K$

В) $A - P = K$

С) $A - P - K = Pr - U$

Д) $A + P - K = Pr + U$

Е) $A - P = K + Pr - U$

13. 1911 жылы есепте карточкаларды қолданған бірінші үлкен бухгалтер:

А) В. Джитти

В) Д. Росси

С) А. Мазетти

- D) И.Ф Шер
- E) Э. Пизани

Тақырып 4. XX және XXI ғасырдағы есептердің негізгі идеялары.

4.1 Британ-американдық мектебі

20 ғасыр - жаһандық өнеркәсіп өзгерістер, сауда және қоғамдық өмірдің кезеңі. Біріншіден, Ресейде Социалистік революция екі бәсекеге қабілетті саяси және экономикалық блок әлем бөлісті отыр. Екіншіден, екі дүниежүзілік соғыс Еуропа елдерінде үлкен экономикалық дағдарысқа әкелді. Америка Құрама Штаттары, сондай-ақ XX ғасырдың басы, барлық изоляционизм саясатының сәтсіздікке нәтижесінде экономикалық депрессия қиындықтар зардап шегеді. Негізгі нарықтар Еуропадағы табылады. Америка Құрама Штаттарының геосаяси орналасуы, операцияларды театр қашықтық өте пайдалы болды. Еуропа, АҚШ экономикасының, ал Ұлыбритания мен Ресей азық-түлік, әскери техника мен басқаларды жеткізілетін болса, соғыс болды, содан кейін қалпына келтірілді. Сондықтан, XX ғасырдың бухгалтерлер жылы Терек эволюциясын түсіндіруге. Америка Құрама Штаттарының коммерциялық және саяси кеңейту әсер етті.

Соғыстан кейінгі кезеңде, елдің экономикалық әлеуеті, өндірістік капитал, меншік даму ұжымдық нысандарын концентрациясы бухгалтерлік қызметіне сұраныс артты есепке алу теориясы мен практикасы, қарқынды дамуына алып келді.

Есепке алу жүзеге асырудағы алғашқы қадам жеке тұлғалар болды, ал кейіннен зерттеу ұжымдық болды. Әдетте, авторлары кез келген нақты қызмет шоттары бағытталған емес, бірақ толық бұл мәселенің жабылған болатын. зерттеу стандарттарын (стандартты тәсіл) орнату үшін бухгалтерлік тәжірибесін бақылау (эмпирикалық тәсіл) гөрі негізделген. нәтижелері бухгалтерлік теориясы, цикл зерттеу бөлігі ретінде қарастырылды «іс жүзінде, іс жүзінде, практика». бухгалтерлердің жаңа буын сол деңгейде оқыды кім айқын шотына дамыту түсіндіре алмады, сондықтан сол уақытта, тергеу әдістерін тәжірибе және талдау, мәселе болуы мүмкін емес еді.

XX ғасырдың бірінші жартысында ең атақты жеке тергеушілер. В.А. Патон (1922), Т.Н. Сандерс, Х.Р. Хатфилд и У. Моор (1938), С. Гилман (1939) болды.

Патон 10 постулаттары ұсынды:

1. тәуелсіз бизнес (активтерді сатып алу) тақырыбы;
2. Қолданыстағы кәсіпорын (бизнес үздіксіздігі);
3. капиталдың үлестік жиынтық активтерінің жалпы құны;
4. Қаржылық жағдайды өкілдігінің құралы ретінде баланс;
5. Ақша бірлігін үздіксіз өлшеу;
6. Бастапқы құны (тарихи мәні) 6. шығындар;
7. Өнімнің құны (нақты құны);

8. Жинақталған пайданың басым шегеру;

9. Дивиденд төлеу көзі акционерлері ретінде;

10. ФИФО түгендеу бағалау әдісі ретінде (бірінші рет сатып алу құны бойынша өлшенеді).

Сандерс, Хатфилд және Моор өндірілген және қаржы есептілігін кім пайдаланды сауалнама негізінде сауалнама жүргізді. Нәтижесінде, олар ортақ принциптері, табыс есептілігі, баланс, шоғырландырылған есеп, түсіндірме жазбалар және ноталар анықталған. Осы принциптердің ең маңызды болып табылады:

- бухгалтерлік есеп тұлға ұйымның қаржылық жағдайы мен пайда туралы есеп береді;

- үлестік құралдар және табыс анықталуы тиіс;

- тарихи деректерді талдау үшін қол жетімді болуы тиіс;

- объектілерді қарау сәйкес болуы тиіс; және т.б. мән немесе нарықтық бағасы, немесе шығындар мен шартты міндеттемелерін тануды жабу үшін резерв құру қажеттілігі, маңызды, және екі төменгі жағында: - - амортизациялық құны бойынша (ұзақ мерзімді активтер, сондай-ақ қорлар мен шығындар ең консервативтік көзқарас өлшенуі тиіс. р).

- өткізілмеген пайда тиімді болмауы тиіс;

- операциялық емес кірістер бөлек аталған тиіс;

- алдыңғы кезеңдер қателерді түзету табыс туралы есепте танылады;

- шығындар мен пайданы Жүйелілік және жиілігі.

Гилман (талаптар) пен бухгалтерлік келісімдер (болжам) оқыған және ілімдерін сипатталған. Біріншіден, ол консервативті, ашықтық, бірлікті және маңыздылығын атап өтті. Екінші - тәуелсіз экономикалық ұйым, бағалау және есеп кезеңі.

Ұжымдық тергеу жоғары оқу орындары мен кәсіби ұйымдардың шеңберінде жүргізілді. Америкалық Бухгалтерлік есеп қауымдастығы (ААА) 1936 жылы бухгалтерлік есеп принциптері туралы алдын ала ережелерді жарияланған. жағдай мамандары түсіндіріледі

Ғылым және бухгалтерлердің өкілдері сынға - тәжірибеленуші; осылайша әдебиет көлемін ұлғайту.

Ең қарқынды пікірталастар күрделі есептілігін, пайда мен шығындар түсіндіру байланысты болды. капитал мен қаржылық көрсеткіштері сипатын түсіну тиісті шотының құрылымы мен мазмұнына байланысты. Капитал мен қаржылық нәтижелер тұжырымдамасында экономикалық мәні бар инвестицияларды салған ғалымдар тобына институционалистер аталды. Капиталды құқықтық санатты қарастыратын бухгалтерлік ғылым өкілдері жеке тұлғаларға тиесілі болды.

Кез келген коммерциялық ұйымның басты мақсаты - пайда табу. Бухгалтерлерге қаржы нәтижесін уақтылы және нақты түрде анықтау ғана емес, сондай-ақ басқару персоналын шешімдер қабылдау үшін қажетті ақпаратпен қамтамасыз ету тапсырылды. Нарықтық экономикадағы бағаны сұраныс пен ұсыныс арақатынасымен анықтаған пайдасын барынша арттыру, шығындарды

тиімді басқару арқылы ғана мүмкін болады. Сондықтан есепке алуды дамытудың екінші бағыты - ақпараттық қажеттіліктерді басқаруды қамтамасыз ететін өндірістік есепке алу.

Осы мақсатқа қол жеткізу үшін (бухгалтерлік басқару құралдарын жасау) жаңа идеялар ұсынылды, бірінші кезекте жаңа шығындарды есепке алу жүйелерімен байланысты.

1918 жылы инженер-саяхатшы Г. Эмерсон «Еңбектің өнімділігі жедел жұмыс және жалақы негізі ретінде» деген жұмысында дәстүрлі есепке алудың не екенін және қандай болуы керек дегенге ешқандай байланысы жоқ екенін көрсетті. , орнатпайды; Бухгалтерлік есептің шынайы мәні ескертудің санын және қарқындылығын арттыру болып табылады. Абайлаңыздың мәні - барлық ауытқуларды нормадан түзету.

Хартис Харрисон, Эмерсонның идеяларын қолдана отырып, стандартты құндылық жүйесіндегі принциптерді тұжырымдады. Стандартты шығындар бухгалтерлік есеп жүйесіне енгізілген табиғи метрлер негізінде шығын нормалары анықталды. Жазудың осы тәсілі экономикалық процестердің нақты ағыны бұрын жоспарланған мақсаттардан қалай ауытқатынын көрсетеді. Стандарттық шығындар жүйесінің негізгі міндеттері - шығындарды басқару және шығындарды бақылау; нақты бағаны белгілеу; түрлі деңгейдегі бюджеттер мен әртүрлі болжамдарды дайындау.

Көрнекті экономист Джон Морис Кларк 1923 жылы әкімші үшін әрбір шығынның әртүрлі мақсаттарға ие екендігін атап өтті және бұл бастысы, және басқарушылық шешімдер қабылдау шығындарын бөлу маңызды емес. Бұл идея, 1936 жылы, ол Джонатан Харриспен тікелей басқару жүйесін есепке алу әдістемесін әзірледі. Оның айтуынша, тікелей шығындар өнімдерге түседі және ауыспалы (шығыс көлеміне қарай өзгереді) және жанама шығындар белгілі бір кезеңде пайда болады және

тұрақты (шығыс көлеміне байланысты емес). Осылайша, бірінші кезекте капиталдандыру керек және тауарларды сатқаннан кейін ғана шығыстар ретінде белгіленуі тиіс, ал екіншісі - олар туындаған кезде есепті кезеңнің шығыстарына есептен шығарылады. Осылайша, сатудың ең төменгі бағасы тікелей өзіндік құнға дейін, тіпті егер ол толық өзіндік құннан төмен болса, төмендетілуі мүмкін. Кәсіпорын өндірістік қуаттарды сақтауға байланысты белгілі бір жалпы шығындар болғандықтан, мұндай тапсырыс кәсіпорын шығындарын азайтуға және осылайша кірісті ұлғайтуға мүмкіндік береді.

Шығындардың есепке алу жүйесінің екі қағидатын бір «тікелей стандартты» жүйеде біріктіруге тырысқанымен, сыншылардың айтуынша, мұндай комбинация әрдайым сәтті болмайды.

Бастапқыда шығыстарды есепке алу жүйесі белгілі бір орындаушылармен байланыссыз қолданылмаған қорларды анықтау құралы ретінде ойластырылған болатын. Кейінірек идея белгілі бір әкімшілерді бағалау үшін шығындардың көлемін пайдалану үшін пайда болды. Бұл Джон А Хиггинстің жауапты орталықтарды есепке алу тұжырымдамасы (жауапкершілік орталығы) 1952 жылы қалыптастыруға әкелді. Шығарылған жерлердегі бухгалтерлік

операциялар ұйым сегменттерінің көшбасшылары есеп жүргізуді және олардың жұмыс орнына жауапты екенін болжайды. Ең көп тараған жауапкершілік орталықтарының төрт түрі бар: шығын орталықтары, кіріс орталықтары, пайда орталықтары, инвестициялық орталық. Жауапкершілік орталықтары пайдаланушылардың назарын экономикалық жағдайдан заңдыға дейін жылжытады; олардың қалыптасуы әкімшілердің өзін-өзі бақылауға жағдай жасауына бағытталған. Стандарттардың құқықтық мәні әкімшілердің өкілеттіктерінің шектелуімен (сенім шекарасы), экономикалық - эталон болуға байланысты. Әкімші мінез-құлқының ұйымдастырылуында.

Жауапкершілік орталығын құру психологияның басқару принциптерін (мінез-құлық - мінез-құлық ғылымы) пайдалануымен байланысты. Мәселен, есеп және бақылау субъектісі - бұл экономикалық процесті жүзеге асыратын адамдардың құқықтары мен міндеттерінің психологиясы (мінез-құлқы), бірақ олардың әрекеттерінің себептері. Бухгалтерлік жұмыс стандарттауға көмектесті. «Ынталандыру реакциясы» қағидатын қолдану (құжат ынталандыру ретінде реакцияны немесе әкімші мен бухгалтердің мінез-құлқын алдын ала анықтайды), американдықтар бухгалтердің жұмысы үшін алгоритм құрды және бухгалтерлік есепте компьютерлерді пайдалану жолын ашады. Бухгалтерлік есептің басқару мақсаттарына бағынышты болуы, АҚШ-та бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілікке бөлінген. Алғаш рет олардың айырмашылықтары 20-шы ғасырдың ортасында Чарльз Хоргинспен тұжырымдады.

Қаржылық және басқарушылық есептерді салыстыру

Белгі

Басқарушылық есеп

Қаржылық есеп

Ақпараттық тұтынушылар

Ішкі пайдаланушылар (менеджерлер, әкімшілер және т.б.)

Сыртқы пайдаланушылар (салық органдары, банктер, инвесторлар, акционерлер, инвесторлар және т.б.)

Бухгалтерлік есеп мақсаты

Басқарушы шешімдер қабылдау үшін түрлі деңгейдегі менеджерлер мен менеджерлерге ақпарат беру

Кәсіпорынның қаржылық жағдайын бағалау үшін сыртқы пайдаланушыларға есеп беру

Есепке алу әдістерін таңдау еркіндігі

Бухгалтердің кәсіби біліктілігі мен жауапкершілігіне негізделген толық еркіндік

Заңнамаға сәйкес нақты айқындалған қағидаттар

Уақыт өлшемі

Болашақ мақсаттары (алдыңғы кезеңдердегі болжамдар, бағалар)

Өткен (аяқталған) оқиғаларды көрсету және бағалау

Өлшеу құралдары

Табиғи де, ақша да

Тек ақша есептегіштер

Есеп беру кезеңі

Басқару үшін ыңғайлы кезең - күн, апта, онжылдық, ай және т.б.

Күнтізбелік жыл тоқсанға бөлінген. Деректер жинақталған жиынтықта ұсынылған

Метрикалар жиынтығы

Анықталмаған

Сәйкес стандарттармен анықталады

Жауапкершілік дәрежесі

Тәртіптік жауапкершілік, сөгіс (цензура), жүлдені айыру

Әкімшілік (айыппұл) немесе қылмыстық жауапкершілік

4.2 Бухгалтерлік есеп пен аудиттің стандарттарын (нормаларын) әзірлеу

Бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес қаржы есептілігінің іс жүзінде әрбір көрсеткіші бойынша есепке алу әдістерінің сипаттамасы. Бухгалтерлік есеп стандарттары көптеген факторлардың өзара әрекеттесуінің нәтижесі болып табылады: экономикалық, саяси, тарихи, халықаралық және т.б. Стандарттар әзірлеу қажеттілігі кәсіпорын қызметіне байланысты тұлғалардың мүдделерінің қайшылығынан туындайды. Бухгалтерлік есеп жүйесінде анықталған көрсеткіштер түрлі топтар арасындағы пайдасын бөлуді қамтиды. Соның салдарынан, бухгалтер адамның белгілі бір тобына пайдалы шешім қабылдауға мәжбүр етуі мүмкін. Сондықтан бухгалтерлік есеп стандарттау

Есепке тек қана бухгалтер үшін ғана емес, сондай-ақ қаржы есептілігін пайдаланушылар үшін де қажет.

Әртүрлі елдердің кәсіби бухгалтерлік ұйымдары іс жүзінде шаруашылық субъектілері қолданатын есепке алудың бірыңғай әдістеріне қол жеткізуге тырысты. Мысалы, Англия мен Уэльстегі 1946 ж. Бухгалтерлер Институты ұсыныстарды жариялай бастады. Австралия институты және Жаңа Зеландия қоғамы. Кәсіптік ұйымдардың ұсыныстары субъектілері, әдетте, практикада кейде қиындықтар туғызған жеке мәселелер болды. Бухгалтерлік есеп стандарттарын қалыптастыруға осындай көзқарас «мақсатты» деп аталды. Соңғы жылдары стандарттау мәселесі нарықтық және реттеуші тәсіл ретінде қалыптасқан қызу талқылауларға себеп болды.

Нарықтық көзқарастың негізінде - есептік ақпараттың басқа тауарлар мен қызметтерге ұқсас экономикалық тауар болып табылатындығы туралы болжам. Сондықтан, ол тұтынушылардың (пайдаланушылардан) және ұсыныстың (шаруашылық жүргізуші субъектілер тарапынан) ықпалымен байланысты. Осы нарықтық күштердің өзара әрекеттесуінде оңтайлы баға бойынша ақпараттың оптималды көлемі ашылатын тепе-теңдікке қол жеткізілді. Мұндай көзқарасты қолдайтын адамдар стандарттарды орындау үшін міндетті болып табылады деп санайды.

Нормативтік тәсілді қорғаушылар қателер мен ауытқулар нарықта, сондай-ақ әр түрлі пайдаланушылар үшін қол жетімді ақпараттың саны мен сапасына айқын асимметрия, инвесторлар тарапынан өсіп келе жатқан сенімсіздік

жетекші, реттеу арқылы түзетілуі мүмкін деп санайды. Бірақ мәселе туындайды: кім осындай стандарттарды белгілеу керек - кәсіби бухгалтерлік ұйымдар, яғни, Жеке меншік сектор немесе тұтастай алғанда қоғамның мүдделерін білдіретін органдар, яғни, мемлекеттік сектор. Заманауи бухгалтерлік есеп бойынша, олардың дамуына қатысатын күшті ұйымдар практикалық әдістер мен стандарттарға қолайлы деп санауға зор ықпал етеді.

Бірінші есепші ұйымдар XIX ғасырдың аяғында Еуропада құрылды. Алайда, олар ешқандай әсер етпеді. Мемлекеттік бухгалтерлер американдық қауымдастығы (ААРА) бухгалтерлер, практик бірлестігі ретінде Нью-Йоркте 1899 жылы құрылған, және 1902 жылы олар АҚШ компанияларының Дипломды бухгалтерлер федерациясының мемлекеттердің астында бірікті. 1904 жылы Федерация бухгалтерлердің Халықаралық Конгрессін бүгінге дейін, әр бес жылда (Екінші Дүниежүзілік соғыстан басқа) өткізді. 1916 жылы қауымдастық АҚШ-тың Бухгалтерлер институты болып қайта құрылды, оған 1150 адам кірді. 1917 жылы институт Американдық бухгалтерлер институты болып өзгертілді және 1957 жылға дейін Американдық Жарияланған қоғамдық есепшілер институты (АІСПА) құрылды.

1916 жылы бухгалтер-теоретиктер (жоғары оқу орындарының оқытушылары). Американдық Есеп Ассоциациясында (ААА) біріктіріліп, ұжымдық ғылыми және практикалық зерттеулер жүргізу үшін ғалымдардың күш-жігерін біріктіруге мүмкіндік берді.

1919 жылы Басқару бухгалтерлерінің Ұлттық Ассоциациясына (ІСМА) қосылып, мүдделері саласы өндіріспен және басқарумен байланысты АҚШ-тың бухгалтерлері болды.

Қазіргі уақытта көптеген елдерде бухгалтерлік стандарттарды құруға құқығы бар ұйымдар бар. Мысалы, Ұлыбританияда 1974 жылы ол (XIX ғасырдың бері қолданылып келеді Англия, Уэльс және Шотландия Дипломды бухгалтерлер институтының, қайта құру жолымен.) құрылды Консультативтік комитетінің бухгалтерлік ұйымдар. 1990 жылы оның функциялары Үкімет тағайындайтын және мемлекеттік сектор үшін Қаржылық есептілік жөніндегі кеңеске (КЕХС) есеп беретін Бухгалтерлік есеп стандарттары жөніндегі кеңеске (ASB) ауысты. Канадада Достастық деңгейінде жетекші ұйым - бұл он облыстың әрқайсысында өкілдігі бар АӨСШК. Австралияда бухгалтерлік есепті кәсіби реттеуді екі ұйым жүзеге асырады: XIX ғасырдан бері бар Австралиялық Сертификатталған Бухгалтерлер Қоғамы (ASCPA) және қазіргі уақытта ол шамамен 75 мың бар. адам, және Австралияда Дипломды бухгалтерлер институты (ICAA), шамамен 15 мың нөмірлеу, басқа да ұйымдардың қатарынан бірлестіктер пайда болған. адам. Жаңа Зеландияда бухгалтерлік есептің дамуы Жаңа Зеландия бухгалтерлер қоғамы (NZSA) арқылы жүзеге асырылады, ол 1894 жылдан бері жұмыс істеп келе жатқан түрлі кәсіптік ұйымдарды қайта құру жолымен құрылған.

XX ғасырдың екінші жартысында есеп. барлық шешімдерді кейбір бухгалтерлердің қалауы бойынша қалдыру өте маңызды болып табылады. Американдық-британдық елдерінде өтіп өзгерістер бірінші кезекке басқа да

мүдделі тараптармен (банктік, сақтандыру, қорын және басқа да мекемелердің өкілдері) қатысуымен есепке алу және мемлекеттік мамандарының күшін біріктіретін механизм келеді көрсетеді. Сондықтан, 1974 жылы, Certified Public Америка институты (қазылар алқасы) Бухгалтер (AICPA) байланысты бухгалтерлік реттеу міндеті жеңе алмады, бар, сондай-ақ дамыған теориялық базаны жоқ, бұл шын мәнінде, (FASB) бухгалтерлік есепке алу стандарттарын жөніндегі кеңестің айналды, онда теоретиктер мен практиктердің күш-жігеріне қосылды. Бухгалтерлік есептің тағы бір маңызды ұйымы - бағалы қағаздар мен биржалар жөніндегі комиссия (SEC), корпорациялардың сыртқы есептілігін басқару жауапкершілігі. Бұл тиісті органмен қамтамасыз етілген үкіметтік ұйым ретінде ӘКК FASB шығарған стандарттарды жалпы қабылданған деп санайды

Бухгалтерлік есептің принциптері (GAAP) - Жалпы қабылданған есеп-қисап принциптері. Мәселен, XX ғасырдың соңына қарай, корпорациялардың қызметін реттейтін және бухгалтерлік стандарттарды енгізуді реттейтін заңнамалық нормалардың дамуы нәтижесінде бухгалтерлер сырттай пайдаланушылардың ақпарат формаларын таңдауда шектелді.

4.3 Кәсіби этика

Кәсіби этика - бұл қоғамдық сенімнің негізі. қоғам мамандардың қызметтеріне сенім жоғалтады болса, онда ол оларды пайдалануға тоқтатқан, және адамдардың тобы қызметінің арнайы түрі ретінде кәсіп әлеуметтік маңызды функцияларды орындайтын, бірте-бірте жүзеге өледі. «Greenwood» әлеуметтік зерттеулердің нәтижелерін қорытындылай келе, барлық мамандықтарға тән бес қасиетті: теориялық білім, билік, қоғамды қолдау, этикалық мінез-құлық кодексі, мәдениет.

Кәсібилік білімге негізделген, яғни. практикалық дағдыларды дамытуға мүмкіндік беретін теориялық негізде. Кәсіптік деңгейге жету зияткерлік және практикалық тәжірибені алуды, жоғары оқу орындарында білім алуды тәжірибелік қызметтің базасын құру және кәсіби мамандар қатарына ену үшін қажет.

Мамандықтың беделін екі жағынан да қолдайды: білім, тәртіп, біліктіліктер мен сыртқы ортаға (тұтынушыларға, бухгалтерлік ақпарат пайдаланушыларына) байланысты ішкі орта (мамандықтың өзі).

Мамандықтың беделі қоғамдастық тарапынан қолдауды қажет етеді. Әдетте, белгілі бір құқықтарды беру арқылы заңнамалық деңгейде жүзеге асырылады (міндетті аудитті лицензиялау, кәсіптік бухгалтерлер мен аудиторларды оқыту және біліктілігін арттыру үшін оқу орталықтарын аккредиттеу, қадір-қасиетін және т.б.) және жеңілдіктерді (кәсіби тәуелсіздік, өзін-өзі реттеу және қоғамдық пікірдің әсерінен қорғау).

«Қоғам - кәсіби», - Әрбір кәсіп оның мүшелерінің пәні және мінез-құлық арқылы анықталады және қарым-қатынас «кәсіби клиент» реттейді қоғамдық бақылауды қамтамасыз ету үшін кәсіби кодын, жасайды «кәсіби - Кәсіби»

Мамандықтың мәдениеті - әлеуметтік құндылықтар, мінез-құлық нормалары мен рәміздер. Құндылықтар ерекше жағдайларда мінез-құлыққа әсер ететін іргелі нанымдар болып табылады. Әдетте, әлеуметтік құндылықтар (болып баж мысалы, адалдық, жауапкершілік, сезім) әмбебап болып табылады, сонымен қатар белгілі бір елдегі басым ұлттық немесе діни (әсіресе Шығыста) мүмкіндіктері анықталуы мүмкін. Мәселен, АҚШ пен Ресейде мемлекеттің және адамның мүдделерінің басымдықтары әртүрлі. В

Ресей дәстүрлі түрде азаматтардың көпшілігінің мемлекеттік меншікке қатысты теріс көзқарасқа ие, бұрынғыдай оларды ұрлаған, бірақ қазір салықты төлеуден бас тартқан. Американың дәстүрлері тікелей керісінше: салық төлеу азаматтық борыш болып саналады. Қарапайым американдық азаматтың орыс әдет-ғұрыптарында тәрбиеленетін адамға немесе әріптесіне деген заңдылықты ұстану ниеті әрдайым лайықты емес. Осылайша, бухгалтердің ұйымның қызметінде заң бұзушылықтар туралы мемлекеттік органдарды (Ресейде салық қызметі) хабардар ету міндеті әртүрлі. Тіпті қасиеттер берушілер «жақсы» бухгалтерлердің бір әлі салық органдарының іс жүзіндегі жағдайды жасырып қабілетін сенемін ретінде емес болуы мүмкін этика прецедент Ресей кодексіне мұндай баж енгізумен. Мамандық маңызды атрибуты кәсібінің имиджін нығайтуға, нақты кәсіби топқа жататын адамды сәйкестендіруге, қызметтің осы түріне байланысты кәсіби рәміздер (эмблемалар, гимні, ұрандар, т.б.) қарастырылады.

Бухгалтерлердің қолдары Ж. Dumarshе және таразы жаза ұсынылған сопақша 1946 жылы Халықаралық бухгалтерлер съезіне ұсынылған (тепелендік бейнелейтін - активтер мен міндеттемелердің теңдігін), күн (не есепке алу символы компанияның барлық аспектілерін қамтиды) және Бернулли қисығы (шексіз, яғни білдіреді білдіреді, бір рет пайда болған есепке алу әрдайым болады). Сопақ шетінде «Тәуелсіздік, тәуелсіздік, ғылым» ұраны - «Сенім, тәуелсіздік, ғылым». Бухгалтерлердің елтаңбасы қазіргі уақытқа дейін бухгалтерлік қызметке мүшелікті бейнелейтін халықаралық эмблема болып табылады.

Ресей Кәсіби Бухгалтерлер Институтының символы - «шоқ» немесе «қақпақ». Мұндай белгілер құжаттардағы құжаттарды регистрлерге бөлудің дұрыстығын тексеру және жазбалардың толықтығын бақылау үшін жұмысқа пайдаланылады.

Кәсіптік этика кодексінің ережелерін әзірлеу американдық есепке алудың үлкен жетістігі болып табылады. Джон Лестеринг Керри (1900-1984) осы Кодекстің құрылуына ғана емес, сонымен бірге этиканы насихаттауға үлкен үлес қосты. Бухгалтерлердің бірінші этикалық кодексі 1987 жылы қабылданды. Қазіргі уақытта оның негізгі қағидаттары кәсіби бухгалтердің:

- кәсіби міндеттерін орындауға тікелей және адал болуы;
- принциптерге негізделіп, нұқсан келтірмеуге;
- құзыреттілік деңгейі жоғары және оны үнемі деңгейде ұстап тұру;
- заңнамада осындай ақпаратты көрсету үшін талап етілетін жағдайларды қоспағанда, ақпараттың құпиялылығын сақтау;

- тәуелсіздікті сақтау (моральдық және материалдық).

этикалық нормаларға сәйкестігін қамтамасыз ету үшін тәртіптік шарасын қамтамасыз ету қажет, және арнайы жағдайларда, тіпті азаматтық және қылмыстық жауапкершілікке. Мұндай шаралар, жосықсыз бухгалтерлер «қара тізіміне» құру және жариялау (кәсіби ортада) қоғамдық сөгіс қамтиды уақытша тоқтата тұру немесе т.б. қызметтің осы түріне айналысу құқығынан, айыру мүмкін

Осылайша, кәсіби этика негізгі принциптері, бухгалтер мәртебесін нығайту бухгалтерлік мамандығының беделі мен беделін арттыру және соның салдары ретінде, бухгалтерлік қызметтер үшін сұранысты ұлғайтады.

4.4 Есептің халықаралық бірлестігі

Ғасырдың басынан бастап, әрбір кәсіпорынның бухгалтерлері өздері және олардың иелері үшін жарамды өздерінің әдістерін таңдады. XX ғасырдың басында. көптеген корпорациялар пайда болды, бухгалтерлік жүйелердегі айырмашылықтар осылай басталды:

- инвесторлар - шетелге экспортқа тауарлар;
- есептегіш - жұмыс орнын өзгерту;

Бағдарламалық жасақтама - бағдарламалық өнімдерді сатуға және көбейтуге;

- оқытушылар - студенттердің топтарын толтыру;
- авторлар - кітаптарды таратады.

Мәселе 1904 жылы алғаш рет Халықаралық бухгалтерлер конгресінде көтерілді.

Бухгалтерлік есеп үлгісін тоқтату жаһандық сипатқа ие және бухгалтерлік есепті біріктіру мәселесі ретінде белгілі.

Бүгінгі күні бұл мәселені шешудің екі жолы ең танымал болды: үйлестіру және стандарттау. Бастапқыда, осы ұғымдар мәні мен оларды жүзеге асыру принциптері бойынша ерекшеленеді, бірақ олар синонимдер ретінде немесе соңғы жылдары толықтыратын ұғымдар ретінде пайдаланылады.

Түрлі бухгалтерлік жүйелерді үйлестіру идеясы Еуропалық Қоғамдастық (ЕО) аясында жүзеге асырылады. Оның логикасы мынада: әр елде өзінің меншікті есеп жүйесі және оны реттейтін стандарттар жүйесі бар. Ең бастысы, бұл стандарттар бір-біріне қайшы келмейді. үйлесімді болды. үйлестіру идеясының практикалық іске асыру негізі елдердің саяси келісім болып табылады - ЕО мүшелері, сондықтан негізгі бухгалтерлік директивалар есепке алу қатысты осы елдердің ұлттық заңнамасына енгізілген. Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттары кеңесі жүргізеді есепке алу біріктіру, аясында жүзеге асырылып бухгалтерлік рәсімдерді стандарттау идеясы. Бұл тәсілдің логикасы: кез-келген елдегі кез-келген жағдайға қолданылатын бірыңғай стандарттар жиынтығы болуы керек. Сондықтан ұлттық стандарттардың дамуы мағынасыз болады. Біріккенға қатысты олар елдердің кәсіби ұйымдарының ерікті келісімі нәтижесінде қабылдануы тиіс.

Бухгалтерлік жүйелердің алуан түрлерінің үш түрі бар:

АҚШ, Ұлыбритания, Нидерланды, Канада, Үндістан, Австралия, Оңтүстік Африка және басқалар пайдаланылады: 1) Англо-америкалық модель, ең көп таралған. Ерекшелігі инвесторлар мен кредиторлар есептілігін бағдар болып табылады. Мемлекет тарапынан (салық органдары ұсынатын) ақпарат беру қаржылық есеп пен есептілік аясынан тыс. Бұл үлгі АҚШ-тың ұлттық бухгалтерлік есеп стандарттарына негізделген, олар GAAP деп аталады;

2) континенталдық модель Францияның, Германияның, Австрияның және кейбір басқа еуропалық елдердің есеп жүйесін біріктіреді. Жапония мен Ресейге жақын. моделі есеп саясатында мемлекеттік араласу жоғары дәрежесі бар (мына қағидаттарды бекіткен шоттардың бірыңғай диаграмма пайдалану жөніндегі операцияларды, салық және өзге де мемлекеттік органдарының ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыруға кезелімді, т.б. көрсетеді ..). Бір ел үшін есепке алу тәжірибесі басқа ел тәжірибесінен айтарлықтай ерекшеленеді;

3) қаржылық есептіліктің халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына (ҚЕХС немесе ҚЕХС) сәйкес дайындалу жүйесі. Бұл ұлттық бухгалтерлік стандарттарға негізделі алатын ұлттық принциптер. ҚЕХС халықаралық корпорациялардың қаржылық есептілігін негізгі стандарттар ретінде құрастыру үшін де пайдаланылуы мүмкін.

Бүгінгі таңда әлемде дәстүрге, яғни АҚШ-тың стандарттарына сәйкес қайта саналған орыс, корпорациялар, оның ішінде ірі еуропалық есеп беру, оған сәйкес бар GAAP-пен бірге. Бұл т.б. АҚШ-тың қор нарықтарында айырбастау операцияларын жүргізуге еуропалық компаниялардың тілегі, еуропалық нарықта АҚШ корпорациялардың кеңейту, түсіндіріледі

Дегенмен, практикалық қолдану үшін міндетті халықаралық стандарттар жасалмастан бұрын және бухгалтерлік есептің дүниежүзілік бірлестігі бұрынғысынша өте алыс. Мұның басты себебі - ұлттық бухгалтерлік жүйелерде пайда табуды ақшалай бірліктер (валютамен) есептеу үшін пайдаланылады. Бұдан басқа, бұл жүйелер ғасырлар бойы ұлттық іскерлік дәстүрлерге негізделген.

Жоғарыда айтылғандарды қорытындылай келе, XX ғасырда атап өтеміз. есеп әлеуметтік құбылыс болып табылады. Бухгалтерлік есеп мазмұны компанияның талаптарына сәйкес үнемі өзгеріп отырады. Сыртқы пайдаланушылардың мүдделерін қамтамасыз ету үшін қаржылық есеп пен қаржылық есептілік қағидалары құрылады. Басқарудың ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыру және тиімді басқару шешімдерін қабылдау үшін басшылық есепке алу белсенді дамып келеді. Әлеуметтік ортадағы өзгерістер бухгалтерлік есептің даму факторы болып табылады. Бұл дәстүрлі көзқарас, бірақ балама көзқарас бар. 1924 жылы Sombart ұсынған теориясы, екі мәртелік бухгалтерлік дамыту капитализмнің өсуіне алып келді, бұл соншалықты маңызды екенін мәлімдейді. Бір жағынан, бухгалтерлік есеп пен қоғам арасындағы қарым-қатынас объективті түрде бар.

Өзін-өзі бақылауға арналған сұрақтар

1. Есеп саясаты және қаржы есептілігіне ескертулер
2. Есептеу әдісі
3. Бухгалтерлік қызметтің дамуы
4. Пайда мен залал туралы есеп
5. ҚЕХС-үйлесімді бухгалтерлік жүйесін 5. құру
6. Есепке алу ХХІ ғасыр: қазіргі жағдай және болашағы

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Андросов А.М. «Бухгалтерский учет и отчетность в России» М.: МЕНАТЕПИНФОРМ, 2004.
2. Баканов М.И. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. - Н.: Учебник Финансы и статистика, 2007.
3. «Бухгалтерско-аудиторский портфель» - М.: «СОМИНТЭК», 2004.
4. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. «Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности» - М.: «МАГИС», 2005.
5. Ефимова О.В. Финансовый анализ. - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2008.
6. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. - М.: Финансы и статистика, 2008.

Тесттік сұрақтар:

1. С қай уақыттан итальян есепке алу жүйесінде екі үрдістер : бірінші есепке алуды байланыстан шығарды, құндылықтардың қозғалысынан туындайтын(занды бағыт), және екіншісі есепті құндылықтардан негізделген(экономикалық бағыт)?
А) с к ХХ ғ
В) с н ХХ ғ
С) с к ХІХғ
D) с н ХІХғ
Е) с к ХVІІІғ
2. Кімнің атымен байланысты "четвертная" бухгалтерия?
А) Н.Д Анастасио
В) Р.П Коффи
С) Д.Л.Криппа
D) Ф.Вилла
Е) Д.Чербони
3. Қалай аталды бухгалтерия Н.Д Анастасио жоспарлаған қозғалысын есепке алу құндылықтарды қатысушылар арасындағы шаруашылық үдерісі және жұмыс олардың құқықтары мен міндеттемелерін?
А) Шаруашылық
В) Қос
С) Құқықтық
D) Четвертная
Е) Бағалы
4. Қандай ғалым бухгалтерлік есеп негізделеді бірыңғай теорияға, оның мәні болуы мүмкін

сипатталған тану экономикалық табиғатымен есеп жүргізу керек- деп санады?

- A) Н.Д Анастасио
- B) Ф.Вилла
- C) Д.Л Криппа
- D) Р.П Коффи
- E) Д. Росси

5. Р. П Коффи теориясының қандай атауы болды ?

- A) Әкімшілік
- B) Тиімді
- C) Материалистік
- D) Фиктивті
- E) Модификациялық

6. Ғалымдардың қайсысы италиялық бухгалтерияның әкесі болып табылады?

- A) Н.Д Анастасио
- B) А. Мазетти
- C) Э. Мондини
- D) Р.П Коффи
- E) Ф.Вилла

7. Неше бөліктерге бөлді Ф. Вилла бухгалтерлік есепті?

- A) 2
- B) 3
- C) 4
- D) 5
- E) 6

8. Ф. Виллеге сәйкес, бұл әкімшілік құқық бөлігі ,ол құндылықтары бақылау арқылы жүзеге асырыламайды , ол кәсіпорын қызметкерлерін қызметін бақылау арқылы , олардың ішінде шешуші рөл материалдық жауапты тұлғалар.

- A) Басқармасы
- B) Ұйымдастыру
- C) Қор
- D) Дуалисттік
- E) Заңгер

9. Тоскана бухгалтерлер мектебінің негізін қалаушы болып табылады?

- A) Д.Чербони
- B) К.Беллини
- C) Ф.Боналуми
- D) Д. Росси
- E) Ф. Марчи

10. Оқу-жаттығу бухгалтерлік есеп туралы заң бағыттары және бір мезгілде есеп жүргізу нысаны.

- A) Счетоведение
- B) Логисмография
- C) Статмология
- D) Статистика
- E) Леммалогия

11. Сальдосы шотының меншік иесінің сияқты сальдо жиынтық шоттары агенттер мен тілшілері — бұл:

- A) Дуалисттік
- B) Персоналисттік
- C) Қор
- D) Статмология
- E) Логисмология

12. Кәсіпорынның иесіне төленетін сома әрдайым өзінің агенттері мен корреспонденттерімен бірге кәсіпорынның сальдосына тең. Бұл постулат кімге тиесілі?
А) Ф.Марчи
В) Д.Чербони
С) Д.Росси
D) К. Беллини
Е) В.Джитти
13. Шаруашылыққа байланысы бар адамдарды қанша топқа бөлуге болады?
А)2
В)3
С)4
D)5
Е)6
14. Логисмографияның негізін қалаушы(құқықтық бағыттағы бухгалтерлік есеп ілімі және бірмезгілдегі есеп жүргізу формасы), тоскандық мектептің басшысы
А) Ф. Марчи
В) Д. Чербони
С) Д. Масса
D) М. Рива
Е) Э. Мондини

Тақырып 5. Бухгалтерлік есеп және аудит әдіснамасының тарихи дамуының заңдылықтары

5.1 Бухгалтерлік есептің тарихи даму заңдылықтары

Есепке алу тәжірибесінің мыңжылдық тарихы бар. Оның барысында түрлі этникалық нұсқаларды есепке алудың стереотиптері қалыптасты. Бухгалтерлік есеп теориясы XV ғасырдан бері бір мезгілді формализациялауымен постулаттарда (заңдар, ережелер) және стереотиптерде (жалпы мінездемелер) дамып келеді. Эволюцияның заңдылықтары Т.Н. Малкова парадигмалардың тұрақтылығы туралы есебіндетұжырымдалған: функционалдық, формализация, бухгалтерлік есепті ұйымдастыру, егемендік және тарихи сабақтастық.

Функционалдылық парадигма есепке алудың экономикалық және бақылау функцияларының бірлігі болып табылады. Оны жүзеге асыру әдіснаманың кәсіби құралдар жиынтығы ретінде қарастырады. Бухгалтерлік есептің экономикалық функциясы экономикалық қызметтегі ақпаратты имитациялауда көрініс тапты (және көрінді). Ақпараттық мазмұн есеп-қисаптың басқару функциясын орындауға мүмкіндік береді. Бақылау функциясы шаруашылық қызметті экономикалық есепке алуда және бухгалтерлік есептің әдіснамасы үшін жауапкершілікте есепке алуда шаруашылық қызметтің басшылық стандарттарына сәйкес келуі үшін бухгалтерлердің жауапкершілігін білдіреді. Басқару функциясының эволюциясы орталықтандырылған бақылаудан бастап, өркениетті басқарудың белгісі болып табылатын құқықтық реттеуден өтуге негізделген. Бірақ басымдық - бұл экономикалық функция, оның мақсаты кәсіпорын қызметінің

бірқатар көрсеткіштер бойынша барабар ұсынылуын қамтамасыз ету; басқару функциясының мақсаты - оны тексеру.

Ресми ресімдеу парадигмасы бухгалтерлік құжаттардың стереотиптерінде және этникалық мазмұнға ие есеп әдіснамасының стереотиптерінде көрініс табады. Құжаттардың стереотиптері тіркеудің техникалық әдісі, бухгалтерлік есеп формалары, ақпараттық тасымалдаушы ретінде құжаттардың технологиясы. Бұл парадигма заманауи халықаралық стандарттарға бейімделу кезеңдерінде ұлттық бухгалтерлік жүйелердің төзімділігі мен тұрақтылығын қамтамасыз етеді. Тұрақтылықты бұзу қолданыстағы этносдың есепке алу моделіне теріс әсер етуі мүмкін, өйткені ол ұлттық басқару, бақылау және өзін-өзі ақпараттандыру жүйесіне енгізіледі.

Бухгалтерлік есепті **ұйымдастырудың парадигмасы** функционалдылық пен формализацияның бірлескен іс-әрекетін жалпылайды. Бұл парадигма белгісіздіктің әсерін қамтитын есеп әдіснамасының тетігі. Функционалдық өзара әрекеттесу және формализациялау ішкі енгізілуі мүмкін (интровертивті принцип) немесе сыртқа (экстравертивті принцип). Бухгалтерлік парадигмадағы интровертивті принцип - кез келген деңгейдегі (экономика, этнос) шектеулі бухгалтерлік есеп жүйесін алдын-ала анықтау, әдіснама мүмкіндіктері. Бухгалтерлік есептің лимиттері оның объектілерінің бастапқы құрамын және бастапқы есепке алуды анықтайды. Композицияны кеңейту (жаңалық енгізу) бухгалтерлік объектілерді ғылым мен техниканың, экономика мен шаруашылық қызметті басқару әдістерінің дамуымен байланысты. Бірақ жаңа объектілерді есепке алу әдіснамасын әзірлеу бухгалтерлік есептің қабылданған әдістерінен тыс белгісіздік элементін қамтиды. Жаңа әдіснаманы енгізумен байланысты белгісіздікті жеңу экстравертивті принципін пайдалану дегенді білдіреді. Оны жүзеге асыру жаңа ғылыми идеялармен, жаңа кәсіби шешімдермен байланысты және функционалдылықты кеңейтудің салдары болып табылады.

Есепке алудың **егемендік парадигмасы** есепке алу әдіснамасы саласындағы есеп беру қоғамдастығының кәсіптік жауапкершілігін және кәсіптік тәуелсіздігінің арақатынасын реттейді. Кәсіби жауапкершілік эволюцияның ерте кезеңдерінде пайда болды (Ежелгі Шығыс елдерінің касталары) және бухгалтерлік қоғамдастықтың қызметі әрқашан бақылау объектісі болды (лауазымдық нұсқаулықтар, ресми есеп беру, қылмыстық-атқару жүйесі және т.б.). Құқықтық реттеу римдік заңнама нормаларынан туындайды. Ол жазбаларды жүргізу міндетін белгіледі және осыған байланысты заңдық дәлелді функция танылды. Бухгалтерлік есептің әдіснамасын әзірлеу бухгалтерлік қызметкерлердің артықшылығы болды. Бұл еуропалық заңмен мұра еткен кәсіби-профилдік жауапкершілік. Кәсіби жауапкершіліктің қазіргі заманғы орыс тіліндегі нұсқасы эволюциялық-архаикалық ежелгі шығыс модификациясына (тікелей мемлекеттік реттеу) бағытталған, сонымен бірге еуропалық нұсқаның белгілерін (жалпы құқықтық реттеу нормалары, есеп саясатының айнымалылары) қамтиды.

Кәсіби тәуелсіздік есептік әдіснаманы өзін-өзі дамыту және бухгалтерлік

қоғамдастықтың өзін-өзі қорғау құралы ретінде пайда болды. Тәуелсіздік эволюциясы заманауи халықаралық стандарттардың өзгеруіне діни қызметкерлердің каста туралы кәсіби білімдерінен қалыптасты. Егемендіктің орысша нұсқасы отандық есеп әдіснамасының кәсіби тәуелсіздігіне бағытталмаған, бірақ ең алдымен жауапкершілікке бағытталған. Мұндай көзқарас отандық бизнестегі бухгалтерлерге деген сұраныстың болмауына, бухгалтерлердің жаңа шешімдеріне шығармашылық іздестірудің төмендеуіне әкелуі мүмкін.

Әдіснаманың **тарихи сабақтастығының парадигмасы** эволюциялық кірістің нәтижелі сипатын ескертеді. Ол бір уақытта есепке алудың аналитикалық талдауының практикалық маңыздылығын анықтайды. Қазіргі заманғы бухгалтерлік жүйе ескі итальяндық әдіснамаға көшеді. Ол өз кезегінде римдік бухгалтерлік жүйеде тамыры бар. Латындық әдіснама ежелгі грек стереотиптерін иеленді. Шумер-вавилондардың әдіснамасы Таяу Шығыстың барлық дәуірінде басым болды. Ежелгі Египет стереотиптері ежелгі грек стереотиптерімен бірге эллинистикалықтарға кірді. Тарихи сабақтастық механизмі үстемдік әдіснамаға немесе оның жеке стереотиптеріне байланысты жұмыс істейді. Үздіксіздік эволюциясы стереотиптердің өзгеруі ғана емес, ескіргендерді ауыстыру. Қазіргі заманда (XX ғасырдың 60-жылдарының аяғынан) ХҚЕС басым. Олардың этногенезі – англо-саксондық болып табылады. Тарихи контексте ХҚЕС итальяндық бухгалтерлік жүйенің үстемдігімен ауыстырылады және бухгалтерлік есепті ресімдеудің жаңа эволюциялық кезеңінің басталуын білдіреді.

5.2 Аудиттің пайда болудың алғышарттары, даму сатылары

Аудиттің жеткілікті ұзақ тарихы бар. Бірінші тәуелсіз аудиторлар XIX ғасырда Еуропаның акционерлік қоғамдарында пайда болды. Әртүрлі аудармалардағы «аудит» сөзі «ол тыңдайды» немесе «тыңдаушы» дегенді білдіреді.

Аудиттің пайда болуы кәсіпорынның (басқарманың, менеджердің) тікелей басқаратын және өз қызметін (меншік иелері, акционерлері, инвесторлары) ақша салатын адамдардың мүдделерін бөлумен байланысты. Соңғысы кәсіпорын басшылығының және бағынысты бухгалтерлерін ұсынған қаржылық ақпаратқа ғана сенім артуға келмейді. Кәсіпорындардың жиі банкроттығы, әкімшілік жағынан алдау қаржылық инвестициялардың тәуекелін едәуір арттырды. Акционерлер әкімшіліктің ұсынған есептілігінің кәсіпорынның нақты қаржылық жағдайын толығымен көрсететінін алға тартпағанына сенімді болғысы келді. Қаржылық ақпараттардың дұрыстығын тексеру және қаржылық есептілікті растау үшін акционерлердің пікірінше, оларға сенім артуға болатын адамдар шақырылды. Аудитордың негізгі талаптары оның мінсіз адалдығы мен тәуелсіздігі болды. Бухгалтерлік есеп білімі бастапқыда білікке ие емес, бірақ бухгалтерлік есептің күрделілігімен, жақсы оқыту аудитор үшін міндетті шарт болып табылады.

Аудиттің тарихи отанына Англия, онда 1844 жылдан бастап бірқатар акционерлік қоғамдар туралы заңдар шығарылды. Оған сәйкес акционерлік қоғамдардың кеңестері жылына кемінде бір рет есепшотты тексеруге және акционерлерге есеп беруге арнайы адам шақыруға міндетті.

Ресейде аудитордың атауын Петром 1 енгізді. Аудитордың ұстанымы іс қағаздарын жүргізуші, хатшы және прокурордың бірнеше міндеттерін біріктірді. Ресейдегі аудиторлар бухгалтерлер деп аталды. Аудит институтын ұйымдастыруға барлық үш әрекет(1889, 1912 және 1928 жж.) сәтсіз болды.

1929-1933 жылдардағы әлемдік экономикалық дағдарыс. бухгалтерлер мен аудиторлардың қызметтеріне қажеттілікті күшейтеді. Сол кезде аудиттің сапасына қойылатын талаптар және оның міндеттемелері күрт шиеленісіп, нарыққа деген сұраныс артып келді. Дағдарыс аяқталған соң, барлық елдер дерлік жылдық есептерде қамтылған ақпарат көлеміне міндетті талаптарды енгізе бастады және бұл есептер мен аудиторлардың қорытындыларын жариялау міндеттемесі басталды. Аудит алаяқтыққа қарсы күшті қару болып табылады.

40-жылдардың соңына дейін аудиттің негізі болып жазылған ақша операциялары туралы құжаттық растауды тексеру және қаржы есептілігінде осы операциялардың дұрыс топтастырылуы болды. Бұл растау аудиті деп аталды. 1949 жылдан кейін тәуелсіз аудиторлар ішкі бақылаудың тиімді жүйесімен қателіктер ықтималдығы шамалы және қаржылық деректер толық және дәл болып саналатын компанияларға ішкі бақылау мәселелеріне көбірек назар аудара бастады. Аудиторлық фирмалар тікелей аудиторлық аудиттен гөрі көбірек консалтингтік қызметпен айналыса бастады. Мұндай аудит жүйелік бағдарланған деп аталды.

Аудиттің дамуының үшінші кезеңі - бұл тексерулер барысында немесе кеңес беру, алдын-алу және қауіпті болдырмау кезіндегі ықтимал тәуекелдерге шоғырлану; клиенттің іскерлік жағдайына негізделген аудит, негізінен, қате немесе алаяқтық қатері бар жерде аудит таңдалған түрде жүргізіледі. 70-жылдардың басында аудит стандарттарының дамуы басталды. Англияда аудиторлар қаржылық есептіліктің сенімділігіне, оның ішінде мемлекеттік органдарда жұмыс істейтін адамдарға бақылау жасау саласындағы мамандар болып табылады. Францияда тәуелді емес қаржылық бақылау саласында екі кәсіби ұйым бар: бухгалтерлер, осы салада есеп беру, есеп беру және консультациялық қызметтермен тікелей айналысатын сарапшылар және шоттардағы комиссарлар, қаржылық есептіліктің сенімділігіне бақылауды қамтамасыз етеді. АҚШ-та қаржылық есептіліктің сенімділігін тексеруді сертификатталған мемлекеттік есепші жүзеге асырады,

Барлық дамыған елдерде бухгалтер-аудитор мамандығын алуды қалайтын адамдарда көптеген жылдар бойы оқу және практикалық жұмыс, сондай-ақ көптеген зерттеулер жүргізіледі. Аудиторлар палатасының өкілдері, осы мамандықтың барлық тұлғаларын біріктіретін, өз жұмысын жүйелі түрде тексеріп отырады, ал Аудиторлар палатасынан шығару одан әрі қызметке тыйым салу дегенді білдіреді.

5.3 Ұлыбританиядағы аудит

Ағылшын тілінде сөйлейтін елдерде аудит туралы көне ескертпе 1130 жылға (Ұлыбритания және Шотландия Қазынашылық мұрағат құжаты) жатады. Лондон қаласы кем дегенде 1200-ші жылдардың соңында аудиттелді, ал он төртінші ғасырдың басында сайланбалы лауазымды тұлғалар арасында аудиторлар сайланды және сол уақыттан бері архивтерде аудиттің, жеке меншік жер учаскелері мен қолөнер гильдиясы маңыздылығын және муниципалдық есептердің тұрақты аудитін кеңінен тану туралы куәландыратын көптеген құжаттар бар. Оксфорд Berkenhede, Саутгемптон, Уэльс, Somersetshire және Дорсет, орындаңыз: King Edward II Наурыз 24, 1324, тест іздеуіміз керек және «енгізілді және провинцияларында енгізілетін болады, ол барлық заң жобаларын қабылдауға үш мемлекеттік аудиторлар, тағайындау туралы Жарлыққа қол қойды және аудиторлардың шоттары бар барлық нәрселерді белгілеу. «

1324 жылдың 24 наурызында Эдуард II патшасы Оксфорд, Беркененде, Саутгемптон, Уэльс, Соммеретшир және Дорсет провинцияларында енгізілетін барлық заң жобаларын іздеуге, тексеруге және тексеруге тиіс үш мемлекеттік аудиторды тағайындау туралы жарлыққа қол қойды.

Ұлыбританияның сол кезеңіндегі аудит екі түрге бөлінді:

«Көпшілік аудит» - яғни, тікелей мағынада, лауазымды тұлғалар мен азаматтардың қатысуымен аудиторлық есептерді тыңдау. Аудитордың есептерін қазынашылар дауыстап оқыды. Бұл тәжірибе көпшіліктің дипломға ие емес екендігін ескере отырып жүргізілді. XVI ғасырдың ортасында аудиторлардың баяндамалары «төменде қол қойылған аудиторлардың тыңдағанын» көрсетті.

Ауқымды басқарушылардың төлемдер шоттарының егжей-тегжейлі аудиті аудитордың меншік иесіне және басқарушы кеңеске ауызша есеп беруі болып табылады. Сонымен қатар, аудитор әдетте басқарма мүшесі болды және авторлардың «Аудит Монтгомери» қорытындысы бойынша аудиттің бұл түрі қазіргі заманғы ішкі аудиттің негізін қалаушы болып табылады.

Сонымен бірге, қарастырылған екі аудиторлық тексеру мемлекеттік және жеке тұлғалардың оларға сеніп тапсырылған қорларға қатысты есеп беруін қамтамасыз етуге бағытталған.

Бір нұсқаға сәйкес, аудиттің пайда болуы келесі тарихты қамтиды: 18 ғасырдағы танымал саясаткер және экономист Джордж Уотсон шотланд кәсіпкерлердің бухгалтерлік жазбаларын тексеруге кеңес берді. Нәтижелердің маңыздылығы соншалық, «ескірген, нәзік және педантиялық» (басқа британдықтар анықтағандай) шотландықтар мұндай тексерулердің қолданылуын мойындады және оларды қолдануға кірісті.

1805 жылы Эдинбург өзінің кәсіби ұйымын құрған 17 аудитордың есімдерін келтірген анықтамалық шығарды. (Өздеріңіз білетіндей, кәсіби ұйымдар осы уақытқа дейін көптеген мамандықтарда болды, ол орта ғасырларда гильдиялардың құрылуымен басталды). 1854 жылы Эдинбург

қаласында «бухгалтерлер қоғамы» құрылды, ол бухгалтер-аудиторларды біріктірді.

1862 жылы британдық компаниялар туралы заң қабылданғаннан кейін, компанияларға сәйкес, жылына бір реттен кем емес бухгалтерлік есеп пен қаржылық бақылау мамандарының шот-фактуралары мен есептерін ұсыну талап етілді, аудиторлардың саны едәуір кеңейді. Британдық автор Ричард Браунға сілтеме жасаған кітабының авторлары әлемдегі аудиторлардың саны 1905 ж. - 11 мыңға дейін, олардың жартысы Ұлыбританияда болды.

1880 жылы Англия мен Уэльсте Тұрақты бухгалтерлеринституты құрылды. Жүз жыл өткен соң (1983 жылғы 1 қаңтарда) институттың 76 мың мүшесі болды, олардың жартысы 35 жасқа толмаған, үштен екісі 45 жасқа дейін. Ұлыбританияда барлығы алты негізгі бухгалтерлік және аудиторлық ұйымдар бар, оның ішінде:

Сертификатталған бухгалтерлер қауымдастығы;

Бухгалтер-есепшілер және есепшілер-менеджерлер институты;

Шотландияның аға бухгалтерлер институты;

Мемлекеттік қаржы және бухгалтерлік есеп институты;

Ирландияда тіркелген бухгалтерлер институты.

Алайда, аудитке қатысу құқығына тек қана Англия мен Уэльс, Шотландия, Ирландия және Сертификатталған бухгалтерлер қауымдастығының мүшелері ие.

Шотландияның Тұрақты бухгалтерлеринституты 1951 жылы негізі қаланған корольдік хартияға ие болды және оның құрамына Эдинбург, Глазго және Абердиннің бұрынғы жеке бухгалтерлері кірді.

Алдымен аудитордың міндеттері айқын анықталмады: барлық инвесторлар - акционерлер мен кредиторлар - оның мүдделерін қорғаушы ретінде көрді. Тек акционерлерге жауапты адам ретінде аудитордың заманауи көзқарасы 1929 жылы компания заңы қабылданғаннан кейін қалыптастырылатын деректерге сәйкес басталды, оған сәйкес барлық компаниялар өздерінің қаржылық есептілігінде пайда мен залал есебін қамтуы тиіс.

Өткен ғасырдың ортасында ағылшын мамандары аудиторлық және аудит әдістерін дамытуға айтарлықтай үлес қосты. Теңгерім теңдеулері өткен ғасырдың бірінші жартысында құрылды. Фостер және екінші жартысында - Лоуренс Дикси:

$$A - П = K \text{ и } A = П + K.$$

Британдық сарапшылардың арасында баланстық баптарды бағалау туралы қызу пікірталастар болды, ал негізгі мамандар арасындағы пікірталастар психологиялық климат тұрғысынан түсіндірілген құрғақ схоластикалық баланстық теңдеулерге және фирмаға қатысы бар тұлғалардың мүдделерін ескере отырып, түрлі бұзушылықтарды жіктеуге мүмкіндік берді, Адамдар соншалықты бейім.

Сарапшылардың пікірінше, бұл үрдіс өте жиі байқалды, контрагенттердің мүдделеріне кепілдік беретін жан-жақты және мақсатты аудиттерді жүйелі жүргізу қажет болды. Лоуренс Дикси - уақыттың ең үлкен беделін анықтаған

кезде аудиттің мақсаттары:

- 1) жалғандық;
- 2) кездейсоқ қателер;
- 3) бухгалтерлік есепті ұйымдастырудың жоқтығы.

Ревизия кассалардан басталды. Теңгерімді талдау әртүрлі мүдделі тараптардың мүдделері тұрғысынан қаралды.

Аудит теориясына үлкен үлес қосқан А.Т. Фостер және Дикси формулаларына негізделген Уотсон бухгалтерлік есептің бұрмалануының үш түрін анықтады: (теңдестірілген $A - P = K$ теңдеуін еске түсіріңіз)

A	
- P > H	1)

Яғни, актив шынымен көп көрсетілген;

> H	2)
-----	----

Яғни, капитал сомасы тым жоғары;

< H	3)
-----	----

Яғни, капитал сомасы тым төмен.

Жағдай (1) материалдық жауапты тұлғалардың ұрлық жасағанын білдіреді, ол иеленушіден, басқа қаржылық жауапты адамнан және сыртқы тараптардан, мысалы, сатып алушылардан болуы мүмкін. Уотсон тек бірінші жағдайда ғана қызықтырды.

Жағдай (2) нақты жағдайды насихаттау үшін туындайды (мысалы, акциялардың бағасын көтеру ниеті).

Жағдай (3) нақты жағдайдың баланста жақсы көрінетінін білдіреді (мысалы, салық төлемдерінің сомасын өзгерту ниеті).

Жағдай (1) жасыру, жағдай (2) және (3) - жабық деп аталады. Неміс ғалымы Е.Ф. Баланстық зерттеулер саласында маманданған Шером (1925 жылы «Экономикалық өмір» баспасында «Бухгалтерлік есеп және баланс» кітабын аударған) жалғандық, кең түсінік ретінде, ағылшын аудиторлары тарапынан қаралды және талданды.

Уатсонға сәйкес жалған мәліметтерді табу үшін келесі шарттар қажет:

1) Фирманың басшысына көмектесу, ол жасырындықты ашуға дайын, бірақ іс жүзінде ешқашан жабылмайды;

2) кез-келген нақты жалған есептің мақсаты туралы анық түсінік (аудитор үшін шоттардың арнайы классификациясы қажет);

3) ықтимал қалдықтардың психологиясын, оның қалауы мен «айналасындағы жағдайды оның пайдасына айналдыру» туралы білу;

4) аудиттелетін кәсіпорынның қызметкерлерінің өзара қатынастарын талдау;

5) жұмыстың ұзақтығы («қылмыстық әрекетті аз сақтықпен жасайды»);

6) әр адамның сипатына тән белгілі бір дәрежеде өршілдік әрқашан ақыл-

ой тұрақсыз және ашкөз адамға: «Неге соншалықты көп Х болуы мүмкін, тіпті соншалықты аз болмайды» және т.б.

7) жазбаларда абайсыздық;

8) шаруашылық қызметінің жағдайын есепке алмағанда, есепке алынбау;

9) патронаттық қызметке тағайындалуы («ең үлкен бухгалтерлік таразылардың бірі»).

Бұл жағдайлар аудиттің субъектісі және, сайып келгенде, бухгалтерлік есеп - бұл қызметкерлердің құқықтары мен міндеттерін емес, олардың іс-әрекеттерінің себептерін емес, экономикалық қызметте жұмыс істейтін адамдардың психологиясы.

Годдар өзінің замандастарына осындай қайғылы баға бергендіктен, «барлық ұрлықтардың тоғызыншы бухгалтерлерге тиесілі» деп мәлімдеді және Уотсон бухгалтердің әдеттегі 11 қылмысын анықтады:

1) құндылықтар, әсіресе ақша;

2) құжаттарды дұрыс емес күні жасалса;

3) қолма-қол ақшаға (ақшаға) және материалдық шоттарға жасанды түрде шамадан тыс қалдықтар;

4) жалгерлік төлемдердің нәтижелері жоғары бағаланған;

5) бухгалтердің «достарына» төленетін жалақы жоғары бағаланған;

6) ақшалар фронтмендерге («өлген жандарға») беріледі;

7) бағалары өнім берушілермен келісу арқылы бағаланған;

8) қолма-қол ақшаны есепке қою немесе жалған кредиторлық берешекті көрсету;

9) артық комиссияларды төлеу және оларды алушылармен бөлісу;

10) құжаттардың жалғандығы, әдетте, тексереді;

11) сол құжатқа (немесе оның әртүрлі көшірмелеріне) бірнеше рет төлеу.

Көріп отырғанымыздай, өткен ғасырда ағылшын ғалымдары байқаған өте көп нәрсе бүгінгі күнге дейін өзекті болып қала береді.

Британдық ғалымдар арасында инспекциялардың реті бойынша консенсус жоқ. Егер жоғарыда айтылғандай, Лоренс Дикси чекті кассалық тіркеуден бастау керек деп санаса және басқа көрнекті ғалымдармен (Watson және Chadwick) қолдау көрсеткен болса, Годдарс ең алдымен Бас Леджерді тексеруді талап етті. Бұл жағдайда «Годдардік ереже» деп аталады, ол былай делінеді: «Келесі жазбаға көшудің алдында, бұрынғы адам толығымен сарқылуы керек» және тексерушінің өзі шоттардың кезектілігін анықтайды.

Жоғарыда айтылғандай, ағылшын ғалымдары аудиторлық теория мен әдістерді дамытуға үлкен үлес қосты. Ол сондай-ақ заманауи аудиторлық тексерулердің күрделілігін едәуір қысқартуға мүмкіндік беретін сауалнамалардың пайда болуына міндетті. 1908 жылы Санкт-Петербургтегі екі британдық сарапшылардың жұмысына мысал келтіріп, олардың 150-ге жуық сұрақтары бар сұрақ-жауапты басшылыққа алып, сандарды жауап ретінде баяндады және «компанияның жағдайының суреті таңқаларлықтай айқын және толық болды».

Ұлыбританияда аудит жасаудың қысқаша тарихын аяқтау үшін,

Шотландияның Шартты Бухгалтерлер Институтының (ICAS) анықтауы қажет:

«Аудит басқару жүйелерінің тиімділігі мен тұтастығын, қаржылық есептіліктің дұрыстығын анықтауға бағытталған әдістер жиынтығын білдіреді».

5.4 АҚШ-ғы аудиттің даму тарихы

Құрама Штаттарда аудиторлық бизнес британдық аудиторлық тәжірибенің әсерінен пайда болды. Бұны американдық автор Уильям Стемберберг тікелей көрсетеді, ол «аудит функциясы XIX ғасырдың аяғында британдық бухгалтерлер АҚШ-қа ауысты» деп жазды. Британдық теміржолшылар, сақтандыру компанияларының және басқа да инвесторлардың Солтүстік Америкаға барған кезде тәуелсіз аудиторлар ірі британдық кредиторлардың мүдделерін қорғау үшін олармен бірге жүрді. XX ғасырдың басталуына дейін Құрама Штаттарда аудит ағылшын тіліндегі модельге негізделді, ол балансқа қатысты деректерді егжей-тегжейлі зерттеуді қарастырады.

1886 жылы АҚШ-та ант бухгалтерлер туралы алғашқы заң қабылданды, бұл аудиторлық фирмалардың пайда болуына себеп болды. 1887 жылы Америка аудиторлары қауымдастығы құрылды, ал 1896 жылы Нью-Йорк штатында аудит заңнамамен реттелді, атап айтқанда, аудитордың позициясы сертификатталған бухгалтердің көмегімен Нью-Йорк университетінде емтиханнан сәтті өткен және арнайы Аудиторлық қызметпен айналысу құқығына лицензия.

1905 жылы, содан кейін 1909 жылы Р. Монтгомери АҚШ-тағы редакциялық түзетулермен, Лоренс Диксидің «Аудит: Аудиторларға арналған практикалық нұсқаулық» кітабын жариялады. Лоуренс Диксидің идеяларын дамыта отырып, ол аудиттің мақсаты қаржы есептілігінде орын алуы мүмкін еркін және еріксіз қателерді анықтау болып табылады. Бұдан шығатын болсақ, қателердің үш түрін анықтауға байланысты аудиторлық тапсырмалардың иерархиясы жасалды:

- 1) ерікті (теріс пайдаланушылық);
- 2) еріксіз (қателіктер, арифметикалық қателіктер);
- 3) принципал (дұрыс емес әдіснамалық әдістерді таңдау).

Алайда Құрама Штаттардағы бизнесті дамыту қарқыны британдықтар тарапынан күрт өзгерді, өйткені американдық ағылшын әдістеріне жол берілмеді, себебі британдық тексеру стилі тым көп уақытты қажет етеді. Американдық бизнестің 19 ғасырдың аяғы мен XX ғасырдың басында американдық бизнестің ауқымды өсу ерекшеліктеріне байланысты инспекциялардың жылдам қарқынына және тиісінше, озық аудиторлық технологияларды қажет ететін американдық аудит. Америкалық аудиторлар операцияларды тексеру үшін бизнес-серіктестерден фирманың іс-әрекеттерінің дәлелін жинап, «сынақ аудитін» қолдану тәжірибесін бастады. Олар инвесторлардың мүдделерін есепке ала бастады, актив пен жауапкершілікті бағалауға көбірек назар аудара бастады және ағылшын мектебінде кең таралған тексеруден алыс болды. Кредиторлардың, негізінен банктердің талаптары

аудиторлық тапсырмаларды кеңейтуге және аудиттің жаңа әдістерін және стандарттау тәсілін дамытуға әкелді.

Р. Монтгомери 1912 жылы «Аудит: теория және тәжірибе» атты жазды, ол кейінгі басылымдарда және қайта басылымдарда (біздің күндерге дейін) «Монтгомери Аудит» деп аталды. Осы кітабының бірінші басылымында ол аудитордың жұмыс уақытының төрттен үш бөлігін есепке алу кітапшаларын есептеу мен жинауға жұмсалатындығын ескере отырып, ерте сатыдағы «бухгалтерлік аудит» американдық аудитіне шақырды. Роберт Монтгомеридің өзі (1872-1953) теориялық ғана емес, сонымен қатар аудиттегі сарапшы болған. Әріптестерімен бірге ол 1898 жылы фирманы құрды, ол кейінірек әлемдегі жетекші бухгалтерлік фирмалар, Coopers және Lybrand болды, Американдық Зерттелген бухгалтерлер институтын құруға көмектесті және оның президенті болды, Колумбия, Нью-Йорк және Пенсильвания университеттерінде сабақ берді.

Құрама Штаттарда Бағалы қағаздар комиссиясында тіркелген және 1929 жылы Уолл-стрит қор нарығы құлағаннан кейін 1934 жылы құрылған компаниялар үшін аудит міндетті болып табылады. 1933 жылғы Бағалы қағаздар туралы Заң және 1934 жылғы Биржалық Акт заңдар талап етілген компаниялар қаржылық есептіліктің тиісті формалары.

Құрама Штаттарда кәсіби және мемлекеттік емес аудиторлық ұйымдардың екі түрі бар. Олардың бірі ұлттық, федералдық деңгейде ұсынылған және Американдық Сертификатталған Бухгалтерлер Институты деп аталады. Бұл институт 1887 жылы құрылған, содан бері аудиторлық кадрларды қалыптастыруда жетекші рөл атқарады. Ол тиісті емтихан тапсыратын және бухгалтер-аудитор дипломын алған үміткердің біліктілігін куәландырады. Институт АҚШ-тағы ғылыми-әдістемелік жұмыстарды басқарады, монографиялар жариялайды және аудитория журналдарын шығарады, олардың арасында «Бухгалтерлік есеп» журналы ең танымал.

Ұлттық институттан басқа, сертификатталған мемлекеттік есепшілер қоғамы деп аталатын жеке мемлекеттер деңгейінде кәсіби аудиторлық ұйымдар бар. Осы компаниялардың мүшелері өз мемлекеттерінде аудит жүргізуге және консультативтік көмек көрсетуге құқылы. Бухгалтерлер-аудиторлар жеке іс-тәжірибеде өз қызметін атқара алады немесе аудиторлық фирмалар қызметкерлері бола алады. Ең білікті аудиторлар университеттер мен колледждерде оқытушылық жұмыс жүргізеді.

1917 жылы Құрама Штаттарда аудиторлық рәсімдерді стандарттау мақсатында «Баланстық деректерді дайындаудың бекітілген әдістері» әзірленуде, қайта қаралған басылым 1929 жылы «Қаржылық есеп аудиті» тақырыбы бойынша жарияланды. Бұл жариялау ішкі бақылаудың маңыздылығын атап өтті, сондай-ақ тұжырымдарды қалыптастыру тәжірибесі туралы әңгімеледі.

1934 жылы «Тәуелсіз аудиторлар тарапынан қаржылық есептілікті растау» құжат жарияланды, онда мынадай жалпы қабылданған аудиторлық шаралар ұсынылды: түгендеуді қарау және дебиторлық берешекті растау.

Белсенді стандарттау үдерісі 1939 жылы Американдық Сертификатталған Бухгалтерлер институты (АІСРА) Аудит процедуралары жөніндегі комитетті құрған кезде басталды және ол Аудит процедурасы туралы бірінші ережені шығарды. 1939 жылдан бастап АІСРА аудиторлық рәсімдер бойынша зерттеу бюллетендерін және есептерін жариялады - Институттың аудиттің стандарттау бойынша алғашқы түпнұсқа құжаттары. Аудиторлық шаралардың бірінші есебінде аудитордың кәсібінің қалыптасуына негізделген 7 негізгі ереже ұсынылды. Есепта түгендеу құжаттарын зерделеу және дебиторлық берешекті растау үшін міндетті аудиторлық рәсімдер танылды, тәуелсіз аудиторларды Директорлар кеңесі сайлайды және компаниялар ішкі аудиттер мен бухгалтерлік рәсімдерді бақылау үшін тәуелсіз аудиторлық комитеттер құрды және ұсынылған қаржылық ақпарат бойынша аудиторлық қорытындыларды тұжырымдайды.

XX ғасырдың 70-80 жылдарында АҚШ-та қоғамның міндеттер шеңберіне және аудиторлардың жұмысына деген қызығушылығы байқалды. Нәтижесінде компания белгілі бір лимиттермен (ең алдымен, аудит жүргізілу мерзімі) шектелетін және аудит стандарттары бойынша Кеңестің қызметін күшейту қажеттігі туралы нақты аудит процесінің мүмкіндіктері мен аудит жүргізу жолдары арасындағы айырмашылық болғандығы туралы қорытынды жасалды әрі осы алшақтықты одан әрі жою.

Құрама Штаттардағы әртүрлі ұйымдардың аудитінің анықтамалары әртүрлі. Мысалы, Американдық Зерттелген бухгалтерлер институты аудитті «кұзыретті тәуелсіз қызметкер белгілі бір экономикалық жүйеге қатысты сандық мәліметтерді жинақтап, бағалайтын процесті анықтайды және оның қорытындысында бұл ақпарат белгіленген критерийлерге сәйкес келетін деңгейін анықтау үшін» деп анықтайды. Бухгалтерлік Есептің негізгі принциптері бойынша Американдық бухгалтерлер қауымдастығы комитеті аудиттің келесі анықтамасын берді: «Аудит - бұл экономикалық қызметтің объективті деректерін алу және бағалау, оларды белгілі бір критерийге сәйкестендіру деңгейін анықтау және мүдделі пайдаланушыларға нәтижелер ұсыну».

Қазіргі уақытта Америка Құрама Штаттарында 45 000 астам аудиторлық фирмалар бар. Жұмыспен қамтылғандар саны 1-ден бірнеше мыңға дейін. Оларды 4 санатқа топтастыруға болады.

1. «Үлкен алтылық», бұрын айтылғандай, аудиторлық қызмет нарығында супергвейцар болып табылады, олардың кейбіреулері біріктіру күйінде. (1000-нан астам адамнан тұратын Нью-Йорк кеңсесі), АҚШ пен әлемнің барлық ірі қалаларында кеңселер, жылдық табысы 500 миллион АҚШ долларынан асады. Бір немесе бірнеше нысанда бұл фирмалар Ресейдегі аудиторлық қызметтер нарығында, негізінен «бірлескен кәсіпорындар» деп аталатын, тіркеледі.

2. Басқа ұлттық фирмалар (көптеген фирмалар ірі қалаларда кеңселері бар болғандықтан, ұлттық), халықаралық әлеуетке ие.

3. Ірі жергілікті және аймақтық фирмалар (кәсіби қызметкерлер саны 50 адамнан асатын бірнеше жүз аудиторлық фирмалар бар).

4. Жергілікті шағын фирмалар - аудиторлық фирмалардың 95% -нан астамы 25 адамнан кем және бір кеңсеге ие.

Аудиторлық ұйымдардың ұйымдық формалары - жеке меншік, серіктестік немесе кәсіби корпорация.

АҚШ-та аудиторлар үш мамандық бойынша сертификатталған:

- 1) сертификатталған бухгалтер;
- 2) ант берген ішкі аудитор;
- 3) ақпараттық жүйелердің ант берген аудиторы.

Мемлекеттен лицензия алу үшін және «әділ-қазылар алқасы» деп аталу құқығын алу үшін өтініш беруші әр алты ай сайын өткізілетін емтиханды Емтихан комитеті дайындайды және мамыр-қараша айларында бүкіл Құрама Штаттарында өткізіледі және комиссия деңгейіндегі білім және тәжірибе талаптарын қанағаттандырады.

Барлық мемлекеттерде емтихан келесі төрт пән бойынша жүргізіледі.

1. Бухгалтерлік есептің теориясы мен тәжірибесі - бухгалтерлік есеп қағидалары бойынша кандидаттардың білімдерін тексеру.

2. Есепке алу тәжірибесі - кандидаттың бухгалтерлік есеп қағидастарын, нормативтік құжаттардың талаптарын, есеп беру әдістерін, федералдық салық есептілігінің принциптері мен рәсімдерін қолдану мүмкіндігін тексеру.

3. Аудит - кандидаттың кәсіби міндеттерін білуін, аудиторлық стандарттар мен процедураларды, ант беру бухгалтерлері ұсынатын аудиторлық емес қызметтердің стандарттарын тексеру.

4. Заңнама - кандидаттың қызметтің құқықтық мазмұнын білуін, әсіресе бухгалтерлік есеп пен аудиттің, сондай-ақ аудиторлардың заңды жауапкершілігін тексеру.

Бұл емтихандар өте күрделі. Бірінші емтихан тапсырушылар үміткерлердің тек 10% -ын алады. Сонымен қатар, кейбір мемлекеттер де басқа пәндер бойынша кандидаттар туралы білімін тестілеуді де талап етеді. Әрбір мемлекетте білім деңгейіне және практикалық тәжірибеге қойылатын талаптар ерекшеленеді.

Аудиторлық фирмада жұмыс істеу үшін осындай қиын емтихандарды өткізу қажет емес, алайда әріптес болу үшін (тек қызметкер емес) қажет.

Ішкі аудитор - ішкі аудитордың тексеруінен өткен және сертификат алған маман, алайда тәжірибеге лицензия алу құқығы жоқ. Талапкерлерге қойылатын талаптар білім деңгейі мен практикалық тәжірибе бойынша да белгіленеді.

5.5 Германияда аудиттің дамуы

19 ғасырдың соңында Германия капитализм тез дамып келе жатқан ел болды және осы қарқынды өсудің басталуы «темір канцлер» Отто фон Бисмарктың күш-жігері арқасында бір елде неміс мемлекеттерін біріктіруге байланысты болды.

Аудитті енгізуге Германияда алғашқы қадамдар 1870 жылы жүзеге асырылды, акционерлік қоғамдар туралы заңға қосымша осы компаниялардағы

қадағалау кеңестеріне балансты тексеруге, пайданы бөлу туралы есепті және акционерлердің жалпы жиналыстарында аудиттің нәтижелері туралы есеп беруді міндеттеді. Дегенмен, заңда ішкі аудиторлар немесе сырттан келгендер қандай тексеру жүргізуі керектігін анықтаған жоқ. 1870 жылдан кейінгі грюндерлік безгегі көптеген акционерлік қоғамдардың құрылуы мен тез құлдырауына әкеліп соқтырғандықтан, Германия заңнамасы сыртқы аудитке арналған.

1884 жылдың 14 тамызында, Германиядағы британдық аудиторлардың мысалында, бухгалтер-аудиторлар институты бар. Осындай мекемелер неміс дәстүрінсіз христиандық (Осло), Вена, Будапешт, Цюрих, Рига, Хельсингфорда ұйымдастырылған. Институт банктердің қаражаты есебінен өмір сүріп, ірі қаржы капиталының мүдделерін бейнеледі. Бухгалтер-аудитор трейдер деп аталды.

1908 жылдан бастап, Лейпциг Жоғары Коммерциялық мектебінде бухгалтер-аудиторларға арнайы дайындық басталды (оқу мерзімі - 1 жыл). Кафедрада жоғары экономикалық білімі бар және бухгалтерлік есеп тәжірибесі бар адамдар ғана қабылданды.

1931 жылдан бастап акционерлік қоғамдар аудиторлық тексеру жүргізуге міндетті (сыртқы аудит жүргізу бойынша міндеттеме акционерлік қоғамдарға қатысты нұсқаулықта тұжырымдалған). Бұл акционерлік қоғамдардың қадағалау кеңестері тексерулер жүргізу бойынша міндеттерді шеше алмағандықтан, әсіресе аудиторлық объектілер тек жылдық есептер ғана емес, сондай-ақ бухгалтерлік есептің барлық ұйымдастырылуы болған. Қиындықтар көптеген акционерлік компаниялардың ата-ана ұйымымен (басты компаниямен) байланысты болса да көптеген филиалдары болғанымен, бірақ көбіне өздерінің өндірістік және коммерциялық қызметін дербес жүзеге асырады. Мұндай күрделі жұмыстың үлкен көлемін сырттан шақырылған білікті мамандар ғана жүзеге асыра алады.

1932 жылы Аудиторлар институты 1945 жылға дейін бұрынғы Аудиторлық және қорғаншылық институтының функцияларын беру нәтижесінде Германияда құрылды. Екінші дүниежүзілік соғыс аяқталғаннан кейін Дюссельдорфте Аудиторлар институты құрылды, ол 1954 жылы қарашада Аудиторлар Институты болып өзгертілді Германия. Осы уақыт аралығында Дюссельдорф Институты бүкіл Германияда кәсіби қызмет атқарып, жоғары беделге ие болып, бүкіл Германиялық ұйымға айналды.

Аудиторлар институтының міндеттері аудиторлық мамандықтың дамуына жәрдемдесу және елге аудиторлық персоналмен қамтамасыз ету, бірыңғай кәсіби қағидалар мен нормаларды әзірлеу, аудиторлық мамандықтың барлық өкілдері осы нормаларды сақтау болып табылады. Аудиторлар институтының жұмысында туындайтын мәселелерді талқылау үшін онда аудиторлық мамандықтың тәжірибелі және лайықты өкілдері, соның ішінде арнайы комитеттер құрылады. Осы талқылаулардың нәтижелері «ДиВирштафтспрюфунг» арнайы журналында жарияланады, оның жиілігі екі айда бір рет және «Фанхнахрихтен» ай сайынғы шығарылымдарында. Сол

басылымдарда кеңінен танысу және талқылау үшін түрлі материалдар, мысалы, құжаттардың жобалары, сондай-ақ үйде және шетелде аудитке қатысты қабылданған құжаттар.

Қазіргі уақытта Аудиторлар Институты ерікті түрде шамамен 6700 аудиторлық және 900 аудиторлық ұйымды қамтиды. бұл мамандықтың барлық мүшелерінің 80% -ы. Мүшеліктің негізгі шарты - ерікті, бірақ этикалық нормаларды сақтауды қоса алғанда, кәсіптік ережелерді қатаң ұстану.

Қазіргі уақытта «Виртхафцприффер» термині Германиядағы аудитордың мамандығын меңгеру үшін пайдаланылады, ол сөзбе-сөз «экономиканың контроллері» дегенді білдіреді. Бұл термин заңмен қорғалған, ал бұрынғы Германияның (аудитор, қаржы инспекторы және т.б.) тарихи даму барысында қолданылғандардың барлығы кәсіби пайдалануда жоқ.

Германиядағы аудиторлық қызметке мемлекеттің ықпалын барлық аудиторлар мен аудиторлық компаниялар міндетті түрде Аудиторлық Палатаның мүшесі болуы міндетті. Аудиторлық Палатаның жауапкершілігі - аудиторлардың кәсіби мүдделерін қорғау және аудиторлық қызметтің беделін жоғарылату, Палатаның мүшелеріне кеңес беру және құқықтық көмек көрсету, аудиторлардың біліктілігін арттыру, аудиторлық қызметті бақылау және жаңа аудиторлық кадрларды даярлауға көмектесу. Аудиторлық Палатаның мүшелері, өздерінің кәсіби міндеттерімен ғана айналысатын аудиторлармен қатар аудиторлық ұйымдардың басшылары, басқарма мүшелері және аудиторлық басқа да жауапты қызметкерлері болып табылады, тіпті егер олар тікелей аудитпен айналыспаса.

1986 жылғы 1 қаңтардан бастап кәсіби аудит стандарттары Еуропалық қоғамдастық Кеңесінің 4, 7 және 8 нұсқамаларына, сондай-ақ бухгалтерлік есеп және есеп беру стандарттарына сәйкес келтірілді.

Аудиттерді жүргізу құқығы тек қана ресми уәкілетті аудиторлар - «экономикалық контроллерлер», «кәметке жетті», сондай-ақ ресми рұқсат етілген аудиторлық фирмаларға беріледі.

Аудиторлар аудиттің кез-келгенімен бірігуіне байланысты өте шектеулі. Аудит келесі әрекеттермен біріктіруге болады:

1) техникалық салада және заң саласында еркін мамандық өкілінің қызметі;

2) ғылыми профильдегі институттарда, жоғары оқу орындарында және жоғары оқу орындарында оқу-әдістемелік жұмыстары;

3) сенімгерлікпен басқарылатын операцияларға немесе сенімгерлік операцияларда (өзінің клиентінің мүдделерінде басқаратын бағалы қағаздарды сақтау және басқару), сондай-ақ секвестрлік операцияларға қатысу (неміс аудиторлық палатасы егер мұндай қызмет уақытша емес, тұрақты құбылыс);

4) әдебиет немесе өнер саласындағы еркін кәсіптік қызмет.

Кәсіби этикаға, заңсыз әрекеттерге және т.б. байланысты бұзушылықтар үшін аудиторлар ескертуден, кішігірім құқық бұзушылық туралы ескертулерден бастап әр түрлі ықпал ету шараларын қолдануы мүмкін. Бұдан басқа, маңызды шаралар қабылданады - ақшалай айыппұлдар, осы мамандықты

пайдалануға тыйым салу. Аудиторлардың заңнаманы бұзуына байланысты күрделі істерді қарастыратын кәсіби сот бар.

Оқу аудиторларының жүйесі өте күрделі және үміткерлерге қойылатын талаптар да жоғары: емтиханға жіберілу үшін кандидаттар бірнеше мамандықтардың бірінде және экономикалық саладағы алты жылдық тәжірибелік қызметте (кемінде төрт жыл жұмыс істеуге қатысатын) болуы керек немесе басқа басқару функциялары). Ерекше жағдайда, жоғары білімі жоқ кандидаттар емтиханға жіберіледі, бірақ кемінде 10 жыл аудиторлық көмекші немесе аудиторлық компанияның басқа қызметкері ретінде жұмыс істейді. Сонымен қатар, басқа да шектеулер бар, атап айтқанда, емтихандарға рұқсат етілмеген адамдар:

- Кез келген бұзушылыққа байланысты Германия Федеративтік Республикасының ресми бөлімшелерінде лауазымға орналасуға құқығы жоқ;
- өздерінің кәсіби міндеттерін орындаудан бас тартылды;
- аудитордың міндеттерін дұрыс орындауға мүмкіндік бермейтін ұзақ мерзімді сипаттағы кемшіліктер болуы;
- тиісті түрде реттелмеген қаржылық және экономикалық қатынастар;
- олардың мүлкін сату кезінде шектеулер бар;
- олардың мінез-құлқына байланысты, олар аудитордың міндеттерін дұрыс орындауға болатынын күмән етеді.

Германияда Аудит бірнеше бағытта бар:

- қаржы жылы аяқталғаннан кейін кәсіпорынның аудитін бақылау (кітаптардың дұрыстығын тексеру, жылдық есептерді тексеру);
- заңды тұлғаның құрылуы кезінде елдегі заңнамаға сәйкестікке арналған құжаттардың аудитін бақылау;
- акционерлердің жалпы жиналысының бұйрығымен (әдетте, акционерлік қоғамның белгілі бір салалары, бірақ барлығы) аудиторлық бақылау;
- бизнестің және қаржылық қызметтің белгілі бір сегменттерінің аудитіне бақылау жасау (атап айтқанда, несиелік мекемелердегі депозиттер);
- бұзушылықтарды анықтауға, соның ішінде күнделікті тексерулерге, ықтимал бұзушылықтарды болдырмау үшін алдын-ала тексеруге тексеру жүргізеді;
- бүкіл кәсіпорынның немесе оның бөлігінің бақылауы (мысалы, сатылған жағдайда).

Қазіргі уақытта Германияда екі кәсіби аудиторлық ұйым бар: Аудиторлар палатасы және Аудиторлар институты. Осы ұйымдардың біріне мүшелік әрбір аудитор мен әр аудиторлық ұйым үшін міндетті болып табылады, екіншісі - ұйым неміс аудиторларының 90% -ын құрайды, бірақ қатаң ерікті болып табылады.

Аудиторлар палатасының міндеттері аудитордың консультативтік және құқықтық қорғауы, ұйым мүшелерінің арасындағы дауларды шешу, аудиторлардың кәсіби міндеттерін орындауын бақылау, аудиторлардың біліктілігін арттыру және кәсіби біліктілігін арттыру, бухгалтер-аудитордың

атағын беру үшін біліктілігін және емтихан комиссиясын құруға қатысуды қамтиды.

Аудиторлар палатасының қызметі Федералдық экономика министрлігімен бақыланады. Бұл бақылау Палата істерін басқаруды көздемейді, тек Германия заңдары мен Палата Жарғысының сақталуын қадағалаумен шектеледі.

Германия үйін тоғыз адам басқарады, олардың біреуі президент болып сайланады. Германияның Аудиторлар Институты сондай-ақ елдегі аудиторлық мәселелермен айналысады, тиісті кәсіби ұйымдармен халықаралық қатынастарды дамыту және нығайту, ай сайынғы журналды, аудит бойынша түрлі анықтамалық кітаптарды, заңды және салықтық мәселелерді жариялайды және кәсіби аудиторлық оқыту бағдарламаларын әзірлейді. Институттың басқару органдары 5 адамның басқаруын сайлайтын Институт, Басқарушылар Кеңесінің мүшелерінің жалпы жиналысы болып табылады.

Өзін-өзі бақылауға арналған сұрақтар

1. Функционалдық және есепке алу мақсаттарына жету.
2. Бухгалтерлік есепті ресімдеу ұлттық бухгалтерлік жүйелердің тұрақтылығы үшін негіз болып табылады.
3. Ұйымның парадигмасы есеп әдіснамасын қолдану тетігі ретінде.
4. Егемендіктің парадигмасы кәсіптік жауапкершілік пен кәсіби тәуелсіздік арақатынасы ретінде.
5. Заманауи бухгалтерлік есептің тұжырымдамалық негізін әзірлеу үшін тарихтық сабақтастық және тарихи талдауды қолдану.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006.
2. Антонова М.В. Лука Пачоли и двойная запись в Италии // Бухгалтерский учет. 1994. № 10.
3. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
- Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. № 3.
5. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
6. Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения // Бухгалтерский учет. 1999. №8.
7. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-дону: Феникс, 2004. – 480 с.
8. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информацуионноеагенство «ИПБР-БИНФА», 2005.
9. Тимошина Т.М. Экономическая история зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. М.Н. Чепурина. – 3-е изд., стер. – Юридический Дом

Тесттік сұрақтар:

1. Бастапқы балансты қалыптастыратын теңдеуді көрсет

- A) $A = K + П$
- B) $A + У = K + П + Пр$
- C) $A - П = K$
- D) $A - П - K = Пр - У$
- E) $A - П = K + Пр - У$

2. Э. Леоте және А. Гильбо есептің үш функциясының доктринасын ұсынған . Қайсысы артық?

- A) есептік
- B) әлеуметтік
- C) материалдық
- D) экономикалық
- E) дұрыс жауап жоқ

3. Кейінгі балансты қалыптастыратын теңдеуді көрсет

- A) $A + У = K + П + Пр$
- B) $A - П = K$
- C) $A - П - K = Пр - У$
- D) $A + П = K$
- E) дұрыс жауап жоқ

4. «Операциялық жылдың басы мен соңынан тұратын және бір сәт үшін құралады» деп аралық бақылауға анықтама берген кім?

- A) В. Джитти
- B) И.Ф Шером
- C) Э. Мондини
- D) Д. Росси
- E) Д. Чербони

5. Бұл сөздер кімге тиесілі: «Біздің ғасырға екі маңызды іс тапсырылды: біріншісі практикалық-ірі кәсіпорындарда есепті енгізу; екіншісі теориялық—эмпирикалық ауданнан есепті шығаратын және ақыр соңында даму жолына алып келетін ғылыми принциптерді орнату»

- A) Е. Сиверс
- B) А. Гильбо
- C) Э.Леоте
- D) И. Ф Шер
- E) В. Джитти

6. Тексеріс, материалды жауапты адамдарды тындау барысында қандай термин пайда болды?.

- A) Аудит;
- B) Вектор;
- C) Орфография;
- D) Лекция;

Е) Орфоэпия

7. Нешінші ғасырда Батыс Еуропада кассалық операциялар, қойма есебі, сауда операциялық есеп жүйелері құрылды?

А) 12в.

В) 13в.

С) 10в.

Д) 9в.

Е) 15в.

99) 13 ғасырда Батыс Еуропада қандай бухгалтерия басым болды?

А) 1С;

В) Күрделі

С) Пирамидалық

Д) Жай

Е) Аудиторлық

8. Бухгалтерияға араб цифрлері қай ғасырда енген?

А) 12в.

В) 13в.

С) 10в.

Д) 9в.

Е) 15в.

9. Араб цифрлерін қолдану идеясы кімге тиесілі?

А) Фибоначчи;

В) Лука Пачоли;

С) Сатпаев;

Д) Аль-Фараби;

Е) Халық

10. Фибоначчи - бұл?

А) Араб ғалымы;

В) итальян жазушысы;

С) Итальян математигы;

Д) Араб ойшылы;

Е) Араб математигы

11. Ортағасырда бухгалтерияның қанша түрі қалыптасты?

А) 3

В) 5

С) 2

Д) 10

Е) 4

12. Камералды бухгалтерияны басқаша қалай атайды?

А) Коммерциялық;

В) Жай

С) Бюджеттік;

Д) Күрделі;

Е) Интенсивті;

Тақырып 6. Ресейде бухгалтерлік есептің дамуы.

6.1 Есептің Петрге дейінгі Ресейдегі тәжірибесі. I Петрдың реформалары, олардың Ресейдегі есептің дамуына тигізген әсері. Батыстың теориялардың әсерінен ұлттық бухгалтерлік есептің қалыптасуы.

Ресейдің мемлекеттік құрылымының ерекшеліктері ресейлік есептің бірінші қағидатын анықтады: мемлекет елдегі мүліктің жалғыз иесі, яғни, заңдар мемлекеттік меншікті қорғайды.

Ұлттық салт-дәстүрлерге байланысты басшыға жүктелген міндеттерді басқа адамдар алдындағы міндеттемелерден гөрі маңызды қылатын тағы бір қағида қалыптасты. Бухгалтерлік есеп жоғары лауазымды тұлғалардың әкімшілігіне жүктелген еңбек қызметі ретінде қарастырылды. Сол себепті, егер сізді ешкім жазаланбаса, онда есепті сапасыз жүргізе аласыз. Бұл қағида қазіргі уақытта да бар. Тек қазір басшының орнына салық органының бас инспекторы.

Орыс бухгалтериясының қағидалары өз дәстүрлерін, ұлттық психологиясын және әлеуметтік-экономикалық инфрақұрылымының әсерінен құрылған. Тарихи тұрғыда Ресейде әкімшілік-басқару жүйесі қалыптасқан. Бухгалтерлік есепте де дәл солай: жақсы заңдарды (ережелерді, нұсқауларды) жарияласаң барлық кемшіліктер жойылады деп есептелген.

Ресейде бухгалтерлік есептің дамуына христиандықты қабылдау серпін берді. Оның нәтижесінде көптеген монастырлар пайда болды. Сол кезде олар үлкен экономикалық белсенділік алып келген арнайы кітаптар (есептер) толтыратын.

XVIII ғасырда I Петр реформасы белгілі бір дәрежеде экономикалық есепке әсер етті. 1710 жылы «Moscow News» газетінде Ресейде тұңғыш рет «бухгалтер» деген жаңа сөз пайда болды (орыс тілінде «кітап ұстаушы» ұсынылды, бірақ ол көпке жетпеді).

Елді индустрияландыру мемлекеттік металлургия мен дистилляция, кеме жасау және басқа да кәсіпорындардың дамуымен байланысты болды. Есепке алу мен бақылауға үлкен назар аударылды, бухгалтерлік есеп бойынша нұсқаулықтар мемлекеттік актілер ретінде берілді. Олардың біріншісі 1714 жылғы 2 қаңтардан басталады. Оның ережелері мемлекеттік аппарат пен өнеркәсіп үшін міндетті болды. Жазбаларды уақтылы жасау, күнделікті шығындарға арналған кітаптарды жүргізу қажет болды, сонымен қатар жауапты тұлғаларға қатаң түрде жеке-жеке ұсыныстар берілді.

Ресейлік бухгалтерлік есеп тарихындағы ең ірі оқиға 1722 жылғы 5 сәуірдегі Адмиралдық Әкімшілігінің және верфтерді басқару туралы Ереженің жариялануы болды. Ол материалды табиғи және шығынды есепке алудың қатаң жүйесімен қамтамасыз етілді және бухгалтерлік кітаптарға тек қана қолдайтын құжаттар негізінде жазбалар жасауға мүмкіндік берді. Материалдарды есепке алу бойынша кіріс-шығыс кітабы алфавиттік тәртіпте аты-жөнімен көрсетілуге тиіс, ол соманы және санды көрсетеді.

Орал металлургиялық зауыттарында есеп беру жылдам дамыды. VI Геннин

(1676-1750 жж.) Экономикалық есепке алудың барлық жүйесін толық құжаттандыруды, үнемі түгендеуді және есеп беруді қамтамасыз ететін өндірісті есепке алу жүйесін әзірледі. Бұдан басқа, ол сызықтық жазуды қолдану арқылы шығындарды есепке алу әдіснамасын жақсартты. Нәтижесінде, талдау жүйесі кәсіпорынның құрылымдық бөлімшелерін басқару үшін қажетті есепке алу жүйесінде қалыптасты.

Дегенмен, қосарлы енгізу пайдаланылмады, өйткені табиғи бірліктерде есеп айырысу түсінікті болды. Кез келген жұмыстың табысты болуы бақылаусыз мүмкін емес, алайда бақылау құралдары шағым болды. Мұндай шаралардың нәтижесі мемлекеттің экономикасында бухгалтерлік есептің жақсы дамығандығы болды.

Ең маңызды есеп теория жүзінде холдинг иелерінде дамыды. Бухгалтерлік есепке алудың негізгі объектілері: адамдар, мал шаруашылығы, егістік жерлер, тауарлық-материалдық қорлар. Негізгі әдіснамалық әдіс құндылықтар мен адамдарға арналған. Жазбалар арнайы кітаптарда, тегтерде жазылған.

Саудадағы бухгалтерлік есеп табиғи метрлерге негізделген және қарапайым (бірегей) жүйе бойынша жүргізілді. Тауарларды бағалаудың негізгі қағидаты - құны бойынша бағалау (сатып алудың шынайы құны бойынша).

XVIII ғасыр Ресей тарихында ең жемісті жылдардың бірі болды. І Петрдің ізбасарлары бухгалтерлік есепті жетілдіруге тырысты және бұл үшін ең тиімді құрал екі есе бухгалтерлік жазба ретінде танылды. Ресейде қосарланған жазбаның алғашқы аудармашысы Д.Чулков болды (1740-1792). Ол сондай-ақ 1788 жылы жарық көрген «Ресейлік саудагерлер үшін нұсқаулық және жастарға арналған» атты бухгалтерлік есеп бойынша бірінші орыс авторы. Оның кітабында француздық бухгалтерлік есеп формасы сипатталған.

Алайда, есепке арналған бірінші орысша кітап «Коммерция кілті немесе саудалар, яғни кітап мазмұны және коммерциялық есептердің пайда болуын түсіндіретін бухгалтерия ғылымы» болды. Ол ағылшын тілінен аударылып 1783 жылы жарық көрді. Кітап авторы ескі итальян стилін түсіндірген. 20 жыл өткеннен кейін, 1804 жылы орыс тілінде есепке алудың үшінші кітабы жарыққа шықты, бұл ресейлік бухгалтерлік есеп үшін дәуірлік маңызға ие болды. Иван Серікова Бұл кітап «Қалыптасқан бухгалтер, немесе сауда практикалық мысалдармен бухгалтерлік жалпы есеп бойынша қысқа және анық нұсқаулар», ол бухгалтерлік есеп неміс нысанын сипатталған. Еуропалық бухгалтерлік ойдың дамуы ресейлік дәстүрді есепке алуды тоқтатпады, бірақ оған органикалық түрде кірді.

Құлдық құқықтың жойылуы капитализмнің дамуына, яғни, есепке алудың серпініне айналды. Орыс бухгалтерлік училищесін қалыптастырудың үш кезеңі бар:

- жаңа идеялар пайда болуы мен қалыптасуы;
- осы идеяларды тарату және халықаралық тану;
- жаңа идеялардың тиімділігіне үмітсіздік.

Бірінші кезең П.И.И. Ринбот пен А.В. Прокофьевтің шығармаларымен басталды. Екі маман да ескі және жаңа ресей мектептерінің кезегінде тұрды.

Рейнбот есеп тақырыбын мүліктің өзгеруіне дейін қысқартты. Қосарланған себептердің себебін түсіндіргенде, ол жеке басылық қағидаларынан өтті. Бухгалтерлік есептің мақсаты пайда мен залалдарды қалыптастырудың себептерін жүйелі түрде анықтау және тіркеу кезінде қателерді болдырмау болды. Синтетикалық есепке алу Рейнбот бақылау ретінде қарастырылады, өйткені синтетикалық есептің теңгерімі мен айналымы аналитикалық шоттардағы тепе-теңдікті және айналымды бақылауы керек. Башне мұндағы қалған шоттарды жабатын жалпылама шот ретінде қарастырылды. Ғалым бухгалтерлік есеп жүргізу тәжірибесін неміс бухгалтерлік есеп түрінде сипаттады.

Прокофьев құндылықтардың келуі әрдайым басқа құндылықтардың шығынын тудыратынын болжады. Ол сондай-ақ итальян бухгалтерлік есеп мектебін оқуға ыңғайлы деп есептейді және әр операция журналға бөлек жазылуға міндетті деген.

Рейнбот пен Прокофьевтің дәстүрлі көзқарастарымен, екі есе есептік жазбаның жетіспеушілігін ашқан. Бұған тек оларды ұрылар деп атаған Ф.В. Езерский толық келіспеді. Қосарланған жазба орнына ол бухгалтерлік теория мен практика әлемінде орысша деп аталатын үш есе есепті ұсынды. Ғылыми қарсыластары Езерский бұл екі есе кідіріс түрлерінің бірі десе де, ол келесі себептерін алға тартты:

- тіркеу үш бағыт бойынша жүзеге асырылады - кірістер, шығыстар және құндылықтардың қозғалысы;
- Үш есепке алу регистрі пайдаланылады немесе Ф. Езерскийдің айтуынша, параллельдер: журнал (хронологиялық есеп), бас бухгалтерлік кітап (жүйелі есеп), баланс (жиынтық есеп);
- жазбалардың дұрыстығын әрбір параллельдікке (кітапқа) тән үш дәлдік белгілері тексереді.

Езерскийдің жаңашылдығында ол есеп алдына жаңа мақсаттар қойған:

- кез келген уақытта қаржы нәтижесінің қаржылық есептілігін анықтау;
- тек қана сатып алу бағасы мен бағасын, маржиналдық шотты (сауда жеңілдігін) пайдалану, орташа марапатталған сауда маркасын анықтау;
- аналитикалық және синтетикалық есепке алуды біріктіру;
- алдын ала белгіленген сәйкестіктердің көмегімен өзін-өзі бақылауға қол жеткізу (19 көрсеткіш);
- дәйекті және үздіксіз инвентаризация өткізу (мысалы, бүгін шай мен кофені тексереді, ертең - сіріңке мен қант).

Езерский «өлі нүкте» ұғымын анықтады, яғни, Кәсіпорын шығындарды жаба отырып пайда табуға бастайтын деңгей. Ф.Езерский жүйесі 1912 жылы Шарлеруа (Бельгия) қаласында өткен бүкіл әлем бойынша есептік конгресті зерттеуге ұсынылды, өйткені осы жүйенің идеялары замандастар үшін жаңаша болды.

Бухгалтерлік есепте инновациялар жасау үшін көптеген инновациялар жасалды. Осылайша, И.Шмелев бастапқы «төрт есе бухгалтерлік есеп» ойлап тапты, бірақ бұл екі есе есептік жазбаны модификациялау болды.

Егер Езерский мен Шмелев қосарланған есепке алу парадигмасын бұзуға тырысса, Валицкий, Иванов және Фельдгаузен және басқа ресейлік ғалымдар оны ішінен өзгертуге тырысты.

Валицкий статистикалық әдістер негізінде салынған макро шот-бухгалтерлік есепті жасауға тырысқан. Жазбалар бухгалтерлік құжаттарға емес, статистикалық есептеулерге негізделген. Валицкий айтуынша, мемлекеттік емес, макроэкономикалық есеп жүргізу қажет. Валицкийдің теориясының негізгі жетіспеушілігі - макро есепке алу жүйесінде қосарлы енгізуді көрсетудің механизмінің жоқтығы.

Иванов шығыстарды (өндірістік шоттарды) көрсету үшін арнайы шоттар жасау міндетін қойды. Ол ғылым тарихын насихаттауға көп көңіл бөлді, бірақ бірнеше шетел тілдеріне аударылған сот-бухгалтерлік сараптама бойынша жұмыс арқасында оған халықаралық мойындау келді.

Фелдгаузен осы есепте кәсіпорынды басқару құралын көрді. Ол есептеудің нормативтік әдісін алғаш енгізді. Нормативтер әр 10 жыл сайын бекітіліп, сарапшылар комиссиясы бекіткен. Бұдан басқа, есепте нормативтерден ауытқулар тіркеліп, оларды қаржылық нәтижелер (пайда немесе залал) ретінде көрсетті. Өкінішке орай, Фельдхаузеннің ұсыныстары замандастарынан танылмады.

Осылайша, ресейлік бухгалтерлік училищенің қалыптасуының бірінші кезеңінде дәстүршілері (Рейнбут, Прокофьев және басқалар) және инноваторлар (Езерский, Валицкий және т.б.) ерекшеленді.

Орыс мектебінің дамуының екінші кезеңі жаңа идеялар таралуымен байланысты. Бұл кезеңнің басталуы 1888 жылы, А.М. Вольф Ресейде бірінші «Есептеу» журналын құрған кезде туындауы мүмкін. Журнал бухгалтерлік элита өкілдерінің материалдарын басып шығарады. Журналдың беттеріне ант беруші бухгалтерлер институтын құру қажеттілігіне көп көңіл бөлінді.

Экономиканың қуатты дамуы бухгалтерлерге деген үлкен сұранысты тудырды. Ресейдегі бухгалтерлер, коммерциялық мектептер мен мектептерге арналған курстар саны өсті. XX ғасырдың басында, жоғары коммерциялық білім қажет болды. Осылайша, Ресейде тұңғыш рет 1899 жылы Санкт-Петербург политехникалық институтында экономикалық бөлім жұмыс істеді.

Көріп отырғанымыздай, бухгалтерлік білім мен жаңа идеялардың таралуы екі бағыт бойынша өтті: білім беру және баспа.

Ресейлік бухгалтерлік училищенің қалыптасуының үшінші кезеңі алғашқы орыс революциясымен тұспа-тұс келді. Жаңа адамдар тізілімге келді, жаңа ағымдар пайда болды, жаңа мәселелер пайда болды. Сол кезде екі ғылыми бағыт қалыптасты: Санкт-Петербург және Мәскеу мектептері. Олар шоттар мен тепе-теңдіктің доктринасын бөлісті.

Қорытындылай келе, Ресей ұлттық мектеп негізінен еуропалық бухгалтерлік ой ықпалымен қалыптасты. Мәселен, XIX ғасырдың басында, ресейлік есепке француз және неміс ықпалына тап болды. Немістікі жеңді. Бұл сол уақытта неміс экономикасының мықты болуы өте маңызды рөл атқарды, коммерциялық пәндер оқытушылары негізінен немістер және, ақырында,

практикадан өтетін бухгалтерлер, сондай-ақ, негізінен немістер еді, бұл шын мәнінде үлкен ықпал етті. Француз мектебінің әсері бастапқыда аз әсер етеді, және XIX ғасырдың ортасында мүлдем тоқтайды. Ресей бухгалтерлік есеп бойынша итальяндық әсері шын мәнінде, ол осы уақытқа дейін болған жоқ, өмірі қысқа және таяз, және ағылшын-американдық әсері болды.

XVIII ғасыр Отанымыздың тарихында ең қауіпсіз дәуірдің бірі болды. I Петрдің ізбасарлары есепке алуды және оның тиімді құралдарын жақсартуға ұмтылды. Екі мәртелік бухгалтерия ең ыңғайлы құрал болып табылды. Оның Ресейдегі алғашқы аудармашысы Михаил Дмитриевич Чулков (1740-1792) болды. Ол «Ресейлік көпестерге ескерту және одан жас адамдар үшін» кітабының бірінші ресейлік авторы болды. Кітап 1788. Жарияланды. Ал есеп бойынша орыс тілінде бірінші кітап «Коммерция немесе сауда кілті, ол бухгалтерлік есептік ғылым» ағылшын тілінен аударылып 1783 жылы жарық көрді. «Коммерция кілтінің» авторы есепті ескі итальян түрінде түсіндірген. Яғни, синтетикалық және аналитикалық түрге бөлмеген. Чулков өз кітабында есептің француздық түрін сипаттаған.

1804 жылы орыс тілінде есепке алу туралы тағы бір кітабы жарыққа шықты, бұл да ресейлік бухгалтерлік есеп үшін эпохалық мәні бар. Бұл Иван Сериковтың «Мінсіз бухгалтер» немесе «Бухгалтерияның тәжірибелік саудасаттық мысалдарын толықтыра отырып, бухгалтерияға қысқаша және анық нұсқаулық» кітабы.

Саудадағы есеп екі мәртелік бухгалтерлікте қалыптасты және «Банкроттық жарғымен» (1800) реттелді. сондай-ақ толығырақ негізделген сауда есепке алу жүйесі - «Құқық кітаптар сауда көпестер тәртібі туралы» (1834). Көтерме бөлшек немесе ұсақ - заң бизнес түріне байланысты, сауда нысанын және тіркеуді белгілейді. Тауар (аналитикалық есеп элементтер), қолма-қол ақша (барлық төлемдер мен түсімдерді үздіксіз жазу) және есептелген (компания есептеулерді жүргізеді кіммен адамдардың тізімі): Барлық кәсіпорындар үш кітаптар жүргізуі тиіс. Бөлшек және көтерме саудамен қосымша, құжаттамалық кітапты (вексельдер, акциялар, қарыздар, келісімшарттар және т.б.). Шағын және бөлшек саудада қарапайым, ал көтерме саудада бухгалтерлік есепке алу екі есе көп болды. Сондықтан көтерме кәсіпорындар хронологиялық тіркеуді, барлық шығыс хат-хабарлардың көшірмесін, шығыс шот-фактуралардың кітабын және жүйелі тіркеу үшін бас бухгалтерлік кітапты (кітабын) сақтауға тура келді.

6.2 Ұлы Социалистік Қазан төңкерісінен кейінгі дәстүрлі есеп жүйесінің бұзылуы.

КСРО-дағы бухгалтерлік есептің тарихы бұрынғы революциялық Ресейдің дәстүрлерін жалғастырды, бірақ соған қарамастан Ақпан төңкерісінің алғашқы күндерінен бастап жаңа бухгалтерлік есептің басталуын қадағалай алады. Қазан төңкерісі үлкен әлеуметтік және экономикалық өзгерістерге әкелді, бұл есепке әсер ете алмады.

КСРО-дағы бухгалтерлік есептің эволюциясы кезінде біз кезеңдерді бөліп көрсете аламыз:

1) 1917-1918 жж. - экономиканы тұрақтандыруға ұмтылу, ауыл шаруашылығының жаңа жүйесіне дәстүрлі әдістерді бейімдеу жолдары;

2) 1918-1921 жж. (әскери коммунизм) - ескі жүйелер мен бухгалтерлік есептердің құлдырауы, жаңа есепшілерді жасау;

3) 1921-1929 жж. (NEP) - дәстүрлі есепке алу жүйесін қалпына келтіру;

4) 1929-1953 жж. (социализмді құру) - бухгалтерлік есептің принциптерін деформациялау;

5) 1953-1984 жж (еріту және мемлекеттің дәуірі) - өндірісті есепке алуды жетілдіру, оның ұйымдық құрылымдарын талдау және механикаландырылған ақпаратты өңдеуді тарату;

6) 1984-1991 жж. - елдегі барлық әлеуметтік-экономикалық қатынастарды қайта құрылымдау, классикалық есеп қағидаттарын жандандыруға әрекет жасау;

7) 1991 жылдан бастап қазіргі уақытқа дейін - бухгалтерлік есепті нарықтық экономика және ҚЕХС талаптарына сәйкес қайта құру.

Біз әр кезеңді егжей-тегжейлі сипаттаймыз. Бірінші кезеңде Октябрь революциясы демократиялық болды. 1918 жылдың жазына дейін жеке кәсіпкерлік жалғасты. Осы кезеңде бухгалтерлік есеп жаңа идеялармен байытылмады, бірақ сонымен қатар, ескілерін де жоғалтпады.

Ежелгі Ресейдің ең ірі ғалымдары - Е.Е. Сивере, А.П. Рудановский, Н.А. Кипарисов, Р.Я. Вейцман - жаңа және қайта жарияланған ескі жұмыстар жариялады.

Ол кезде ықпалды тұлға Александр Михайлович Галаган - Мәскеудегі коммерциялық институттың (қазір Г.В. Плеханов атындағы) бірінші үздігі. ол Италияда білім алған, А.П. Рудаковский және Ф. Бестің шәкірті. Бухгалтерлік есеп саласында ең маңызды нормативтік құжаттарды дайындады:

- 1918 жылғы 13 шілдеде РСФСР Орталық атқару комитеті «Мүлікті есепке алудың негізгі ережелерін» жариялады, онда мемлекеттік бюджеттегі шот бойынша бюджет есебінен екі есе ұлғайтуға әрекет жасалды;

- 1918 жылы 27 шілдеде РСФСР Халық комиссарлары Кеңесі коммерциялық және коммерциялық кәсіпорындарға басшылыққа алынған сауда кітаптар туралы шешім қабылдады.

Осылайша, бухгалтерлік есеп саласындағы алғашқы қадамдар классикалық есепке алудың кең таралуына, ал еуропалық елдердің тәжірибесін қолдануға бағытталған.

1918 жылдың ортасында үкімет коммунистік қоғамға көшу туралы шешім қабылдады. Жаңа бизнес жағдайында есепке алудың жаңа тәсілдері де қажет болды.

Көптеген экономистер монетарлық өлшеуіштің барлық мәнін жоғалтқанын және олардың пікірінше, жаңадан ұсынылғандығын дәлелдеді. Олар романтикалық деп аталды. Жаңа өлшемнің таңдауына байланысты үш бағыт бөлінуі мүмкін: еңбек, энергетика және пән. Еңбек жолы - бұл ең ықпалды,

бірақ идея жаңа емес (Оуэн, Прудон, және т.б.): әрбір жұмысшы жұмыс күнінің (жұмыс күндерінің) санын белгілейтін кітап алады. Журналда, өнімдер шығарылғанда, белгі жасалады. Энергетикалық бағыт бағдарланған шартты продуцированный энергияның бірлігін (ergs) пайдалану негізінде жасалады. Тақырыптық желінің жақтаушылары бір метрлік құрал ретінде субъектінің және өндіріс қаруларының ішіндегі ең тиімді мөлшерін ұсынды.

Барлық романтиктер есепке қаскөйлікпен қарады, оны экономикалық есепке алмастыру керек деп есептейді: «бухгалтерлік есеп» термині ескірген, қарғынды капитализмнің іздері бар және жастарды осы мамандықты игеруден психологиялық қорқытады деп есептеді. Жеке кәсіпорындардың пайдасын анықтаудың орнына экономикалық тиімділікті анықтау алға қойылды.

Екінші топ - натуралистер - материалдық (табиғи) шот ретінде ғана есепке алынды. Натуралистердің идеялары 1920 жылдың 20 қыркүйегінде Ресей Федерациясының Ұлттық Комитетімен әзірленген «Мемлекеттік есеп және есептілік туралы негізгі ережелерде» көрініс тапты. Романс сияқты натуралистер дәстүрлі есепке қарсы тұрды.

Осылайша, романтика мен натуралистер идеялары шарттылықты қолдануға арналған, абсурдтық бірліктерге (трейдерлерге, ерлерге және т.б.) ойлап тапты немесе бухгалтерлік есепке алу көздеріне қайта оралуы - кем дегенде, кейбір мән-маңызға ие жалпыға ортақ өлшемді қарауға мүмкіндік бермейтін табиғи түгендеуге бағытталды.

1921 жылға қарай бухгалтерлік апатты жағдайда болды: есеп мерзімдері сақталмады; өндіріс құнын есептеу және есептеу жоқтығы; бағалар бағалар негізінде белгіленді; синтетикалық және аналитикалық есептерді салыстырып тексеру жүргізілмеді; Сенімге енгізілген бөлек баланстардың жиынтығы болмады.

ВСНХ 1922 жылы «Есеп және есеп беру туралы ережені» жариялады, ол екі есеп жүйе бойынша бухгалтерлік есепке алу қажеттілігін атап өтті, хронологиялық және жүйелі түрде есепке алу арқылы шаруашылық қызметінің фактілерін тіркеу, Бас кітапты ұстау және т.б. 1923 жылы, Орталық Атқару комитеті мен КТК, назарға Ереженің талаптарын ескере отырып емес, жарлық шығарды. Бірақ бухгалтер әлі, оның құпиясын түсінбеді. «Коммерциялық есептеу (тресттер) негізінде жұмыс істейтін мемлекеттік кәсіпорындардың туралы.» сол жылы РЦП-ның 12-ші Конгресі (Б.) басқалармен қатар, шығарылған актілерді елемей, бухгалтерлік есеп саласында шешім қабылдады.

6.3 Жаңа экономикалық саясат дәуірінде есеп пайда болуы. Мемлекеттік реттеу және әлеуметтік есептің идеологиясы.

1927 жылы желтоқсанда КПСС-ның Бесінші Конгресі (Б.) бірінші бесжылдықтың жоспарын дайындады. Есепке алу үшін, бұл жоспарлау көрсеткіштерінің рөліне баса назар аударылды, олардың маңызды міндеті олардың орындалуын бақылау болды. Бухгалтерлік есеп экономиканың жүзеге асырылуына мониторинг жүргізу құралы болды, бюрократия мен батылдыққа

қарсы күрес құралы болды. Бақылауды күшейту және есептілікті қысқарту үшін екі өзара әділ талаптар қойылды.

Бұл ретте, реттеуші органдар арасындағы барлық тұрақсыздық пен шатасуға қарамастан, бухгалтерлік ой ойдағыдай дамыды. Белгілі бухгалтерлер А.П. Рудаовский (1863-1934), Р.Я. Вейцман (1870-1936), И.Я. Кипарисов (1873-1956), И.А. Блатов (1875-1942), И.Р. Николаев (1877-1942) А.М. Революцияға дейін өз қызметін бастаған Галаган (1879-1938), осы уақытта ең жақсы кітаптары жарық көрді.

Қосарланған енгізудің түсіндірілуінің қай бағыты басым болғандығына байланысты, бухгалтерлік теорияның бірнеше бағыттары, соның ішінде материалдық және әдістемелік негіздер қалыптасты.

Тақырыптық бухгалтерлік есеп бухгалтерлік есептің нақты мазмұны бар және заңды және экономикалық ағынға бөлінген. Заң мектебі өте нашар көрсетілді, бірақ экономикалық бағыт үлкен әсер етті. Бұл мектептің негізін қалаушылар ресейлік есепшілер А.М. Вольф және Е.С. Сюре, кеңестік дәуірде - Н.А. Блатов.

Әдістемелік бағыттың жақтаушылары математикалық, статистикалық және философиялық идеялардың әсерін бастан кешті (Р.В. Вейцман, Н.С.Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, А.М. Галаганидр).

Г.А. Бахчисарайцев экономикалық өмір фактілерінің баланстағы өзгерістерге әсерін қарастырды және олардың біреуі немесе біреуі экономикалық операцияға сәйкес келетін төрт сынақтан өткізді:

$$A + a - a = II;$$

$$A = II + b - b;$$

$$A + c = II + c;$$

$$A - d = P - d,$$

мұнда А - актив; Р - міндеттеме; а, b, c, d - белгілі бір түрдегі экономикалық операциялар.

Бахчисарайцев балансында өзгерістердің алғашқы екі түрін пермутация деп атады. кейінгі өзгерістерді модификация деді. Қарапайымдық пен қол жетімділік бұл теорияны біздің елімізде танылған жалғыз ғана адамға айналдырды.

Сол кездегі үлкен әсер, бухгалтерлік есептің барлық әдістерін формальды логика тұрғысынан түсіндіріп, төрт әдісті мойындайтын Галаган теориясы:

1) индукция (түгендеу, теңгерім, шот);

2) шегерім (екі мәрте);

3) талдау (бастапқы құжаттар, аналитикалық есепке алу регистрлері);

4) синтездеу (есептік бухгалтерлік есеп, жалпы бухгалтер). Кейінірек А.М. Галаган өзінің қағидаттарынан кетіп, диалектикалық материализм қағидаттарына негізделген екі мәрте келудің мәнін дәлелдеуге тырысады, ол үшін ол күрт сынға ұшырады.

1920-шы жылдары жаңа пәндер-баланстық зерттеулер кең таралды. Әртүрлі авторлар жаңа ғылымның мазмұнын түрлі жолдармен түсінді. Ең әдемі тәсіл А.П. Рудановский, бухгалтерлік және баланстық зерттеулерді синонимдер

ретінде түсінді. Рудановский Леоте мен Гильбо теорияларынан алды. Рудаовскийдің негізгі ережелері төмендегідей болуы мүмкін:

- төмен актив шотқа (заттарды жиынтығы) ішіне бір баланс үзілістер және жауапкершілігі тіркелгі (жиынтық), барлық өзгерістер тіркеу тақырыбы табылады: алды немесе кімге тиесілі бір - төленген немесе кім қарыз кім алынады - несиелер ;

- шоғырландырылған баланста дайындауға ішкі революцияның жою үшін әдістемесін ашып;

- шартты және іскерлік жағдайлар бойынша қалдықтар жіктеледі; салыстырмалы баланс пен теңгерімдік доктринасын құрды;

- даусыз және даусыз шығын сияқты санаттағы мазмұнын ашып көрсетуге;

- талдау төрт әдістерін бөлінген: эксперименттік (шоттары арасындағы байланыс), салыстырмалы (қаржылық нәтижелері қалыптастыру тетігі), техникалық (бухгалтерлік есеп деректері дәлдігін көрсететін), теориялық (мағынасы бухгалтерлік әдістемесін ашып).

Содан кейін баланстық және кәсіпорынның менеджменті арасындағы байланыс орнатқан баланстық зерттеулер жаңа ғылымның негізі болды - экономикалық қызметтің талдауы.

1930-шы жылдарда есепке алу теориясы мен практикасы тез нашарлай бастады. Бухгалтерлер арасында ең жақсы, жалған саяси мақалаларды жалтарып, өздерінің жолын кесіп өткен жаңа адамдар бар. Аяқталған пікірсайыстардың нәтижесі социалистік және капиталистік есептер арасындағы іргелі айырмашылықтар туралы бекіту болды (1-кесте).

1 Кесте. Социалистік және капиталистік есеп айырысу арасындағы айырмашылық

Капиталистикалық есеп бухгалтериясы	Социалистік есеп
Жеке меншікке негізделген көбею үрдісін көрсетеді	Әлеуметтік меншікке негізделген көбею үрдісін көрсетеді
Бухгалтерлік есеп кәсіпорынның ауқымымен шектеледі	Бухгалтерлік есеп - ұлттық экономикалық есептің бірыңғай жүйесінің бөлігі
Бухгалтерия - жеке кәсіпкерлер үшін жеке мәселе	Шоттардың кестесі барлық кәсіпорындар үшін бірдей, әдіснаманы біріктіру
Капиталистік есеп	Социалистік есеп
Бухгалтерлік есеп мақсаты - пайда табу	Есепке алудың мақсаты жоспардың орындалуын көрсету болып табылады
Бухгалтерлік есеп - бұл коммерциялық құпия, сондықтан жалғандықтар болуы мүмкін	шын мәнінде және объективті түрде дәлелді

Моисей Харитонович Жебрак шығармалары туралы бірнеше сөз айту керек. Ол шығыстарды есепке алудың стандартты әдісін қолдану контекстінде синтетикалық есеп жүргізуді ұйымдастырды. Өндірістік есеп-шоты үш суб-шотқа бөлінді - жоспарлы шығындар, нормалардан ауытқу, нормалардың

өзгеруі. Сонымен бірге құжаттар анықталған ауытқуларға ғана жасалды. Стандартты шығындар идеясы американдықтардан алынып тасталды, бірақ оны оны кеңестік іс-әрекеттерге бейімдеу мүмкін болмады.

Осы кезеңде бухгалтерлік есептегі жетістіктер болды, бірақ есепке алынбады. Бұл жетістіктер өндіріс шығындарын, орталықтандырылған және орталықсыздандырылған құрылымдарды қалыптастыруды, сондай-ақ ақпаратты өңдеуді механикаландыруды қарастырады. Осылайша, шығыстарды есепке алу және өндіріс құнын есептеу саласында білімдердің тұрақты өсуі байқалды, өткен кезеңмен сабақтастық байқалды. Шоғырландырылған шығындарды есепке алуды ұйымдастырудың жартылай және аяқталмаған нұсқасы туралы мәселе бойынша жан-жақты пікірталас өтті.

Электрондық компьютерлердің таралуы жаңа тұжырымдар пайда болды: ACS (орталықтандыру үрдісі) және ARM (орталықсыздандыру үрдісі). Себебі, бухгалтерлер арнайы білімі жоқ және компьютерде жұмыс істеуге психологиялық тұрғыдан дайын емес болғандықтан, іс жүзінде технологияға теріс қатынасы тұрақты түрде қалыптасты. Енді компьютер қателері әдеттегі қателерге қосылды. Компьютерлерді пайдалануда терең дағдарыс болды. Көп жылдан кейін ғана сынақ және қателіктер арқылы механикаландыру жағдайында есепке алудың ұтымды ұйымдастырылуына негізделген негізгі қағидалар бөлінді.

6.4. Экономикалық қатынастардың қайта құрылуы және бухгалтерлік есепті реформалау қажеттілігі.

Бухгалтерлік есепті қайта құрылымдау бойынша белсенді жұмыс басталуы 1989-1990 жылға келеді. Нарықтық экономикаға тән шетелдік капитал мен акционерлік қоғамдар, оның кәсіпорындарды жаңғырту үшін практикалық қажеттілік бар кезде, нәтижесі жаңа шарттарға сай емес, қайта өңдеу және бухгалтерлік практиканың сериясы болды. Сонымен қатар қажетті бейімделу, экономикалық қарым-қатынас және бухгалтерлік есеп пен есептілікті әдістемелік базаны бүкіл тұжырымдамалық қайта өңдеуге, оны пайдалану үшін шоттар мен нұсқаулар, әсіресе Диаграмманы өзгерту үшін есепке алу туралы ережелерді есепке алу жүйесін болды және ескі экономикалық жағдайларға бағытталған болатын, ол және т.б., есеп.

Сондықтан, 1991 жылдың соңында жаңа жүйе қалыптасты. Ол, бұрынғы (құрылым, шоттарды атауы мен тәртібі кодтау) сабақтастығын сақтап қалды. Есеп шоттары жаңа диаграммаға дайындаған, бірақ тұжырымдамалық өзгерді. Айналымы жаңашылдықты елемей, ескі жүйенің осы кемшіліктерді жойылды. Тауар айналымы оңайлатылған көрінісі, ортақ емес активтер мен операцияларының жекелеген түрлерін есепке алудың бөлігі ретінде өндірістік кәсіпорын операциялары, нысандардың жетіспеушілігі емдеу үшін табиғи тәсіл немесе (валюталық операциялар, бағалы қағаздар және басқа да материалдық емес активтер.) нарықтық жоспарланған экономикада, бірақ маңызы бар емес.

Ресей Федерациясында бухгалтерлік есепті және есеп беру жүйесін толық

қайта құру, сондай-ақ нарықтық экономиканы құру ұзақ уақытты қажет етеді, сондықтан жүйе нарықтық экономиканың талаптарына толығымен сәйкес келмейтін белгілі бір өтпелі кезең қажетсіз. Елдің бүкіл экономикасының түбегейлі бөлінуі нарыққа сәйкес келетін жаңа басқару құрылымдарын құру қажеттілігіне әкелді. Мәселен, 1990 жылы барлық заңды және жеке тұлғалар салықтарды бюджетке аударудың толықтығы мен уақтылығын тиімді бақылауды қамтамасыз етуге арналған мемлекеттік салық қызметі құрылды.

Осылайша, көптеген жылдар өткен соң, бухгалтерлер революцияға дейін дамыған принциптерді қалпына келтіре отырып, бухгалтерлік есептің пайда болуына қайта оралды.

Әлеуметтік қатынастар жүйесін, сондай-ақ азаматтық-құқықтық ортаны өзгерту шетелдік инвестициялар, оның ішінде жеке инвестициялар үшін қолайлы ахуал, қамтамасыз ету, нарықтық инфрақұрылымның бір бөлігі болуға тиіс бухгалтерлік ұғымдарды, барабар трансформация қажеттігін анықтайды. Ресейдің нарықтық экономикадағы есеп тұжырымдамасын Ресей Федерациясының Қаржы министрлігі жанындағы Әдістемелік есеп беру кеңесі және 1997 жылғы 29 желтоқсанда Кәсіби бухгалтерлер институтының президенттік кеңесі мақұлдады. Бұл елде дамып жатқан жаңа экономикалық ортада бухгалтерлік есеп жүйесін құрудың негізін анықтайды. тұжырымдамасы, есепке алу жүйесінде жинақталатын ақпарат құрамы мен мазмұнына қойылатын талаптар, активтер, міндеттемелер, кірістер мен шығыстар тану және өлшеу критерийлерін есепке алу мақсатын, кәсіпорындарда бухгалтерлік есепті ұйымдастыру негіздерін анықтайды. Кезде бұл ұғым нормативтік құжаттар болып табылады, және көз бухгалтерлік реформа болады, оның бойымен бағытын көрсетеді.

Өкінішке орай, бухгалтерлік реформалар процесі Ресейдегі экономикалық реформалардың жалпы үрдісінен артта қалады. Осы жағдайды өзгерту үшін 1998 жылғы 6 наурызда Ресей Федерациясының Үкіметі бекіткен Халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына (ҚЕХС) сәйкес Бухгалтерлік есепті реформалау бағдарламасы әзірленді.

Реформаның мақсаты ұлттық бухгалтерлік жүйесін нарықтық экономика мен ҚЕХС талаптарына сәйкес келтіру болып табылады.

Реформа мақсаттарына сәйкес:

- 1) пайдаланушыларды, әсіресе инвесторларды пайдалы ақпаратпен қамтамасыз ететін есепке алу және есеп беру стандарттарын қалыптастыру;
- 2) Ресейде есеп беру реформасын халықаралық деңгейде стандарттарды үйлестірудегі негізгі үрдістермен байланыстыруды қамтамасыз ету;
- 3) ұйымдарға реформа жүргізілген есеп үлгісін түсіну және енгізу бойынша әдістемелік көмек көрсету.

Реформа келесі бағыттар бойынша жүзеге асырылады:

- нормативтік-құқықтық реттеуді жетілдіру;
- Регламентті енгізудің жоспарына сәйкес нормативтік-құқықтық базаны (ұлттық стандарттарды) қалыптастыру;
- әдістемелік қамтамасыз ету (нұсқаулар, әдістемелік ұсынымдар,

түсініктемелер және т.б.);

- Кадрлар (бухгалтерлік есепті қалыптастыру, бухгалтерлік мамандардың біліктілігін арттыру және дайындау);

- халықаралық ынтымақтастық (халықаралық ұйымдарда кіру және белсенді жұмыс, бухгалтерлік стандарттарды әзірлеуге жауапты ұлттық ұйымдармен өзара іс-қимыл жасау және байланысты әрекеттерді реттеу).

Елде есеп пен есептіліктің дамуы туралы тұжырымдама Ресей Федерациясының Үкіметі қаулысымен әзірленген және бухгалтерлік есепті және есептілікте қалыптастырылған және мүдделі тараптармен кепілдендірілген қолжетімділікті қамтамасыз ететін ақпарат сапасын арттыруға бағытталған. Тұжырымдама Ресей Қаржы министрлігінің 2004 жылғы 1 шілдедегі № 180 бұйрығымен бекітілген.

Бухгалтерлік есеп пен есептілікті одан әрі дамыту мынадай бағыттар бойынша жүзеге асырылуға тиіс:

- бухгалтерлік есеп пен есептілікте қалыптастырылған ақпараттың сапасын арттыру;

- ХҚЕС қолдану аясын құру;

- бухгалтерлік есеп пен есептілікті реттеу жүйесін өзгерту;

- қаржылық есептіліктің сапасын бақылауды күшейту;

- Ұйымдастыру және бухгалтерлік есеп және есептілік, қаржылық есептілік аудиті, сондай-ақ қаржылық есептілікті пайдаланушылар пайдаланатын мамандарды даярлау. Бухгалтерлік есеп Ресей Федерациясының бірыңғай есепке алу және есеп беру жүйесінің бөлігі ретінде дамуы керек, ол сонымен қатар статистикалық және операциялық есепке алуды қамтиды. Осы жүйенің бірлігін қамтамасыз ететін маңызды фактор - бұл есепке алудың әрбір түрі бойынша міндеттерді, талаптарды және әдістерді ескере отырып, кейінгі жинақтау, жүйелеу және оларды жалпылау үшін деректер көзі.

6.5 Бухгалтерлік есепті Ресейде нарықтық экономика шарттарына және қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына сәйкес реформалау. Ресей кәсіби бухгалтерлер институтының қызметі.

Бухгалтерлік есеп жүйесін нарықтық экономика талаптарына және халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес келтіруге байланысты Ресейде бухгалтерлік есеп жүргізуді реформалау оның қолданыстағы ережелерін нақтылауды талап етеді.

Осы мақсатта тиісті міндеттер анықталды:

- пайдаланушыларға, бірінші кезекте, инвесторларға пайдалы ақпарат беретін бухгалтерлік есеп және есептілік стандарттарын әзірлеу;

- Ресейдегі есеп беру реформасы халықаралық нарықта стандарттарды үйлестірудің негізгі үрдістерімен байланысқанына көз жеткізіңіз;

- жаңа есеп үлгісін түсіну және енгізу бойынша ұйымдарға әдістемелік көмек көрсету.

Осы проблемаларды шешу үшін Ресей Федерациясы РФ Үкіметінің

06.03.1998 жылғы № 283 қаулысымен мақұлданған халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес «Есепке алу реформасы» бағдарламасын әзірледі, Ресей Федерациясы Үкіметінің 21.03.1998 жылғы № 382-р «Директивтік есеп жүйесін «Халықаралық стандарттарға сәйкес есепке алу» және РФ Үкіметінің 22.05.1998 жылғы № 587-р «Бухгалтерлік есеп стандарттарын (стандарттарын) практикаға енгізу жоспарын бекіту туралы» қаулысы.

Бухгалтерлік есепті қайта ұйымдастыру бойынша жұмыстың негізі ретінде, ұлттық бухгалтерлік жүйелерді есепке алуды және үйлестіруді ұйымдастыру бойынша талаптардың ең аз тізбесі бар ХҚЕС қабылданды. Олар негізінен бухгалтерлік есептің жалпы принциптерін, қаржылық есептің құрамы мен мазмұнын, сондай-ақ жекелеген объектілерді есепке алудың жалпы ережелерін (тауарлық-материалдық қорлар, ақшалай қаражаттар, инвестициялар, салық және зейнетақы міндеттемелері, мемлекеттік субсидиялар және т.б.) реттейді.

Дамудың мақсаты - қаржылық есеп берудің тұтынушылық қасиеттерін жақсарту үшін ұлттық бухгалтерлік есеп пен есеп беру жүйелерін үйлестіру, бұл Ресейде де, одан тыс жерлерде де көптеген шаруашылық субъектілерінің талаптары болуы мүмкін.

ҚЕХС-ға сілтеме жасағанда, олар бастапқыда жеке елдерде бухгалтерлік есеп пен есептілікті реттеуге арналмаған, сондай-ақ іс жүзінде тікелей қолдануға арналған.

Осыған сүйене отырып, ҚЕХС-ын қолдану дұрыс деп саналды:

- ресейлік және батыс компаниялар жасайтын бухгалтерлік ақпараттардың салыстырмалылығын қамтамасыз ету үшін Ресейдің нарықтық экономикадағы есепке алу тұжырымдамасын жасау кезінде;

- ұлттық бухгалтерлік стандарттарды (стандарттар) бастапқы нүкте ретінде әзірлеу кезінде, халықаралық танылған практикаға үлгі және критерий.

2004 жылы бухгалтерлік есеп реформасы бағдарламасы негізінде, Ресейдің Қаржы министрлігі 01.07.2004 саны 180 бұйрық шығарды «орта мерзімді перспективада Ресей Федерациясының бухгалтерлік есеп дамыту тұжырымдамасын бекіту туралы». жоспар үш кезеңнен тұрады және 2010 жылғы кезеңге дейін қамтиды, бухгалтерлік есеп және ҚЕХС-үйлесімді бухгалтерлік жүйесін құруға бағытталған іс-шараларды әзірлеу үшін бар анықталды. Жоспар бойынша бухгалтерлік есепті жетілдіру бойынша іс-шараларды орындау мерзімі белгіленді.

2004-2010 жылдар кезеңінде. Тұжырымдаманың екі негізгі кезеңін жүзеге асыру керек болды.

2004-2007 жылдар кезеңі - ХҚЕС міндетті аударым бағалы қағаздары басқа елдердің қор нарықтарында айналымда жүрген және басқа да танылған халықаралық стандарттар бойынша мұндай мәлімдеме жасауға қоспағанда, шаруашылық субъектілерінің қоғамдық мүдделер қаржы есептілігі шоғырландырылған; ХҚЕС негізінде жеке қаржы есептілігінің ресейлік стандарттарының негізгі жиынтығын бекіту; бухгалтерлік процесін ұйымдастыру қағидаттары мен талаптарды жетілдіру, сондай-ақ негізгі есеп

ережелері, жеке және шоғырландырылған қаржылық есептілік үшін ақпарат қалыптастыруды қамтамасыз ету; бухгалтерлік есеп пен есептілік стандарттарын бекіту (бекіту) жүйесінде арнайы орган құру; ХҚЕС қолдану аясының негізгі элементтерін құру; салық есептілігінің ережелерін есепке алу ережелерімен жақындату; кәсіптік қоғамдық бірлестіктердің бухгалтерлік есеп және аудит мамандығын дамытуға және реттеуге қатысуын жандандыру; Қоғамдық маңызы бар шаруашылық жүргізуші субъектілердің шоғырландырылған қаржылық есептілігін ұсынуға бақылауды күшейту; қызметкерлерді қоса алғанда, қызметкерлерді оқыту мен жетілдіру жүйесін жетілдіру, қаржылық есептілікті пайдаланушылар; есеп беру, есеп беру және аудит саласындағы халықаралық ынтымақтастықты дамыту.

2008-2010 жылдар кезеңі. - қоғамдық қызығушылық сол, басқа елдердің қор нарықтарының саудаланатын және басқа да танылған халықаралық стандарттар бойынша мұндай мәлімдеме құрайды, оның бағалы қағаздарды қоса алғанда басқа да міндеттемелердің ХҚЕС шоғырландырылған қаржы есептілігіне, міндетті аудару; бухгалтерлік есеп және есеп беру стандарттарын бекіту жүйесін (бекіту) шеңберінде арнайы орган қызметінің аясын нығайту және кеңейту, (орнына ресейлік стандарттар) тікелей ҚЕХС сәйкес жеке қаржы есептілігін тұлғалардың нақты жиынтығы құрастыру мүмкіндігі бағалау; бухгалтерлік есеп және аудит мамандығын дамыту және реттеуде кәсіптік қоғамдық бірлестіктердің рөлін одан әрі жетілдіру; шаруашылық жүргізуші субъектілердің қаржылық есептілігін ұсынуды бақылау жүйесін дамыту; ҚЕХС-на сәйкес дайындалғандарды қоса алғанда, қаржылық есептіліктің сапасын бақылауды кеңейту.

Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес бухгалтерлік есеп реформасы Бағдарламаны іске асыру барысында осындай бухгалтерлік заңнама бойынша ХҚЕС атқарушылық іс жүргізу бекіту тәртібі ретінде, бухгалтерлік реформаларды жүзеге асыру үшін тұжырымдамалық бірқатар мәселелерді әзірленді; Есепке алудың жаңа нормативтік құқықтық актілерінің жобаларының негізі ретінде пайдалануға арналған әдістемелік материалдар дайындалды; ҚЕХС талаптарына және ресейлік есепке алу ережелеріне салыстырмалы талдау жасалды.

Негізгі қызметтің бірі мамандарды даярлау және ҚЕХС бойынша оқу материалдарын дайындау болды. Сыныптар Ресейдің барлық өңірлерінде ұйымдастырылып, 2000-ға жуық тәжірибеші мамандар мен бухгалтерлік есеп саласында оқытушылар қатысты.

2005 жылы Ресейде құрылған, қаржылық есептілік стандарттарына жөніндегі ұлттық кеңес Ұлттық бухгалтерлік есеп стандарттарының қорының (ҰҒА) кеңесімен мақұлданды Ресей Федерациясының, қаржылық есептілік стандарттарын тұжырымдамасын әзірледі. тұжырымдамасы ресейлік бухгалтерлік есеп стандарттары (СДҚ) халықаралық капитал нарықтарында қолданыстағы ХҚЕС шынайылықты қамтамасыз жататын ХҚЕС ағылшын нұсқасы аудармасы болуы тиіс көздейді. Сонымен бірге Халықаралық қаржы есептілігінің стандарттарына сәйкес Кеңестің аудармасын мақұлдау қажет. SFO

немесе қосымша ашып көрсету талаптары нақты IFRS ереже қоғамдық мүдделерге емес, немесе жоқ сенімді және адал экономикалық шешімдерді қабылдау үшін қаржы есептілігін пайдаланушылардың қажетті қаржылық ақпаратты білдіретін ерекше жағдайларда жасалған SFO ҚЕХС енгізу аудару ауытқу. Мұндай жағдайларда саны салдарынан ХҚЕС дамыту және өзгерістер қаржы есептілігінің стандарттарына жөніндегі Ұлттық кеңестің белсенді қатысуға нөлге баруға тиіс.

Мемлекеттік емес пайыздық орта бизнеске, үшін, ол ЮФО негізделген оңайлатылған стандарттар жеке жинағын жасау тиіс болатын. Сонымен қатар таңдау - стандарттар жиынтығы бойынша толық немесе жеңілдетілген есеп беру - кәсіпорындардың өздері үшін қалды. орта бизнесті стандарттарын оңайлатылған жиынтығы қабылдау дейін ресейлік бухгалтерлік есеп стандарттарына (РҒА) сәйкес міндетті есеп ережелер болып табылады.

Ресей Федерациясының шеңберінде, бухгалтерлік есеп және орта мерзімді перспективада есеп дамыту тұжырымдамасы аясында шағын бизнес салық есептілігін дайындау керек деп болжануда және (ұйымның барлық мүшелерінің келісімімен) болды қаржы есептілігін дайындау үшін қажет болуы тиіс емес. РҒА дамуында өз өтініш тапты тұжырымдамасы әлі ой түрінде практикада іске емес, бірақ оны жүзеге асыру ғылыми жұмыстарының бірқатар әкелді. соңғы зерттеу еңбектерінің нәтижелері Жоғары экономика мектебінің дөңгелек үстел 31.03.2010 ұсынылды. бірге Қаржы Ресей министрлігімен ҰҒА қоры, «Резервтер, шартты міндеттемелер және шартты активтер», «қолма-қол ақша қозғалысы туралы есепте», «Операциялық сегменттер» «табиғи ресурстарды игеру бойынша шығындарды есепке алу», төрт жобасын ережелерді, бірақ бухгалтерлік есеп енгізілді. Бұл жағдайда РБУ жобаларының мәтіндері ұқсас ХҚЕС стандарттарының мәтіндеріне негізделеді.

2008-2010 жылдар аралығында ХҚЕС қолдану саласы ресейлік компаниялардың шоғырландырылған есептілігін дайындау кезінде кеңейе берді, сондай-ақ ұлттық стандарттарға (ХБЕС) сәйкес тікелей ХҚЕС сәйкес жеке қаржы есептілігін жасау мүмкіндігі қарастырылды.

Жүргізілген зерттеулердің нәтижелері кәсіби есепке алу қоғамдастығының стандарттарды үйлестіруіне қолдау көрсетуді көрсетеді. Халықаралық есеп және есеп беру жүйесі тек ақпараттың ашықтығы мен анықтығына ғана емес, ресейлік компанияларда корпоративтік басқару сапасын арттыруға да ықпал етеді. Халықаралық бухгалтерлік есеп пен есептілік стандарттарын енгізу Ресей экономикасына қосымша шетелдік инвестицияларды тартуға мүмкіндік береді.

Осылайша, бухгалтерлік есеп пен аудиттің есепке алу және аудит жүйесіне қатысты, сондай-ақ ҚЕХС енгізу туралы мамандардың пікірлерін зерттеу ХҚЕС-ті қолданатын компания мамандарының көпшілігі (37%) бұл тәжірибені пайдалы деп есептейді.

ҚЕХС қолданудың артықшылықтарының жоғары бағалары төмендегілерге тән:

- экономистер, КФО және басқа қаржы мамандары бухгалтерлермен салыстырғанда;

- Орташадан жоғары ҚЕХС бойынша білімі бар мамандар;
- ірі компаниялар мамандары.

Ресейде есепке алуды реформалаудың маңызды шарттарының бірі капитал нарығынан да, мемлекеттік органдардан да бухгалтерлік стандарттарды енгізуді тиімді бақылауды қамтамасыз ету болып табылады және бұл мәселе де талқыланады.

Ресейде, барлық дамыған бухгалтерлік мәлімдемелері (стандарттар) ХҚЕС көзделген ережелерге негізделген, атап өтілгендей. Алайда, халықаралық стандарттарға көшу, ең алдымен, ұйымдардың қаржылық есептілігін жасау үшін ашық, сондықтан кәсіпкерлікті, шағын және орта бизнесті қоса, инвесторлардан қосымша қаражат тарту үшін жағдай жасау. Алайда, ХҚЕС бағдармен бухгалтерлік есепті реформалау тұжырымдамасы біздің ұйым тегін капиталдың американдық қаржы нарығында алу мүмкіндігіне ие болады, егер, олар ХҚЕС негізінде, сонымен қатар бөлек GAAP стандарттары бойынша ғана емес, қаржы есептілігін жасауға тиіс деп жетіспеушілігі бар.

Одан әрі нарықтық экономика мен халықаралық қаржылық есептілік стандарттарының талаптарына сәйкес ұлттық бухгалтерлік есеп жүйесін туралау үшін әлі де көп жұмыс болып табылады, және реформа мынадай бағыттар бойынша жүзеге асырылатын болады:

- Нормативтік-құқықтық реттеуді жетілдіру;
- нормативтік базаны (стандарттарды) қалыптастыру;
- әдістемелік қолдау (нұсқаулар, нұсқаулықтар, түсініктемелер);
- штат кестесін (бухгалтерлік мамандықтың қалыптастыру, есепке алу мамандарды оқыту және дамыту);

• Халықаралық ынтымақтастық (халықаралық ұйымдарға кіру және белсенді жұмыс, бухгалтерлік есеп стандарттарын және тиісті қызметін реттеу дамыту үшін жауапты ұлттық ұйымдармен ынтымақтастық).

ҚЕХС бойынша ресейлік есепке алудың этносаралық идеяларымен үйлесімділік қағидаттарына сәйкес келу, ҚҰБ-ны әзірлеу кезінде ҚЕХС-да қамтылған барлық жағымды жағдайларды пайдалануға мүмкіндік береді.

Бухгалтерлік реформаны әдістемелік қамтамасыз ету (нұсқаулықтарды, нұсқаулықтарды, ескертпелерді жасау) бухгалтерия қызметкерлерін оқытуға байланысты. Міндет - бастауыш кәсіптік-техникалық білім беру мекемелерінде, орта және жоғары оқу орындарында оқытудың сапасын арттыру және кәсіби жеделдетілген білім беру жүйесін құру.

Ресейлік бухгалтерлік жүйе еуропалық үлгіге жақын, ол сипатталады:

- салықтық және басқа да мемлекеттік органдардың ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыру үшін қаржылық есептіліктің бағыты;
- мәмілелерді көрсетудің бекітілген қағидаттарына міндетті түрде ұстану;
- мемлекеттің мақұлдаған шоттарының картасын міндетті түрде қолдану және т.б.

Ресейде халықаралық стандарттар талаптарына сәйкес жоғары сапалы қаржылық ақпаратты қалыптастыруға бағытталған ресейлік бухгалтерлік есеп пен есептілік қағидаларын бірте-бірте жақсартуды көздейтін ХҚЕС қолданудың

және оларды бейімдеудің ең ұтымды тәсілдерінің бірі таңдалып алынды. Халықаралық қаржы есептілігінің стандарттарын енгізудің бұл жолы көптеген еуропалық елдердің көзқарастарына сәйкес келеді, сондықтан экономикалық интеграцияны, бухгалтерлік есеп пен есеп беру жүйелерін үйлестіруді қамтамасыз етеді. Нәтижесінде ресейлік және шетелдік компаниялардың қаржылық есептілігінің салыстырмалылығына қол жеткізу өте маңызды. Бұдан әрі реформалау барысында:

- ресейлік бухгалтерлік жүйенің келісімділігі оның басқаруына жалпыға бірдей қабылданған тәсілдермен қамтамасыз етіледі;
- салық салу жүйесінің және бухгалтерлік жүйенің өмір сүру және өзара әрекеттесу үлгісі;
- инфляцияға байланысты бухгалтерлік жазбаларды түзету процедуралары енгізілді;
- мүлікті және міндеттемелерді бағалаудың рұқсат етілген әдістерін қайта қарастыру;
- Қаржылық есептіліктің ашықтығын (жариялылығын) қамтамасыз ету тетіктері жасалды.

Халықаралық стандарттарға сәйкес бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беруді реформалаудың негізгі элементі - бұрын бекітілген провизиялардың (стандарттардың) жаңа және нақтылануы, бірақ есепке алу, тәжірибеге енгізу. Сонымен бірге, Ресей Қаржы министрлігі жүзеге асыратын нормативтік реттеуді қайта бағыттау, негізінен, есеп беру үдерісін реттеудің қаржылық есептілігіне бағытталады.

1997 жылдың сәуір айында Ресей Федерациясында (Мәскеу) коммерциялық емес серіктестік құрылды, оның негізін қалаушы жоғары оқу, ғылыми және қоғамдық ұйымдар болып табылатын «Ресей кәсіби бухгалтерлер институты» құрылды. Ресей Қаржы министрлігі Ресей КБИ құруға және жұмысына белсене қатысады.

Институт сертификатталған кәсіби бухгалтерлер мен аудиторларды - ұйымдардың бухгалтерлік қызметтері, аудит және консалтинг қызметтерінің басшылары мен жетекші мамандарын, бухгалтерлік есеп, экономикалық талдау және әртүрлі оқу орындарының аудиті, қаржы менеджменті саласындағы мамандарды біріктіреді. Институттың бірінші президенті Я.В. Соколов.

Ресей ПАА-ның негізгі міндеттері:

- бірыңғай кәсіптік ұйымда кәсіби бухгалтерлер мен аудиторларды біріктіру;
- адал бухгалтерлер мен аудиторлар туралы позитивті қоғамдық пікір қалыптастыру, кәсіптің мәртебесі мен беделін көтеру;
- бухгалтерлік есеп пен аудиттің әдіснамасын әзірлеу, ХҚЕС сәйкес Бухгалтерлік есеп реформасы бағдарламасының талаптарын қанағаттандыратын жаңа бухгалтерлік стандарттар мен әдістерді енгізу;
- бухгалтерлер мен аудиторлардың мүдделерін заңнамалық және атқарушы органдарда ұсыну;
- салық салу базасын қалыптастыру және есепке алу бойынша

операцияларды көрсету жөніндегі білікті консалтингтік қызметтерді ұйымдастыру.

Бухгалтерлік есепті әзірлеуде Ресей Қаржы министрлігі жетекші орын алады. Дәстүр бойынша, бизнес субъектілері үшін нормативтік құжаттарды орыс дамыту бухгалтерлік әдіснамасы департаментінің айналысатын және қаржы Ресей министрлігіне есепке. Министрліктер мен ведомстволарда (сақтандыру және несиеден басқа) әдістемелік қызметтер іс жүзінде жоқ. Сондықтан ұйымдарды есепке алу ережелерін келтіру, құжаттарды түсіндіру және олардың орындалуын бақылау іс жүзінде еркін жүргізіледі.

Ресей ЖЗШ алғашқы күндерінен бастап нормативтік бухгалтерлік құжаттарды әзірлеу, сондай-ақ есепке алу туралы жаңа заң белсенді қатысады. нормативтік құжаттардың бірінші жобалары арнайы нормативтік құжаттың әрбір шешу үшін құрылған сарапшылық кеңестердің Ресей ПАА жеткілікті қатаң сынақ болып табылады. Содан кейін, Ресей Үкіметінің бухгалтерлік реформа жөніндегі ведомствоаралық комиссияның тексеру бойынша әзірленген құжаттарды ең, және осы рәсімдер Қаржы есеп әдістемесі Ресей министрлігі департаментінің келіп кейін ғана.

Бухгалтерлерді ақпараттық қолдау жүйесінде Ресейдің IPB маңызды орын алады. Осылайша, Институттың аумақтық бөлімшелерінде Ресейдің IPI-ге мүше болып табылатын мамандар ғана емес, сондай-ақ сол немесе өзге мәселелер туындаған лауазымды тұлғалар да бар сарапшылық кеңестер құрылуда. IPB Ресей істі арбитражға шығармастан проблемаларды шешуге көмектеседі, бухгалтерлік есеп мәселелері бойынша семинарлар мен консультациялар өткізеді және т.б.

Ресей Білім беру Институтының білім беру саласындағы қызметі қазіргі кезде аспирантурадан кейінгі дайындықты ғана қамтиды. Бас бухгалтерлерді даярлау бағдарламасы құрылды және үнемі жаңартылып отырады, кәсіби бухгалтерлерді аттестациялау жүйесі әзірленді және білікті бухгалтерлерді тұрақты жыл сайын жаңартып отыру жүйесі жұмыс істейді. Бұл үдеріске еліміздің жетекші экономикалық университеттерінің барлығы дерлік қатысады.

Ресей ППА ең белсенді бухгалтерліктің тәуелсіздігі мен қауіпсіздігін жету үшін, бухгалтерлік мамандықты сақтау үшін қажетті этика кодексінің дамытуға қатысты. Бүгінгі күні Ресей ПАА екі қиындыққа тап болды: Этика кодексін әр кәсіби бухгалтерге келтіру және Кодекске сәйкестікті қадағалау жүйесін ұйымдастыру. Екінші тапсырманы шешу үшін айтарлықтай күш қажет болады.

Осылайша, ағымдағы экономикалық жағдайда бухгалтер мамандығы одан да маңызды болады. Бұл экономиканы жандандыру және экономикалық кеңістікті біріктіру арқылы Ресейдегі нарықтық қатынастардың дамуына байланысты.

Өзін-өзі бақылауға арналған сұрақтар

1. Функционалдық және есепке алу мақсаттарына жету.
2. Бухгалтерлік есепті ресімдеу ұлттық бухгалтерлік жүйелердің тұрақтылығы үшін негіз болып табылады.

3. Ұйымның парадигмасы есеп әдіснамасын қолдану тетігі ретінде.
4. Егемендіктің парадигмасы кәсіптік жауапкершілік пен кәсіби тәуелсіздік арақатынасы ретінде.
5. Заманауи бухгалтерлік есептің тұжырымдамалық негізін әзірлеу үшін тарихтық сабақтастық және тарихи талдауды қолдану.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006.
2. Антонова М.В. Лука Пачоли и двойная запись в Италии // Бухгалтерский учет. 1994. № 10.
3. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
- Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. № 3.
5. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
6. Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения // Бухгалтерский учет. 1999. №8.
7. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-дону: Феникс, 2004. – 480 с.
8. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005.
9. Тимошина Т.М. Экономическая история зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. М.Н. Чепурина. – 3-е изд., стер. – Юридический Дом «Юстицинформ», 2002.

Тесттік сұрақтар

1. Ең үлкен дамуына әсерін есепке алу Ресейге көрсетті?
 А. Лука Пачоли;
 В. Нильс Хенрик Абель;
 С. Архимед;
 D. Иоганн Бернули;
 Е. Якоб Бернули.
2. Нені жасады К. Т. Щетинин-Какуев?
 А. Жаңа тіркелгі тәртіпті жасау - аудит;
 В. басқа есеп субъектілерімен қарым-қатынас қадағалауға ортақ жақтарын көрсетті және айырмашылық объектілердің жиынтығы;
 С. тоқыма есебін құрылған, салалар бойынша есепке алу саралау үшін негіз қаланды;
 D. Ол бухгалтерлік экономикадағы бухгалтерлік құндылықтарды ғылым деп мәлімдеді;

Е. Ол актив деп сенген- Кәсіпорынға қатысты үшінші тұлғалардың құқықтары - үшінші тараптардың міндеттемесі және әмбебап болып табылады .

3. «Сондай-ақ белгілі дирижер» әдісін авторы «қызыл-сия жазбасы» ретінде біздің күнге дейін төмен келді?

А.К.Т. Щетинин-Какуев;

В.М.П. Россиян;

С.С.М. Барац;

Д.А. Беретти;

Е. М.Я. Батеньков.

4. Ресей дәстүрлі бухгалтерлік теориясы ХІХ ғасырдың екінші жартысында, есепке ой болды?

А.К.Т. Щетинин-Какуев и М.П. Россиян;

В.М.П. Россиян и С.М. Барац;

С.А. Беретти и М.Я. Батеньков;

Д.Рейнбот П.И. и А. Беретти;

Е. Рейнбот П.И. и Прокофьев.

5. Есепке алу Санкт-Петербург мектебінің басшысы кім болды?

А.Е. Сивере;

В.А. Гуляев;

С.Н. фон Дитмар;

Д.Н.С. Лунский;

Е. М.П. Россиян.

6. Қандай Мәскеу мектебінің негізін қалаушы болып саналады Лунского, Г.А. Бахчисарайцев, И. Бельмер, А.К. Рошаховский?

А. жоқ, шоттар, және онда мақалалар баланста бар, және «хабарлады өткізу үстел деп бас бухгалтерлік кітапты немесе мазмұны балансы, сондай-ақ қорытындысы бойынша бірдей болуы мүмкін емес;

В. Есеп - бұл сол шоттағы қалдық элементтері болып табылады және баланс жүйесі жеке ғана тұтастай қатысты түсінуге болады ескере отырып, және, демек, ол шотына балансынан есепке үйрету үшін қажетті болып табылады;

С. бухгалтерлік есепте негізгі - бақылау, және бақылау ең маңызды - өзіндік құны;

Д. Баланс - шоттар жүйесінің салдары, сондықтан ол балансына шотынан үйрену қажет;

Е. жоғалту (дебеттік) келу және шығыстар (кредит) болып табылады.

7. Ресей халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына көшуі қашан басталды?

А. 1993 жылы;

В. 1995 жылы;

С. 2011 жылы;

Д. 1992 жылы;

Е. 2001 жылы.

8. Қай жылы бухгалтерлік есеп жүйесін әзірлеу болды?

А. (1211-356жж б.з.д);

- В. (1200- 356жж б.з.д);
- С. (1122- 256жж б.з.д);
- Д. (1192- 457жж б.з.д);
- Е. (1202 346жж б.з.д).

Тақырып 7. Есепке алу әдіснамасының тарихи дамуының заңдылықтары.

7.1 Бухгалтерлік есептің мақсатына жетуі мен функционалдығы. Бухгалтерлік есептің ұлттық есеп жүйелердің тұрақтылығының негізі ретінде.

Есеп эволюциясының заңдылықтары Санкт-Петербург мемлекеттік университетінің профессоры Т.Н.Малькованың еңбектерінде зерттелді. Ол бұл заңдылықтарды бірнеше парадигмаларда тұжырымдады, олар төменде талқыланады. Функционалдылық парадигмасы есепке алудың экономикалық және басқару функцияларының біртұтастығынан тұрады, оны жүзеге асыру әдіснамамен кәсіби құралдар жиынтығы ретінде ұсынылады.

Бухгалтерлік есептің экономикалық функциясы экономикалық қызметтегі ақпаратты имитациялауда көрініс тапты (және көрінді).

Барлық құжаттар ежелден бері бухгалтерлік объектілердің нақты сипаттамасын және олардың сандық өлшеуін қамтиды. Ежелгі заманғы құжаттарды есепке алу белгілерін заманауи талаптармен салыстыру айырмашылықтарды және ұқсастығын айыруға мүмкіндік береді (кесте 2).

Жазбалардың эволюциясы барысында әртүрлі ақпарат тасушылар қолданды: алдымен қоластыдағы заттар қолданды (ағаштың қабығы, жануарлардың терісі мен сүйегі, тастар және т.б.) содан кейін папирус, пергамент, балшық және ағаш тақталар, енді қағаз және электронды тасымалдағыштар. Сыртқы көріністегі елеулі айырмашылықтарға қарамастан, ежелгі құжаттардың мазмұны қазіргі заманнан аз ерекшеленді: оларда бухгалтерлік объектілердің мәтіндік және сандық сипаттамасы, күні, жауапты тұлғалардың қолы болды.

2-кесте Ежелгі және қазіргі заманғы құжаттардың мазмұнын салыстыру

Жалпы белгілер	Өзгешеліктер
1.Материалдық тасымалдаушылардағы экономикалық өмір фактілерін тіркеу тасымалдаушылар	1.Сыртқы көрінісі, тіркелу құралдары, жазылым
2. бухгалтерлік объектілердің сандық көрінісі және мәтіндік сипаттамасы 3.Сандық ақпараттарды арифметикалық түрлендіру (жеке және жалпы сомалар), есептеу құралдарын пайдалану.	2.Құжаттарға міндетті талаптардың жоқтығы, толық көлемде болмауы (нөмірлеудің жоқтығы, құжаттардың атаулары, шаруашылықтардың атауы және т.б.)
4.Ақпараттың жүйелігі мен жиналуы	3.Құжаттардың нысаны мен мазмұнын біркелкі болмауы

5.Шаруашылық өмірдің фактілердің хронологиялық жазылуы.	4.Терминологиядағы айырмашылықтар
6.Ақпараттың адресігі.	
7.Құжаттардың алғашғы, ағымдағы және есептік болп бөлінуі.	
8.Графикалық қорыту: (рангталған тізімдер, күні және т.б)	

Шоттың ақпараттық мазмұны оның басқару функциясын орындауға мүмкіндік береді. Бақылау функциясы шаруашылық қызметті басқару мақсаттарына сәйкес құжаттамалық есепке алудың экономикалық функциясы негізінде есепке алу әдістемесі үшін бухгалтерлердің жауапкершілігін білдіреді.

Басқару функциясы ежелден бері есепке алудың тән сипаты болды. Палеолиттің құжаттары тамақ өнімдерін өндіруге байланысты ұжымдық қызметтің нәтижелерін бақылауға мүмкіндік берді. Бухгалтерлік есептің маңыздылығы қоғамдық ұжымның қызметімен тікелей байланысты болды. Ғылыми тұрғыдан дәлелденген ежелгі экономиканын өндірістен айырбастауға дейін (керісінше емес) дәлелденген тізбегі объектілердің тіркеуін тайпалар арасындағы алмасу (тамақ және өндірілген құралдарды) кезінде есеп айырысуды фиксациялаумен толықтырды.

Ежелгі Египет құжаттары (негізінен папирустар) және Месопотамия құжаттары (саз тақташалары) басқару және басқару функцияларын тығыз байланыстырады. Мониторинг және бақылаудан тұратын есеп беру идеясы құжаттардың өңделуінде, бухгалтер қызметкерлердің лауазымдарын саралауда, инспекторлардың құжаттарды ресімдеудің дұрыстығына тексеру арқылы еңбек бөлінісі арқылы жүзеге асырылды. Жазбаларда анықталған бұзушылықтар үшін қатаң жазаланды - күш көрсету шараларын қолданды, салық жинаушыларға аударылды, балаларды "көшірмеші тізімі" нен, яғни кастадан шығарылады. Жазалаудың ауырлығы негізінен есепке алу мен бақылау мемлекеттік меншікке байланысты болғандығына байланысты болды.

Ежелгі Египеттің Мемлекеттік әкімшілігі кірістер мен шығыстарды қалыпқа келтіруге негізделген. Алдын ала бақылау нормаларды есептеу және кейіннен - бухгалтерлік құжаттарда көрсетілген нақты деректермен салыстыру арқылы қамтамасыз етілді. Басқару жүйесі көптеген жауапкершіліктерді қамтамасыз етті, осыған байланысты құжаттарда куәлардың, дін мұғалімдерінің (бухгалтерлердің) және бақылаушылардың есімдері көрсетілген.

Еленинистикалық есеп шығыс жүйесінен ерекшеленді, өйткені оның мемлекеттік бақылау функциялары болмады. Қоғамды демократияландыру тәуелсіз қалалық саясатты қалыптастыруға және жеке шаруашылықтардың дамуына әкелді. Экономикалық менеджмент азаматтық нормалар механизмі арқылы жүзеге асырылды. Оларды сақтау қоғамдық сипатқа ие лауазымды тұлғалардың есептерімен қамтамасыз етілді.

Антикалық жеке жазбалары бақылау функциясынан гөрі экономикалық тұрғыдан орын алды. Жеке есепке алу кез-келген мемлекеттік және құқықтық нормалармен реттелмеген, сондықтан сотталушы сотқа құжаттарды ұсынуға

міндетті емес болды . Дәлелдемелердің ауыртпалығы дәлелдемелер мен куәгерлерді білдіретін талапкердің толықтай жауапкершілігін тудырды.

V–IV ғасырларда жеке банктердің пайда болуы депозиттерді есептеуге байланысты бухгалтерияның жаңа бағытының пайда болуына әкеп соқты. Банк қызметі биржадан өсті.

Капиталдың жиналуы айырбастаушылардың оны несиелендіруге енгізуді мүмкіндік берді . Ақшаның сақтандыруын қамсыздандыру үшін банкирлер сенімді сақтайтын жерді тұрғызды және салымшылардан ақша қаражаттарын сақтау үшін алды. Осылайша депозиттік операциялар пайда болды. Қаржы операцияларымен қатар, банкирлер делдалдармен, куәгерлермен, кепілдемелермен, құжаттарды ұстаушылармен мәмілелерге қатысты. Мұндай ауқымды қызмет нақты есепке алу жүйесін талап етті.

Латын (ежелгі рим) құжаттары ежелгі гректің органикалық жалғасы ғана емес, сонымен қатар жаңа үрдістерді жұтып қойған жаңа эволюциялық кезеңі болды. Рим бухгалтериясының ерекшелігі қаржы қатынастарын құқықтық реттеу болып табылады. Құжаттардың функционалдығы барлық азаматтар мен лауазымды тұлғалардың қадағалауына арналған мемлекеттік құқықтық нормаларды анықтайтын заңмен белгіленді. Есепке алу құжаттары салық салудың негізі бола бастады, өйткені кірістер мен шығыстарды, сондай-ақ жылжымайтын мүлік ,яғни жылжымайтын мүлік, жер, инвентаризация, зергерлік бұйымдар мен киім құндылығын растау талап етілді.

Осылайша, жеке құжаттар міндетті және мемлекеттік мәртебесін алды. Ежелгі Рим регламентіне назар аудару шаруашылықтардың, азаматтардың және мемлекеттік органдардың қарсыласу мүмкіндігін тудырған есептілікке емес, ағымдағы шотқа қатысты болды. Дегенмен, бухгалтерлік есеп үшін айрықша мәнге ие тарихи маңызы бар. Осы кезден бастап оның мәжбүрлеуі, құжаттық негізі, кәсіптік жауапкершілік басталады. Ежелгі Рим нұсқасы эволюциялық есебі арқылы экономикалық белсенділікті бақылауды басқарудың жалпы орталықтандырылған бақылауының ежелгі Шығыс нұсқасын ауыстырды. Ол бухгалтерлік есептің толық реттелуін көздейтін кәсіби шешімдердің әрекет ету бостандығынан айрылды.

Басқару функциясының эволюциясы орталықтандырылған бақылаудан бастап, өркениетті басқарудың белгісі болып табылатын құқықтық реттеуден өтуге байланысты. Бірақ басымдық - бұл экономикалық функция, оның мақсаты кәсіпорынның қызметіне қатысты бірқатар параметрлер бойынша тиісті идеяны беру болып табылады , ал бақылау функциясының мақсаты - оны тексеру.

Ресми ресімдеу парадигмасы бухгалтерлік құжаттардың стереотиптері мен этникалық мазмұнды есепке алу әдіснамасының стереотиптерінде көрініс табады. Құжаттардың стереотиптері тіркеудің техникалық тәсілі, бухгалтерлік есеп формалары, ақпараттық тасымалдаушы ретінде құжаттардың технологиясын білдіреді .

Бухгалтерлік жазбаша құжаттардың пайда болуына бұрын адамның есіне негізделген ауызша арифметикалық есептің ұзақ уақыт кезеңі және

кемшіліктері бар. Палеолит дәуірінде ол материалдық деректер тасымалдаушыларына пәндік-есеп жазбалары бар, олар есеп объектілерін есепке алудың нәтижелерін жазды. Тегтер (палеолиттің құжаттары) бірдей немесе әр түрлі конфигурация белгілерінің реттеліп ауысуын көрсетеді.

Әртүрлі пәндер бойынша бухгалтерлік объектілерді жазудың бірнеше этникалық нұсқалары бар:

- ағаштан, сүйектен, тастан жасалған заттар туралы мәліметтерді белгілеу;
- балшық ыдыстарға ыдырайтын түсті тастарды (чиптерді) пайдалану;
- сымға байлау түйіндері (квипуст).

Қазірдің өзінде мұндай ежелгі құжаттар сандық ақпаратты жазудың стандартталған тәсілдерін көрсетті.

Олардың барлығы бухгалтерлік объектілердің кезектілік тізбесіне ұқсайды. Бухгалтерлік есептің бұл түрі инвентаризация ретінде анықталуы мүмкін.

Ежелгі құжаттарды зерттеу этникалық айырмашылықтарды да көрсетеді: Еуропа мен Африкадағы сызықтар жүйесі; түйін жүйесі - Америка, Қытай, Жапония; фишкалар - Кіші Азия, Үндістан. Тақырыптық белгісін тіркеудің негізгі кемшілігі тек цифрлық ақпаратты тіркеу болды. Квипус пен фишкалар түсіндірме бөлігі бар болғанымен де, өте кедей және объектілердің арасында байланыссыз болып келді.

Жазудың пайда болуы мен дамуы тек қана сандық емес, сондай-ақ сапалық ерекшеліктерін есепке алу мәселесін түбегейлі шешіп, құжаттар сандық және мәтіндік ақпаратты нақты жаза бастады.

Ежелгі Египетте құжаттар қорғаныс болды: папирус шиыршықтары битум пломбаларымен мөрленіп, құйылған және жапсырылған контейнерлерде жапсырмалармен сақталған. Мұндай сақтау ережелері Ежелгі әлемнің басқа елдерінде орнатылды.

Ежелгі Египеттің құжаттары техникалық тұрғыда қатал сақталды: сандар тігінен орналастырылған, мәтіндік ақпарат сандықтан бөлінген, есеп объектілері қалыптастырылған. Объектілерді тіркеу хронологиялық тәртіппен жасалды. Құжаттың тақырыптық құрылымы біртектес объектілер туралы деректерді жүйелеуге мүмкіндік берді. Нәтижелер, айналымдар, кестелердегі (шоттардағы) қалдықтар сөздер мен белгілер бойынша ауызша белгіленді. Дегенмен, табиғи индикаторларды жалпылау құны әлі жасалмады, бұл есептеулердің дұрыстығын тексеру үшін цифрлық деректерді теңестіру мүмкін болмады. Осындай ағымдағы тіркеудің тәсілі журналдық форманын прототипі деп атауға болады.

Месопотамияның (саз тақташалар) құжаттары да ресми түрде қалыптасып, стереотипті болды. Б.з.б II мыңжылдықта есептік құжаттар есептің белгілі объектілеріне белгіленген бөліктерді қамтыды. Жазудың сызықтық-позициялық әдісі басым болды. Құжаттарды сақтау кезінде этикеткалар және мөрленген контейнерлер түрінде қорғау шаралары сақталды. Бухгалтерлік терминология кеңінен қолданылады: баланс, кіріс, шығыстар және т.б. Құжаттардың нысандары инвентарлық нысан (бухгалтерлік объектілердің тізбесі түрінде),

кіріс-шығыстық шот немесе есеп айырысу кестесі бар болатын. Ағымдағы тіркеу әдісі карточкалық әдіс ретінде анықталуы мүмкін.

Сондай-ақ, ежелгі Грецияның құжаттары (негізінен ағаш тақтайшалар, сонымен қатар металл плиталар мен папирус) да ресми рәсімделген. Мәтіндік және цифрлық ақпаратты орналастыру стереотипке айналды, терминология және есепке алу рәміздері қолданылды. Құжаттардың түрлері инвентаризация (бухгалтерлік объектілер тізімі), кіріс және шығыс және шарттық шоттар (есеп айырысуды есепке алу үшін) шоттарымен берілген. Есепке алу рәсімі бастапқы құжаттар, есепке алу регистрлері, бухгалтерлік тіркелімдерді өзара есепке алу үшін шоттар мен құжаттардан тұрады. Құжаттар кітап түрінде болды, сондықтан бухгалтерлік есеп формасы кітап-журналы ретінде анықталуы мүмкін.

Ежелгі римдік латындық құжаттар заманауи стильдегі, мақсаттағы, мазмұндағы, терминологиядағы, символизмдегі барлық негізгі сипаттамаларға ие болды, оларды тек стандарттау формаларында ғана қалдырды. Құжаттар үшін грек прототипінің кодтары пайдаланылды: ағаштық, папирустық және пергаменттық. Мемлекеттік және жеке жазбаларға құқықтық мән берілді. Негізгі нысанда емес, жазбалардың қол жетімділігі мен мазмұны туралы талап болды. Заңды түрде жазбаларды жүргізу және оларды қоғамдық мүдделерге (салық органдарына берген кезде, сотқа берген кезде) ұсыну талап етілді. Дегенмен, бухгалтерлік және есеп беру құжаттарының стереотиптері болмады. Бухгалтерлік терминология кеңінен таралған, бірақ ол қаржылық және банктік есептеулерге негізделген.

Осылайша, Ежелгі әлемдегі жазбалардың мазмұнын ресімдеу осы процестің жалпы сипатын растайды және құжаттамалық тіркеудің жалпы ережелері әртүрлі әдістер мен әдістер туралы қорытынды жасауға мүмкіндік береді. Құжаттарды есепке алу әдістерінің этникалық шарты қоғамның дамуының географиялық, саяси және ұлттық ерекшеліктеріне негізделгенін байқауға болады. Бұл қатынас қазіргі әлемде де бар. Ресми ресімдеу парадигмасы халықаралық стандарттарға заманауи бейімделу кезеңдерінде ұлттық бухгалтерлік жүйелердің тұрақтылығы мен тұрақтылығын қамтамасыз етеді. Тұрақтылықты бұзу қолданыстағы этносдың есепке алу моделіне теріс әсер етуі мүмкін, өйткені ол ұлттық басқару, бақылау және өзін-өзі ақпараттандыру жүйесіне енгізіледі.

7.2 Ұйымның парадигмасы есеп әдіснамасының механизмі ретінде

Бухгалтерлік есепті ұйымдастырудың парадигмасы функционалдылық пен формализацияның бірлескен іс-қимылын жинақтайды. Бұл белгісіздіктің ықпалын қамтитын оның әдіснамасының әрекет ету тетігі. Функционалдылық пен формализацияның өзара әрекеттестігі ішке (интроверттік принципі) немесе сыртқа (экстраверттік принцип) енгізіледі.

Интроверттік принципі бухгалтерлік есеп парадигмасында ақпаратты алдын-ала анықтау, кез келген деңгейде (шаруашылық, этнос) бухгалтерлік

есеп жүйесінің әдіснама мүмкіндіктерімен шектеулігін білдіреді. Есепке алу тәртібінің лимиттері оның объектілерінің бастапқы құрамын және алғашқы есепке алуды анықтайды. Бухгалтерлік есептің жүйесі қолданыстағы әдіснамада назарға алынуы керек не қажет болуы мүмкін.

Бухгалтерлік объектілер қаншалықты маңызды болса да, олар тиісті есеп әдістерінің бір уақытта пайда болуын білдірмейді. Осылайша, негізгі құралдар, бағалы қағаздар, материалдық емес активтер оларды жазу әдісі бұрыннан қалыптасып шаруашылық қызметтің тәжірибесіне енгізілді. Бухгалтерлік есепте жаңа ережелерді дайындау, оларды кейінгі өзгерістер бухгалтерлік стандарттар әзірленуіне дейін жаңа мекеменің пайда болуы туралы тезисті растайды. Құрылымын кеңейту (есепке алудың жаңа құралдары) ғылым мен техниканың, экономика мен экономикалық қызметтің басқару әдістерінің дамуымен байланысты. Бірақ жаңа объектілерді есепке алу әдіснамасын әзірлеу бухгалтерлік есептің қабылданған әдістерінен тыс белгісіздік элементін қамтиды. Жаңа әдіснаманы енгізумен байланысты белгісіздікті жеңу **экстрапарттық принципін** пайдалануды білдіреді. Оның іске асырылуы жаңа білім беру идеяларымен, бухгалтерлік қызметтің функционалдығын кеңейтетін жаңа кәсіби шешімдермен байланысты.

Халықаралық тәжірибеде белгісіздікті еңсерудің қазіргі заманғы әдістерінің бірі - қаржылық есептің жабық жүйесін дербес қолдану және басқару есебінің ашық жүйесі. Қаржылық есеп бухгалтерлік есептің жабық бухгалтерлік жүйесі болып табылады, ол ағымдағы есептің барлық мәселелерін шешпейді. Ондағы едәуір жоғары сенімділікке қол жеткізу есепке алу рәсімінің дұрыстығы арқылы жүзеге асырылады: бухгалтерлік есептің барабарлығы және ағымдағы есептік және есеп берудегі қазіргі заманғы бухгалтерлік есептерде (мүлікті оқшаулау, бизнес үздіксіздігі, экономикалық өмірдің уақытша сенімділігі, монетарлық бағалау, маңыздылық және салыстыру, ақылдылық және т.б.) толық жинақтау.

Есеп рәсімінің оқшаулығы - бұл үлкен артықшылық, бірақ ол қаржылық есептің әдіснамасын кеңейтуге кедергі келтіреді. Сондықтан, қаржылық есеппен қатар, басқару жүйесі бар, ол ашық жүйе. Қосарланған есеппен шектелмейді және баланспен аяқталмайды, оның әдіснамалық құралдары әлдеқайда кең және есеп объектілері шектелмейді. Қаржы есебінен басқарушылық есепке алудың автономиясына байланысты ол халықаралық тәжірибені ауыртпалықсыз меңгеру саласы болып табылады, себебі ол ұлттық заңнамаға және ұлттық есепке алудың стереотиптеріне байланысты емес.

Ресейлік бухгалтерлік жүйенің сақталуы ақталған, алайда тек соған бағыттылық өте қатерлі болуы мүмкін. Ұлттық және халықаралық стандарттардың ымырға келуі бейімделу, игеру мен экстраверттік принципінің әдіснамалық құралдарын іздеу үшін қажет.

Егер біз интровертивтік және шеттетілген қағидаттардың тарихи аспектілерін қарастыратын болсақ, қазіргі заманғы әдіснаманың ең тұрақты стереотипі - қосарланған жазба болып табылады.

Дегенмен, бұл есеп берудің жалғыз жолы емес: қазіргі уақытта қарапайым

және камералық есептік әдістер қолданылады, бірақ оларды бөлу шектеледі. Бір уақытта қосарланған енгізу соңғы эволюциялық шешім емес. Бұл деңгейдің түбегейлі өзгерістері сирек кездесетін оқиғалар болып табылады және өте ұзақ уақытқа созылады. Бухгалтерлік есептің жаңа шешімдері болашақ мәселесі болып табылады.

7.3 Егемендік парадигмасы кәсіптік жауапкершілік пен кәсіптік тәуелсіздік арақатынасы ретінде.

Есепке алудың егемендік парадигмасы есепке алу әдіснамасы саласындағы есептік қоғамдастықтың кәсіптік жауапкершілігінің және кәсіби тәуелсіздігінің арақатынасын реттейді (3 кесте).

Кәсіби жауапкершілік эволюцияның ерте кезеңдерінде пайда болды (Ежелгі Шығыс елдеріндегі касттар). Сонымен қатар, бухгалтерлік қоғамдастықтың қызметі әрдайым бақылауға алынды, Ежелгі Шығыс елдерінде бақылау ұлттық маңызға ие болды.

Оның мақсаты құжаттардың мазмұнын және есепке алу әдіснамасын түпнұсқалық түрде сақтап қалу болды, бұл өз кезегінде есептік стереотиптерді ресімдеуге және тұрақтылыққа қатты әсер етті.

3-кесте. Бухгалтерлік есептің егемендігінің парадигмасы

Кәсіби жауапкершілік	Кәсіби тәуелсіздік	Көрініс аймағы
Ежелгі кезеңде		
Лауазымдық нұсқаулықтар Есепке алуды мемлекеттік реттеу Ресми есеп беру Қылмыстық-атқару жүйесі	Бухгалтерлер кастасы Кәсіби тәуелсіз әдіснаманың элементтері Кәсіби тәуелсіз әдіснама	Ежелгі Шығыс
Қаржылық есеп Ресми тұлғалардың жауапкершілігі	Кәсіби тәуелсіз әдіснама	Ежелгі Греция
Құқықтық ережелер Қаржылық жауапкершілік Жауапты лауазымды тұлғалар	Кәсіби тәуелсіз әдіснама	Ежелгі Рим
Қазіргі уақыт		
Құқықтық нормалар (ең алдымен инвесторлар мен кредиторлардың мүдделерін қорғау) Қаржылық жауапкершілік Ресми есеп беру Сыртқы тәуелсіз аудит Академиялық саясатты ашу	Кәсіби тәуелсіз стандарттар Кәсіби тәуелсіз есептік қоғамдастық	Батыс Еуропа, АҚШ және дамыған нарықтық экономикасы бар басқа елдер
Құқықтық нормалар (ең алдымен мемлекеттің мүдделерін қорғайды) Қаржылық жауапкершілік Ресми есеп беру	Кәсіби-тәуелсіз әдіснамалық стандарттар (бекітілген, бірақ іс жүзінде салық кодексінің талаптарына артықшылық	Ресей

Сыртқы тәуелсіз аудит Есеп саясаты туралы ақпаратты ашып көрсету	береді) Кәсіби тәуелсіз есептік қоғамдастық (ресми түрде бар, бірақ нақты күші жоқ)	
--	--	--

Эплинистік Мысыр елінің лауазымдық сипаттамалардың тіркелу тереңдігі есеп тәртібін соншалықты тәртіпті реттеуі, ережелерден ауытқудың мүмкін еместігі мен ауытқу қауіп-қатерінің анық болды. Кәсіби жауапкершіліктің эволюциясы кезінде мұндай әкімшілік-шаруашылық экономикадағы бюрократиялық басқарудың аясында әрдайым орын алған мұндай реттеу нұсқасына (мысалы, КСРО-да) оралды.

Кәсіби жауапкершілікті құқықтық реттеу Римдік заңнама нормаларынан туындайды, ол құжаттық жазбаны сақтау және оны заңды түрде дәлелдеу функциясын мойындады.

Бухгалтерлік есептің әдіснамасын әзірлеу (құжаттарды рәсімдеу, бухгалтерлік есеп регистрлері, тіркеуді тіркеу әдістемесі) бухгалтерия қызметкерлерінің артықшылығы болды. Және еуропалық заңмен мұраланған кәсіби жауапкершіліктің бір түрі болды.

Кәсіби жауапкершіліктің қазіргі заманғы орыс нұсқасы эволюциялық-архаикалық ежелгі шығыс модификациясына (тікелей мемлекеттік реттеу) бағытталған, бірақ сонымен бірге ол еуропалық нұсқаның белгілерін (жалпы құқықтық реттеу нормалары, есеп саясатының нұсқалары) қамтиды.

Кәсіби тәуелсіздік есептік әдіснаманы өзін-өзі дамыту және бухгалтерлік қоғамдастықтың өзін-өзі қорғау құралы ретінде пайда болды. Тәуелсіздік эволюциясы діни-бюрократиялық кастадан кәсіби білімінен қалыптасты қазіргі заманғы ұлтты және халықаралық кәсіби қауымдастықтарға дейін жолды өтті.

Егемендіктің орыс тіліндегі нұсқасы отандық есеп беру әдіснамасының кәсіби тәуелсіздігіне бағытталмаған, ол негізінен жауапкершілікке бағытталған. Ресейде кәсіптік тәуелсіздікті дамыту үшін тарихи негіз жоқ және заманауи практикалық шешімдер жоқ. Мұндай көзқарас отандық бизнестегі бухгалтерлерге деген сұраныстың болмауына, бухгалтерлердің жаңа шешімдеріне шығармашылық іздестірудің төмендеуіне әкелуі мүмкін. Сондықтан, Ресейдегі бухгалтерлік реформаның басым бағыттарының бірі - бухгалтерлік кәсіптің қалыптасуы және тәуелсіз кәсіби пікір қалыптастыру.

Бухгалтерлік егемендік парадигмасы есепшілердің кәсіби жауапкершілігін және кәсіби тәуелсіздігін үйлестіру үшін қажет. Осы шоғырландырудың практикалық салдары - мемлекеттік және кәсіби есепке алу әдіснамасының өзара әрекеттестігі.

7.4 Заманауи бухгалтерлік есептің тұжырымдамалық негіздерін дамыту үшін тарихи тұрақтылық пен тарихи талдауды қолдану.

Бухгалтерлік есептің әдіснамасы ескі дәуірдегі есептік стереотиптер айқын ұлттық сипатқа ие болды. Оларды дамуы бастапқы және түпнұсқа болды. Байланыстың және шектеулі халықаралық ақпараттық кеңістіктің дамуының

болмауы бухгалтерлік жүйелерді іс жүзінде XX ғасырға дейін оқшаулауды сақтап қалды.

Қазіргі заманғы бухгалтерлік жүйелер ежелгі итальяндық әдіснамаға айналды, ол танымал итальяндық математик Л. Пачолидің әдеби сипаттамасының арқасында Ренессанс кеңінен қолданылады. Бұл әдіс, өз кезегінде, римдік бухгалтерлік жүйеде генетикалық тамырларға ие. Латындық әдіснама ежелгі грек стереотиптерін мұра етті. Шумерлер-вавилон әдіснамасы Таяу Шығыстағы ежелгі дәуірде басым болып, ежелгі дәуірге әсер етті. Ежелгі Египет стереотиптері ежелгі грек тілімен бірге ежелгі, содан кейін ежелгі дәуірге енді. Осылайша, методологияның уақытты және «тұқым қуатын» өзара байланысы анық байқалады.

Әдіснаманың тарихи сабақтастығы парадигмасы тарихи есептерді талдаудың практикалық маңыздылығын бір уақытта анықтайтын эволюциялық кірістердің нәтижелі сипатын ескертеді.

Тарихи сабақтастық механизмі үстемдік әдіснамаға немесе оның жеке стереотиптеріне байланысты жұмыс істейді. Үздіксіздіктің эволюциясы - бұл стереотиптердің өзгеруі ғана емес, оларды үздіктермен алмастыру. Қазіргі заманғы басым (XX ғасырдың 60-шы жылдарының аяғынан) халықаралық қаржы есептілігінің стандарты (ХҚЕС). Олардың этногенезі – Англо-Саксондық. Тарихи контексте ҚЕХС итальяндық бухгалтерлік жүйенің үстемдігімен ауыстырылады және бухгалтерлік есепті ресімдеудің жаңа эволюциялық кезеңінің басталуын білдіреді.

Есепке алу тәжірибесі мыңдаған жылдар бойы өлшенеді, оның барысында түрлі этникалық нұсқаларда есептердің стереотиптері құрылды. Бухгалтерлік есеп теориясы XV ғасырдан кейін постулаттарда (зандар, ережелер) бір мезгілде формализациялау және стереотиптер (жалпы мінездемелер). Эволюция заңдары профессор Т.Н. Малкова парадигмаларды есепке алу бойынша: функционалдылық, формализация, бухгалтерлік есепті ұйымдастыру, егемендік және тарихи сабақтастық.

Бухгалтерлік есептің функционалдылығы оған тән экономикалық және басқару функцияларының бірлігі арқылы сипатталады. Экономикалық функция - біртұтас ақпараттық сипаттама және басқару функциясы сипаттама дұрыс екеніне көз жеткізеді. Екі функция да басқару мақсаттарына бағынады. Басымдықта жаңа есепке алу құралдарында және олардың маңыздылығында көрінетін экономикалық функция бар. Басқару функциясы орталықтандырылған басқару және (немесе) құқықтық реттеу түрінде көрсетіледі. Орталықтандырылған бақылаудың әлсіреуімен құқықтық реттеу байқалады; керісінше, орталықтандырылған бақылауды күшейту арқылы құқықтық реттеудің қажеті жоқ. Бақылау нысаны елдегі әлеуметтік жағдай, экономикалық және саяси жағдайға айтарлықтай әсер етеді.

Бухгалтерлік есепті ресімдеу бухгалтерлік құжаттардың стереотиптері мен бухгалтерлік рәсімдерден тұрады. Стереотиптер эволюциялық тұрғыдан тұрақты, бұл әдіснаманың консерватизмін анықтайды. Консерватизм оң және теріс нәтижелер әкеледі. Позитив әдіснаманың жұмыс істеуі мен

орнықтылығын қалпына келтірудің қайтымсыздығынан тұрады, ал теріс - тұрақтылық тұрақтылық жаңа идеяларды игеруді бәсеңдетеді, регресті тудыруы мүмкін жаңа стереотиптерді қалыптастырады. Бухгалтерлік есептің қатал реттеуі стереотиптерді ресми түрде біріктіруді талап етеді, бұл сақтықты талап етеді. Басқарудағы инновациялар әдіснама мен бақылау құралдарын дайындауға тиіс. Кері тәртіп ақша қаражаттарын ұрлауға және ұрлауға әкеледі. Бухгалтерлік есеп процедураларының тұрақты стереотиптеріне бухгалтерлердің кәсіби бейімділігін түсіндіретін есеп әдіснамасының консерватизмі.

Бухгалтерлік есепті ұйымдастыру өзін-өзі реттеуді білдіреді және интродуктивті және экстраординарияланған принциптерді дамытуда көрініс табады. Интродуктивтік принцип қол жеткізілген әдіснаманы болжайды, бірақ ол анықталған белгісіздікке (белгісіздікке) әсер етеді, яғни қолданыстағы әдіснаманың жетіспеушілігі. Экстравертиялық қағида жаңа бухгалтерлік идеялар мен оларды ескі дәстүрлерге негізделген жаңа стереотиптерге енгізу арқылы түсініксіздікті білдіреді. Бұл есеп әдіснамасының эволюциясының тұрақты құрамдас бөлігі болып табылатын экстриверттелген принцип.

Бухгалтерлік есептің егемендігі - бұл есеп беру қоғамдастығының әдіснамасы ретінде кәсіби жауапкершіліктің және кәсіби тәуелсіздігінің бірлігі. Жауапкершілік толық бақылау немесе құқықтық реттеу түрінде жүзеге асырылады. Тәуелсіздік өзін-өзі қорғаудың салдары болып табылады, ол толық бақылау жағдайында және заңды түрде заңмен реттеледі. Кәсіби жауаптылықпен артық қанықтыру ғылыми зерттеулерге деген сұраныстың болмауына әкеледі.

Есепке алудың тарихи дәйектілігі уақыт бойынша әдіснаманы беруді білдіреді. Беру механизмі кез-келген этникалық методологияның үстемдігінде жүзеге асырылады. Тарихи тұрғыдан алғанда, ұлттық дәстүрлердің әсерінен есеп әдістемесі қалыптасты. Ұлттық жүйенің біртұтастығын басқаруда сақтау қажеттілігіне байланысты, басқа этникалық методологияның стереотиптерін пайдалану өздігінен бұзылмай бейімделу түрінде жүзеге асырылуы мүмкін. Этникалық (ұлттық) есеп жүйесі қоғамның ұлттық мәдениетінің ажырамас бөлігі болып табылады.

Өзін-өзі тексеруге арналған сұрақтар

1. Есепке алудың ақпараттық (экономикалық) және бақылау функциялары арасындағы байланыс қандай? Олардың біреуін бірінші деп атауға болады ма?
2. Бухгалтерлік есепті ресімдеу дегеніміз не?
3. Кәсіптік жауапкершілік пен кәсіби тәуелсіздік арасындағы байланыс қандай?
4. Есептеу әдіснамасының тарихи сабақтастығын түсіндіріңіз.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 1996.

2. Малькова Т.М. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 1995.
3. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. М.: Экономистъ, 2006.
4. Медведев М.Ю., Назаров Д.В. История русской бухгалтерии. М.: Бухгалтерский учет, 2007.
5. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
7. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Интерпретация основ бухгалтерского учета: опыт США // Бухгалтерский учет. 1998. № 7.
8. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. 1999. № 2.

Тесттік сұрақтар

1. Бухгалтерлік есептің даму заңдылықтарын ғылыми негіздеу мыналарға жатады:
 - а) Я.В. Соколов;
 - б) Т.Н. Малькова;
 - в) В.В. Ковалев.
2. Бухгалтерлік есептің экономикалық және бақылау функцияларының бірлігі мыналармен қамтамасыз етіледі:
 - а) функционалдық;
 - б) формализация;
 - в) егемендік.
3. Формализация парадигмасы:
 - а) бухгалтерлік есеп пен бақылаудың экономикалық функциялары арасындағы байланыс;
 - б) бухгалтерлік құжаттардың стереотиптерінде және бухгалтерлік есептің әдіснамасының стереотиптерінде;
 - в) есептік әдіснама саласында есепке алу қоғамдастығының кәсіптік жауапкершілігінің және кәсіптік тәуелсіздігінің арақатынасын реттеуде.
4. Белгісіздіктің әсерін тигізетін есеп әдіснамасының механизмі парадигманы ашып көрсетеді:
 - а) функционалдық;
 - б) егемендік;
 - в) бухгалтерлік есепті ұйымдастыру.
5. Есепке алудың басты функциясы:
 - а) экономикалық;
 - б) бақылау;
 - в) аналитикалық.

6. Кәсіби тәуелсіздіктің кәсіби жауапкершілігінің басымдығы дәстүрге айналды:

- а) Шығыс елдері;
- б) еуропалық елдер;
- в) Америка Құрама Штаттары.

7. Қазіргі әдіснама есеп үлгісіне негізделген:

- а) ежелгі Шығыс;
- б) итальян;
- в) Англо-саксон.

8. Халықаралық бухгалтерлік стандарттардың әдіснамасы үлгіге негізделеді:

- а) Англо-саксон;
- б) итальян;
- с) халықаралық.

9. Бухгалтерлік есеп жүйесіне жаңа объектілерді енгізу және оларды есепке алу әдістерін дамыту түсіндіріледі:

- а) тарихи сабақтастық;
- б) интродвижительная принцип;
- в) экстравертикалық принцип.

10. Қазіргі заманғы концептуалды аппараттарды пайдаланып, ежелден бері бухгалтерлік есептің тарихын зерделеу тәсілі деп аталады:

- а) синтетикалық;
- б) эволюциялық;
- в) философиялық.

Тақырып 8. Қазақстан Республикасында есептік ойлардың дамытылуы.

8.1 Қазақстан Республикасында есептің эволюциясы.

Кез келген елдің басты байлығы-халық. Есепке алу саласы тұрғыдан бұл өте жомарт. Қазақстандық бухгалтерлер тарихында даңққа бөленген және алтын әріптермен әлемге танымал адамдар аттары жазылған, олардың ішінде: М.Е. Бутин, В.К. Радостовец, К.Ш. Дюсембаев, К.К. Кеуменжаев, К.Н. Нарисбаев, С.С. Сатубалдин.

Өз уақытының кейіпкерлері олар қоғамның меншігі мен халықтың мақтанышы болады. Өзінің қоғамға, Отанға қызмет ету үшін берілген сыйы ел тарихында қалады. Осындай дәуірдің Прометейі болған, адам-аңыз-Мажекен Бутин, ол қазақ халқының барлық жақсы қасиеттерін бейнеледі.

Мәжікен Есенұлы Бутин- Қазақстанның еңбек сіңірген экономисі, экономика ғылымдарының докторы, профессор, Қазақстандағы бухгалтерлік есептің негізін қалаушы. Ел тарихында Мажекен Бутиннің Халық Комиссары ретіндегі ұйымдастырушылық қызметінің, сонымен қатар, республиканың тамақ өнеркәсібі министрі ретінде жарқын ізі қалады. Ол Қазақстан өнеркәсібін қалыптастыруға және дамытуға баға жетпес үлес қосты және де оның

басшылығымен тамақ өнеркәсібі үшін қуатты материалдық-техникалық база құрылды. Мажекен Бутин Қазақстандағы бухгалтерлік есептің ұйымдастырушысы ретінде белгілі.



Бутин М.Е.

Мұқтаж адамдарға көмек көрсетуге деген ізгі ниет-Мажекен Есенұлының принципі болды. Сондықтан, бухгалтерлік есеп, аудит, талдау және т.б. саласындағы ғалымдардың жас ұрпағы әбден заңды өзін-өзі ақтайтын прагматикалық басқару жолдарын экстраполяциялау болды. Мұның дәлелі - Бутин мектебінің көрнекті өкілдері - ғалымдар К.Н. Нарисбаев, С.С. Сатубалдин, В.К. Радостовец, К.Ш. Дюсембаев, Е.Т. Төлегенов, Г.Н. Гамарник, А.Д. Дәулетбеков және көптеген басқа ғалымдар мен практиктер.

Оның есімі Қазақстандағы және ұлттық экономиканың ұйымдастырушысы республикадан тысқары шығып, ол осы саланы білгірі ретінде әртүрлі елдерге сарапшы ретінде шақырылды. Мажекен Бутин КСРО-дағы көрнекті ғалымдар мен мамандардың топтамасына кірді: А.С. Маргулис (нормативтік есеп бойынша), В.И. Исаков (бухгалтерлік есепті механикаландыру бойынша), А.Ф. Мухин (халықаралық есеп бойынша), А.Д. Шермет (біріктірілген экономикалық талдау үшін). Ғалымдардың осындай қуатты альянсы ғылымның осы саласының маңызды дамуына және ғылыми, педагогикалық кадрларды даярлау, зерттеу саласында үйлестіруді күшейтуге әкелді. Ғылымда бұл профессор М.Е.Бутиннің ерекше жолымен оның көптеген ізбасарлары өтті. Ол тез жазды, тез оқып, тез қозғалды, себебі әрекетсіздікті жек көрді, сонымен қатар, оған қарапайым өмірлік өлшеулермен жақындауға болмайтын. Ол ізденуші адамның өзіндік ойы бар жігерлі адам еді. Оның өмірлік ұраны: «Жақсылық жасауға асық, тіпті зұлым адамдар да әлем жақсы адамдардан тұратындығын, бұл әлем оларды ұстап тұрғанын түсінуі керек».

Радостовец Виктор Константинович (1926-1998) - белгілі қазақ ғалымы, экономика ғылымдарының докторы, профессор, Қазақстан Республикасының ғылым және техникасының еңбек сіңірген қайраткері, Қазақстан Республикасы Аудиторлар палатасының құрметті мүшесі. Владимир Константинович өзінің 36 жылын Қазақ мемлекеттік басқару академиясына (Алматы халық шаруашылығы институты) арнады, 26 жыл бойы бухгалтерлік есеп кафедрасын басқарды, 12 жылдан бері бухгалтерлік есеп және экономикалық бөлімнің деканы, 10 жыл бойы “экономика ғылымдарының кандидаты” ғылыми дәрежесін алу үшін Академия Кеңесін басқарды.



«... Махаббат, музыка және бухгалтерлік есеп мәңгілік!»

В.К. Радостовец.

Оның жетекшілігімен 52 кандидаттық және 6 докторлық диссертация сәтті дайындалып, қорғалды. Оның студенттері бүгінгі таңда отандық экономикаға қызмет етеді: олар жастарға үйретеді, ғылым мен өндірісте жұмыс істейді. Владимир Константиновичтің экономикалық ғылымға қосқан үлесі-«Қазақстан Республикасындағы аудит туралы» және «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есеп беру туралы» Қазақстан Республикасының бірінші қазақстандық заңдарын әзірлеуге, Бухгалтерлік есеп пен аудиттің қазақстандық стандарттары. Владимир Радостовец-391 ғылыми басылымның авторы, соның ішінде 36 оқулық, 127 практикалық оқу құралы, 4 оқу құралы, олардың көпшілігі тек Қазақстанда ғана емес, сонымен қатар, ТМД елдерінде жарияланды. Көп жылдар бойы Владимир Константинович Республика Қаржы министрлігінің Аудит әдістемесі жөніндегі комитетін басқарды, сараптама кеңесі төрағасының орынбасары ретінде Бухгалтерлік есеп жөніндегі ұлттық комиссияның жұмысымен айналысты. 1999 жылы Владимир Константинович Радостовецті еске алу үшін Алматы көшелерінің біріне оның есімі берілді. Радостовец Владимир Константинович өтпелі экономикасы үшін бухгалтерлік есеп қағидаларын әзірледі және сол кездегі айтулар бойынша, оларды іс жүзінде жүзеге асыруға көмектесті. Оның теориясы мен кітаптары тек қана әдіснама мен оқулық ретінде ғана емес, сондай-ақ олар іске асырылған, бұл ғалымдар үшін сирек бақыт. Аталған экономикалық теорияларды миллиондаған тонна астықпен, мыңдаған тонна болат балқыту немесе жүздеген шаршы метр тұрғын үй салу арқылы өлшеуге болады. Жарияланғандардың бәрін қорытындылай келе, профессор, ғалым және мұғалім ретінде, нарыққа дайындап, енгізді: дидактиканың үйретуі бойынша, қарапайымдыдан күрделіге, төменнен жоғарыға дейін. Үлкен кеңістіктегі бухгалтерлік ғылымның қалыптасуы Владимир Константиновичке арқасында пайда болды. Тоқсаныншы жылдардың соңында құрылған «Кәсіпорындағы бухгалтерия» атты соңғы кітабы мыңжылдықтың шекараларын сенімді түрде басып озды. Владимир

Константиновичтің осы іргелі жұмысына Қазақстандағы бухгалтерлік есеп жүйесінің әкесі деп атайды, оның пайдасы күн сайын бухгалтерлер мен аудиторлар пайдаланылады. Оның оқулықтарымен экономикалық университеттер мен факультеттердің студенттері оқып жатыр.

Радостовец В.К., негізінен, ғылым мен экономикалық практика қажеттілігіне байланысты мәселелерді зерттеді. Мәселен, экономикалық реформа жылдарында республикада салықтық есепке алу жүйесін, Қазақстандық бухгалтерлік есеп және аудит стандарттарын қалыптастыруға ат салысты. Владимир Константинович кең ауқымды зерттеуші болды. Қазақстан экономикасындағы нарықтық қатынастарды қалыптастырудың бастапқы кезеңінде нарықтық экономиканы дамыту үшін негіз болып табылатын көптеген жаңа терминдер мен тұжырымдар пайда болды. Сол уақытта барлық мамандар - экономистер мұндай тұжырымдамалар жүйесінде бағдарланған емес. Мұндай надандық әсіресе нарықтық қатынастар жағдайында перспективалық персоналдың ықтимал дайындығына байланысты болды. Профессор Радостовец бұл жағдайды өзгертудің өзекті қажеттілігін бірінші болып сезінді. Нарық экономикасы үшін терминдердің анықтамасын жасау туралы оның тамаша идеясы пайда болды. Ол түсінді, бұл негізгі өзегі екенін, іргетасы және онсыз әрі қарай қозғалу өте қиын еді. Бұл жұмыс өте жылдам жасалды және 1992 жылдың басында анықтамалық жарияланған. Жұмыс тобы сигналдық нөмірлерді көргеннен кейін келесі мақсат қойылды: бухгалтерлік есеп пен аудит үшін арнайы терминологиялық анықтамалық кітапшаны құру. Сол кездегі уақытта, тәжірибе алға қарай алға жылжып, теориялық база қарқынды дамып келе жатты. Профессор Радостовец тәжірибеден бұрын, оны теориялық негізде қамтамасыз етуді талпынған. Жас ұлттық экономика сенімділікке, экономикалық ғылымға біздің өмірімізге бейімделуге мұқтаж болды. Алдын ала ойластыру бұл оның негізгі мамандығы мен міндеті еді. Ол теорияны шындыққа іске асыруды білді. Ғалымдардың идеяларын іс жүзінде іске асыру шыңы оның нарықтық қатынастарға көшу жағдайында көптен күткен бизнесін жүзеге асыру болып табылады – бұл ұлттық есеп және аудиттің теориясы мен тәжірибесінде көшбасшылардың бірі болып табылатын «Орталықаудит-Қазақстан» Қазақстандағы алғашқы тәуелсіз аудиторлық компаниялардың бірі.

Нарибаев Купжасар Нарибайұлы - экономика ғылымдарының докторы, профессор, Қазақстан Республикасы Ұлттық ғылым академиясының академигі, жоғары білім берудің ірі ұйымдастырушысы, танымал мұғалім және жастар тәлімгері, Қазақстан Республикасының қоғамдық және мемлекеттік қайраткері. Ол Қазақстанда және шет елдерде кеңінен танымал. Бірнеше халықаралық шетелдік ғылым академияларының белсенді мүшесі болып табылады. Жалпы көлемі 530 б.п. 300 ғылыми еңбек жариялады, оның ішінде 30 кітап және монография, 15 брошюралар. Жақын және алыс шетелдердің баспалары 4 кітапты, 15-тен астам мақалаларды, АҚШ-та екі басылым ағылшын тілінде, біреуі Англияда, біреуі Германияда басылып шыққан. Оның ғылыми

жетекшілігімен экономикалық ғылымның өзекті мәселелері бойынша 5 докторлық және 20 кандидаттық диссертация дайындалды және қорғалды.

Ол заманауи компьютерлік техниканы пайдалана отырып, бухгалтерлік және экономикалық ақпараттарды өңдеуді кешенді механизациялау және автоматтандыру проблемаларын, «Экономикалық қызметті есепке алу және талдау» шағын жүйесін қоса, өндірісті басқарудың автоматтандырылған жүйесін ұйымдастыру мәселелерін мұқият зерттеді. Осы мәселелер бойынша 6 кітап және 50-ге жуық ғылыми мақалалар жариялады. Бухгалтерлік ұйымның ең іргелі мәселелері оның кандидаттық («Бухгалтерлік есептің заманауи формаларын әзірлеу», 1964) және докторлық диссертацияларды («Қазіргі заманғы бухгалтерлік ұйымды жетілдіру», 1980) зерттеді.

Дюсембаев Кәкім Шаяхметұлы 1939 жылы 28 ақпанда Көкшетау облысы Арық-Балық ауданының Сазоновка ауылында дүниеге келген (кейінірек атауы Чистопольский). 1983-1987 жылдары АИНХ факультетінің Бухгалтерлік есеп және экономикалық бөлімнің деканы болды. 2000 жылы «Қаржы менеджменті жүйесінде аудит және талдау: теория және әдіснама» тақырыбында экономика ғылымдарының докторы ғылыми дәрежесін алу үшін диссертация қорғады. Қазақстан Республикасы Жоғары аттестаттау комиссиясының шешімімен 2001 жылы экономика ғылымдарының докторы академиялық дәрежесі берілді, ал 2002 жылы «Экономика» мамандығы бойынша профессор ғылыми атағы берілді. Ғылыми және педагогикалық қызметтегі жылдары ғылыми еңбектері 118 ғылыми басылым, оның ішінде 270,3 б.т., оның ішінде 1 оқулық, 5 оқу құралы, 8 монография және брошюралар. Бұдан басқа, 12 ғылыми және әдістемелік еңбектер 17,4 б.п. Дюсембаев К.Ш. Ғылыми докторы дәрежесі және осы Кеңестің төрағасының орынбасары үшін кандидаттық диссертацияларды қорғау бойынша 14.45.10 диссертациялық Кеңесінің мүшесі болды. Оның ғылыми жетекшілігімен 13 кандидаттық диссертация қорғалды, оның ішінде екі шетелдік өтініш беруші (Моңғол Халық Республикасы мен Сирия). Ол халықаралық, бүкілодақтық және республикалық ғылыми-практикалық және әдістемелік конференцияларда, кездесулер мен форумдарда жиі баяндап шыққан. 1996-2008 жылдары Тұрар Рысқұлов атындағы ҚазЭУ-де «Айаудит» аудиторлық ұйымының директорының міндеттерін атқарып, Қазақстан Республикасында аудитті қалыптастыруға және дамытуға үлесін қосқан.

1994-1998 жж. - Аудиторлар палатасы Кеңесінің мүшесі, Қазақстан Республикасының аудиторларына кандидаттарды аттестациялау жөніндегі біліктілік комиссиясының мүшесі болды. Осы жылдары «Аудиторлық теория» оқу құралы, «Аудиторлық және қаржылық есеп беруді талдау» оқу құралы және «Қаржылық менеджмент жүйесіндегі аудит және талдау» монографиясы жарияланды. Дәріскер және емтихан қабылдаушы ретінде Қазақстан Республикасының тәуелсіз аудиторларын дайындауға белсенді қатысты. Қазақстан Республикасында Аудиттің дамуы мен аудит саласындағы еңбегі үшін, Аудиторлар палатасы Кеңесінің 1999 жылғы 2 ақпандағы № 14 қаулысымен «Қазақстан Республикасы Аудиторлар Палатасының Құрметті мүшесі» марапатталды. 2007 жылдан қазіргі уақытқа дейін - «Қаржы

менеджменті» журналының бас редакторы, қазақ және орыс тілдерінде басылып, жарыққа шығады.

Кеулемжаев Қуатхан Кеулемжаұлы- техника ғылымдарының кандидаты, профессор, ғалым, педагог, тәлімгер, көбісі Қуатхан Кеулемжаұлын бухгалтердің әкесі деп атайды. Ол бухгалтерлік есеп саласында мамандардың плеядасын дайындады. «Қаржылық есеп» (Алматы 2009), «Басқарушылық есеп» (Алматы 2008) және басқа да көптеген кітаптардың авторы.



Сатубалдин С.С.

Сатыбалдин Сағандық Сатыбалдыұлы- экономика ғылымдарының докторы, ҚР ҰҒА академигі. 1960 жылы С.Киров атындағы ҚазМУ-ді бітірді.

1967 жылы М.Ломоносов атындағы Мәскеу мемлекеттік университетінің аспирантурасын бітірді. 1996 жылы - «Еуразия» Халықаралық экономикалық академиясының толық мүшесі болды. АҚШ, Ұлыбритания және Пәкістан университеттерінде ғылыми орталықтарында тәжірибеден өткен. Декан қызметін атқарған, сондай-ақ, АИНХ «Экономикалық талдау» кафедрасының меңгерушісі болған.

Сағандық Сатыбалдин, академик, ҚР ғылым және техникасының еңбек сіңірген қайраткері, «XXI ғасырдың көрнекті ойшылы» атағының иегері. Академик Сатубалдин С.С., «Дракондар» және Азияның «Жолбарыстары» сияқты құнды кітаптардың авторы, «Уақытты сынау» (Алматы, 2007), «Постсоветтік экономикалық кеңістіктегі интеграциялық үдерістер». (Алматы, 1996), «Азия дағдарысы: себептері мен сабақтары». (Алматы, 2000 ж.), «АҚШ-тағы өндіріс шығындарын есепке алу». (М., 1980).

Қазақстанда бухгалтерлік есептің даму мәселелерін зерттеушілер келесідей зерттеулермен айналысқан: Б.Ш. Алтаев, М.Б. Байдәулетов, А. Ержанов, М.С. Ержанов, А.К. Бейсенбаева, В.Л. Назарова, Э.О. Нуретов, Л.А. Нұрғазиева, С.Т. Миржакипова, А.А. Сәтмұрзаев, Ф.С. Сейдахметов, Б.Б. Султанова, К.Т. Тайғашинова, Е.Т. Төлегенов, Г.К. Тулешев, Б.Ш. және басқалары.

Бүгінгі таңда Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарын тиімді енгізу бойынша жұмысын жалғастыруда. 2007 жылы «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік

туралы» ҚР Заңының жаңа редакциясы қабылданды, оның айырмашылығы мынада:

1. ҚЕХС-на сәйкес қаржы есептілігін тек ірі бизнес субъектілері және қоғамдық мүдделі ұйымдар ғана жүзеге асыратын жүйені енгізу қажет. Шағын және орта бизнестің субъектілері қаржы есептілігін ұлттық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес жасайды. Дегенмен, олар үшін ХҚЕС қолдану ерікті түрде таңдауға тыйым салынбаған. Бұл шаралар жеке кәсіпкерлікті дамыту мен қолдаудың мемлекеттік саясатына сәйкес келеді.

2. Қоғамдық мүдделер ұйымдарының бас бухгалтерлеріне қойылатын талаптардың белгілі бір деңгейін белгілеу және қаржылық есептілік депозиттерін құру арқылы қаржылық есептіліктің сапасын арттыру және қаржылық есептілікті бақылау мүмкіндігі қарастырылуда.

3. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік саласына өзін-өзі реттеу элементтері енгізілді:

Кәсіби ұйымдардың, мемлекеттік органдардың және басқа да ұйымдардың өкілдерінен тұратын Консультативтік органды енгізумен; бухгалтерлердің кәсіби ұйымдарың және оларды кәсіби сертификаттау жөніндегі ұйымдарды аккредиттеуден өткізді.

ХҚЕС-қа өту туралы Министрліктің атқарған жұмыстары Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Заңы (бұдан әрі - Заң) ХҚЕС-ты (IFRS) таңдады және ХҚЕС сәйкес қаржылық есептілікті дайындау үшін қажетті ұйымдардың тізімін анықтады:

- Заңды іске асыру үшін 12 нормативтік құқықтық акт әзірленді және бекітілді, оның ішінде: қаржылық есептіліктің ұлттық стандарттары, шоттардың стандартты кестесі, қаржылық есептілік нысандары, бастапқы есеп құжаттарының бланкілері мен бухгалтерлік есеп регистрлері. 2006 жылғы ХҚЕС нұсқалары аударылып, ресми түрде мемлекеттік және орыс тілдерінде жарияланды;

- Халықаралық қаржы есептілігінің стандарттары жөніндегі комитетінің «Нормативтік құқықтық актілердің бюллетені» журналына орыс тіліндегі ХҚЕС-ның ресми аудармасы 2006 жылы берілді;

- Үкіметтің бекіткен ХҚЕС-на көшу бойынша іс-шаралар жоспары орындалды:

- 2003-2005 жылдарға арналған (Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің 2003 жылғы 15 мамырдағы № 88-р бұйрығы);

- 2006 жылға арналған (Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің 2006 жылғы 9 тамыздағы № 223-ө бұйрығы).

ХҚЕС – на өту мәселелері бойынша келесі іс-шаралар жүргізілді:

- Қазақстанның 8 қаласында республикалық бюджет есебінен бес күндік ХҚЕС семинарлары;

- ХҚЕС-қа көшу бойынша облыстардың, Астана және Алматы қалаларының әкімдіктерімен бірге түсіндіру жұмыстары. 2007 жылы Қаржы министрлігі бірқатар ауқымды іс-шараларды ұйымдастырды. Мәселен, 2007 жылдың 8 және 9 қазанында Алматы қаласында Қаржы министрлігінің

шақыруымен Бухгалтерлердің халықаралық федерациясының (бұдан әрі - БХФ) өтпелі экономикасы бар комитетінің (бұдан әрі - Комитет) мүшелерінің отырысы өтті. Сондай-ақ, Қаржы министрлігінің шақыруымен алғаш рет Қазақстан Республикасының аумағында 2007 жылғы 9 қазанда Алматы қаласында ТМД Атқарушы Комитеті жанындағы Бухгалтерлік Есеп жөніндегі Үйлестіру Кеңесінің (бұдан әрі - Үйлестіру Кеңесі) отырысы өтті. Бұдан бұрын Үйлестіру кеңесінің Мәскеу, Санкт-Петербург, Ереван және Киев қалаларында кездесуі өтті. Кездесуге Үйлестіру кеңесінің - Ресей Федерациясының, Қазақстан Республикасының, Тәжікстан Республикасының, Қырғыз Республикасының мүшелері болып табылатын ТМД-ға қатысушы елдердің делегациялары қатысты. Жарыссөз барысында ХҚЕС және АХС мемлекеттік реттеу, ТМД елдерінің экономикасы, қаржылық есептілік сапасын бақылау жүйесін, сондай-ақ Үйлестіру кеңесінің жұмысын жандандыру қажеттігі туралы мәселелерін қолданыстағы шындығына қатысты ұлттық бухгалтерлік есеп ережелері талқыланды. Үйлестіру кеңесі мүшелерінің қорытындысы отырысында ынтымақтастық пен бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік саласындағы тәжірибе одан әрі алмасу мәселелерін көрсететін коммюникеге, нақты ұсыныстары бар аудиторлық қызметті қабылдады. Кездесу соңында Үйлестіру кеңесінің Төрағасы мен мүшелері Қазақстан Республикасына, атап айтқанда, министрліктерге, ТМД аясындағы үлкен маңызға ие іс-шараны ұйымдастырудың жоғары деңгейіне және ХҚЕС және АХС қолдану бойынша оң тәжірибе алмасуға жәрдемдесетініне ризашылығын білдірді. Министрлік Бүкіләлемдік банкпен бірге және БХФ қолдауымен 2007 жылғы 10-11 қазанда Алматы қаласында Қазақстан тарихында тұңғыш рет Бухгалтерлер мен аудиторлардың Халықаралық Құрылтай ұйымдастырылды және табысты өткізілді. Құрылтайға әлемнің 4 құрлығынан 30 елден 200-ге жуық адам қатысты. Құрылтайға Қазақстан Республикасының 14 аймағының өкілдері қатысты.

Мұнда келесі негізгі мәселелерді талқылауға арналды:

- Дамушы елдерде ХҚЕС және АХС-ны енгізу ерекшеліктері мен артықшылықтары;
- бухгалтерлік есеп пен аудитті реттеудегі әлемдік тәжірибе;
- бухгалтерлер мен аудиторларды оқыту мен оқытудағы халықаралық ынтымақтастық;
- өтпелі экономикасы бар елдердегі капитал нарығын дамыту.

Құрылтайдың негізгі міндеттері бухгалтерлік есеп пен аудиторлық жүйені дамыту және халықаралық стандарттарға сәйкес бухгалтерлер мен аудиторларды оқыту және тәрбиелеу саласында халықаралық ынтымақтастықты орнату тәжірибесін алмасу мүмкіндігін қамтамасыз ету болды. Өткізілген Құрылтай Қазақстанның бухгалтерлік есеп және аудит жүйесін одан әрі дамытуға маңызды ынталандырушы факторлардың бірі болады, бухгалтерлер мен аудиторларды даярлау және қайта даярлау саласында халықаралық ынтымақтастықтың бастауы болатынын болжайды.

Қаржы министрлігі 2007 жылы «Қаржы жүйесі органдары мамандарын

даярлау, қайта даярлау және біліктілігін арттыру орталығы» акционерлік қоғамын құрды, оның мақсаты мемлекеттік органдардың мамандарының біліктілігі мен кәсіпқойлығының жоғары деңгейін қолдау болып табылады.

8.2 Қазақстандағы аутті және аудиторлық компанияларды дамыту.

Қазақстан Республикасы Президентінің Қазақстан халқына Жолдауында «Қазақстан-2050» еліміздің дамуының түпкі мақсаты экономикалық өсім екенін атап, экономикалық өсудің басымдығы «бүгін, ертең және келесі отыз жыл ішінде ең маңызды болып табылады» деп атап көрсетеді. Бұл мақсатқа жетудің маңызды рөлі «даму тек экономикалық өсімге ғана емес, сонымен бірге әлеуметтік салаға, сондай-ақ Қазақстанның халықаралық қоғамдастыққа ықпалдасуына да әсер етеді» деген ақпаратпен жүзеге асырылады. Нарық қатынастарын қалыптастыру жағдайында шаруашылық субъектісінің уақытша экономикалық ақпаратсыз күрделі механизмін басқару мүмкін болмайды, оның негізгі бөлігін анық белгіленген бухгалтерлік жүйе қамтамасыз етеді. Есептік деректер шаруашылық субъектіні және оның құрылымдық бөлімшелерін жедел басқару үшін, экономикалық болжамдар мен ағымдағы жоспарларды құрастыру үшін және елдің экономикалық даму үлгісін зерттеу мақсатында пайдаланылады.

Аудиттің реттелетін стандарттарына және заңдарына сәйкес, қаржылық есептілік аудиттің маңызды объектісі болып табылады, оның негізгі мақсаты деректерінің және толтырылуының дұрыстығын анықтау болып табылады. Аудит ғылыми-техникалық білімнің жаңа саласы ретінде теориялық, әсіресе практикалық сұрақтарды әрі қарай дамытуды қажет етеді. Ол сондай-ақ заңды негізде қажет. Осыған байланысты «Аудиторлық қызмет туралы» Қазақстан Республикасының 1998 жылғы 20 қарашадағы № 304-І Заңы қабылданды (2001 жылғы 15 желтоқсандағы № 128-І Заңымен, 2001 жылғы 15 қаңтардағы № 139-Р-ға өзгертулер мен толықтырулар енгізілді 02.03.01 ж., № 162-11).

Аудиторлар және аудиторлық ұйымдардың құқықтары.

Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар:

- 1) аудитті жүргізу әдістерін дербес айқындауға;
- 2) шарт талаптарын орындау үшін қажетті бухгалтерлік және өзге де қаржылық-шаруашылық құжаттарды алуға және тексеруге;
- 3) «Аудиторлық қызмет туралы» Заңның 20-бабында көрсетілген тұлғаларды қоспағанда, түрлі профильді мамандардың аудитіне қатысу үшін шарттық негізде тартуға;
- 4) егер аудиттелетін субъект аудиторлық келісімнің шарттарын бұзған болса, аудитті жүргізуден бас тартуға немесе аудиторлық есепті беруге;
- 5) аудитор жеке кәсіпкер ретінде немесе аудиторлық ұйымның қызметкері ретінде аудиторлық қызметті жүзеге асыруға құқылы.

Аудитор немесе аудиторлық ұйым қаржы, салық, банк және басқа да экономикалық заңдар бойынша консалтингтік және ақпараттық қызметтерді жасай алады [39]. Ал клиент бұзған жағдайда, аудитті жүргізуден бас тартады.

Аудиторлар және аудиторлық ұйымдардың міндеттері.

Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар:

- 1) «Аудиторлық қызмет туралы» Заңның 20-бабында көзделген мән-жайларға байланысты тексеру жүргізудің мүмкін еместігі туралы хабарлауға;
- 2) аудиттелетін субъектіден алынған құжаттардың, сондай-ақ аудит процесінде жасалған құжаттардың сақталуын қамтамасыз етеді;
- 3) аудиттелетін субъектке қаржы есептілігінің және өзге де құжаттардың заңдармен анықталған сәйкессіздігі туралы хабарлауға;
- 4) аудиттің нәтижелерін, сондай-ақ аудиттің барысында алынған және заңмен қорғалатын коммерциялық немесе өзге де құпияны құрайтын мәліметтерді құпия сақтауға;
- 5) Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкіне банк қызметінің аудитін жүргізу нәтижесінде Қазақстан Республикасының заңнамасын бұзу туралы оның өтініші бойынша хабарлауға міндетті.

Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар үшін, шарт бойынша міндеттемелерден туындайтын, аудиттелетін субъектінің талаптарын орындау қажет.

Осылайша, осы заңнамаға сәйкес аудитке бухгалтерлік есепке алу және қаржы есептілігін енгізу саласындағы заңдарды бұзуды анықтау үшін бақылау функциялары жүктеледі. Аудиторлар аудиттелетін субъектінің коммерциялық құпиясының сақталуына, аудит барысында жиналған немесе алынған құжаттарға жауап береді. Барлық анықталған бұзушылықтар клиентке және сұрау салу бойынша Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкіне хабарланады.

Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар аудит барысында келтірілген залалдың салдарынан туындайтын міндеттемелер бойынша азаматтық-құқықтық жауапкершілікті сақтандыру шартын жасасуға, сондай-ақ аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін сақтандыруды Қазақстан Республикасының заңнамалық актілерінде белгіленген тәртіппен жүзеге асыруға міндетті. Қазақстанда аудиттің екі түрі бар: міндетті аудит және бастамалық аудит. Бастамалық аудитте бастамашы аудит субъектісінің өзі болып табылады. Аудиттің бұл түрі аудиттелетін субъект пен аудитор, аудиторлық ұйым арасындағы келісімде көзделген нақты тапсырмаларды, оның мерзімдері мен ауқымын есепке ала отырып жүзеге асырылады. Осыдан біз аудиттелетін субъект аудиторлық қызметтің белсенді субъектісі болып табылатындығына көз жеткіздік. Аудиттелген субъект мынадай құқықтарға ие:

- Аудитордың немесе аудиторлық ұйымның аудиттің өткізілуіне қатысты заңнаманың талаптары туралы толық ақпарат алу;
- аудитордың немесе аудиторлық ұйымның ескертулері мен қорытындылары негізделетін нормативтік құқықтық актілермен танысуға;
- аудитор немесе аудиторлық фирмадан қаржы есептілігін және басқа да құжаттарды заңнамада анықталған сәйкессіздік туралы ұсыныстар немесе ақпараттар алу;
- шарттың талаптарын бұзған жағдайда аудитор немесе аудиторлық

ұйымның қызметтерінен бас тарту.

Аудиттелетін субъектінің заңға сәйкес бірқатар міндеттері бар:

- Аудиторға немесе аудиторлық ұйымға уақтылы және сапалы аудит жүргізу үшін жағдай жасау, қажетті құжаттарды ұсыну, ауызша немесе жазбаша түрде түсініктемелер мен түсіндірмелер беру;

- егер келісімшартта өзгеше көзделмесе, аудитке жататын мәселелердің ауқымын шектеу үшін аудитор немесе аудиторлық ұйымның қызметіне кедергі келтірмейді;

- аудиторлық ұйымның немесе аудиторлық ұйымның талап етуі бойынша қажетті ақпаратты алу үшін өз атынан үшінші тұлғалардың мекен-жайына жазбаша сұрау салуды жіберу;

- келісімшарт бойынша міндеттемелерден туындайтын аудиторлық ұйымның немесе аудиторлық ұйымның талаптарын орындау.

Міндетті аудит жүргізуден бас тартқан немесе оған кедергі келтіретін заңды тұлғаның басшысы аудитті жүргізу үшін Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкес жауапкершілікке тартылады, аудиторлық ұйымды қаржылық есептіліктің және басқа да құжаттардың Қазақстан Республикасының заңнамасының талаптарына сәйкес келмеуі үшін жауапкершіліктен босатпайды.

Кез-келген бірлескен қызметте кездесетіндей, әріптестер арасында кейде қайшылықтар туындайды, ал аудиторлық ұйымдар кейде аудиторлар, аудиттелетін субъектілер арасындағы даулар болып тұратыны белгілі және олар Қазақстан Республикасының заңнамасында белгіленген тәртіппен шешіледі. Аудиторлық қызметті жүзеге асыруға байланысты дауларды реттеу Аудиторлар палатасының өкілеттігіне кіреді. Аудиторлар палатасы коммерциялық емес, тәуелсіз, кәсіби, өзін-өзі басқаратын және өзін-өзі қаржыландыру ұйымы болып табылады. Аудиторлар палатасы ерікті негізде аудиторлар, аудиторлық ұйымдарды біріктіреді және мүшелік жарналар сондай-ақ Қазақстан Республикасының заңнамасымен тыйым салынбаған өзге де көздер есебінен қаржыландырылады, сондықтан ол біріктіретін аудиторлық ұйымдар сияқты құқықтар, міндеттер мен жауапкершілікке ие.

Аудитордың жұмысы - құжаттарды сақтау мен жинаудың, аудиторлық шараларды жүргізудің белгілі бір кезеңдері мен рәсімдері бар қатаң ұйымдастырылған процесс. Аудиторлық практика қаржы есептілігінің аудитінің келесі кезеңдерін бөліп көрсетеді:

- кәсіпорынмен танысу;
- аудиттің шартын жасасу;
- жоспарды және аудиторлық бағдарламаны құру;
- қаржылық есептілік аудиті;
- аудит нәтижелері туралы есепті жасау және оны клиенттің ұсыну, сондай-ақ қабылдау және келісім-шарт аудит жеткізу актісіне қол.

Қазіргі уақытта Қазақстан Республикасында аудит нысаны жүзеге асты және тәуелсіз қызмет етеді, атап айтқанда:

1. Қызмет әлеуметтік маңызды сипатқа ие, өйткені ол шаруашылық жүргізуші субъектілер қызметінің сенімділігін растайды. Аудиттің бұл ерекшелігі, аудиторлық ұйымды таңдау және оның қызметтеріне ақы төлеу азаматтық-құқықтық шарт шеңберінде коммерциялық негізде жүзеге асырылғанына қарамастан, жеке заң нысанымен олардың мақсаттарына, функцияларына сәйкес міндетті аудит адамдар мен мемлекеттің белгісіз шеңберлерінің мүддесінде жүзеге асырылады, яғни, қоғамдық мүддеде. Міндетті аудиттің барысында туындайтын қатынастар көп жағдайда мемлекеттік-құқықтық сипатқа ие.

2. Аудит - бұл кәсіпкерліктің өзіндік түрі, өйткені қызметтер ақылы негізде ұсынылады және тұтынушылар үшін төленеді.

3. Аудиторлық қызметпен айналысатын кәсіпорындар заңмен белгіленген ерекше тәртіппен тіркелуге тиіс. Бұл ұйымдар арнайы және тек қана аудит үшін құрылған, кез-келген басқа кәсіпкерлік қызметке қатыса алмайды. Басқаша айтқанда, аудитті кәсіпкерлік қызметтің басқа түрлерімен біріктіруге болмайды. Аудиторлық қызметтің айрықша құзыреттілігі кәсіптік және кәсіби деңгейде аудит жүргізетін, тәуелсіздік қағидатын сақтай отырып, сондай-ақ осы топтарға мемлекеттік бақылауды қамтамасыз ететін жалпы шаруашылық субъектілерінен арнайы топты бөлу мақсатында қажет.

4. Заңнама оқыту мен аттестаттау арқылы қол жеткізілген және қолдау көрсетілетін мамандардың белгілі бір деңгейіне қойылатын талаптарды талап етеді. Аудиторлық қызметті реттеу жүйесі құрылады.

5. Қызметтің бұл түрі негізгі өнімдердің біртектілігі (аудиторлық қызметтер), осы өнімді алу үшін технологиялық процестердің жақындығы арқылы сипатталады.

Аудиторлық қызмет көрсету нарығының негізгі қатысушылары сұраныспен ұсыныс субъектілері болып табылады. Аудиторлық қызмет саласында туындайтын құқықтық қатынас субъектілері аудиттелетін тұлғалар мен аудиторлық қызметтерді көрсететін тұлғалар болып табылады. Аудиттелетін тұлғалар, қолданыстағы заңнамаға сәйкес қаржы есептілігі тәуелсіз аудитордың қорытындысымен расталуы тиіс заңды тұлғалар мен жеке кәсіпкерлер, және міндетті аудиторлық ережені қолданбаса да, олардың шоттарын тексеруге шешім қабылдаған басқа тұлғалар.

«Аудиторлық қызмет туралы» Қазақстан Республикасының 1998 жылғы 20 қарашадағы № 304-І заңына сәйкес (2011 жылғы 5 шілдедегі өзгерістер мен толықтырулармен бірге) шаруашылық басқарудың мынадай субъектілері аудит жүргізуге міндетті:

- акционерлік қоғамдар;

- білім бері және денсаулық сақтау салаларындағы қадағалау кеңесі арқылы шаруашылық жүргізу құқығындағы мемлекеттік кәсіпорындар;

- сақтандыру (қайта сақтандыру) ұйымы, сақтандыру холдингі және сақтандыру ұйымы, оның ішіндегі сақтандыру ұйымы мен сақтандыру холдингінің ірі қатысушылары мен брокері болып табылатын ұйымдар.

- жинақтаушы зейнетақы қорлары мен зейнетақы активтерін

инвестициялық басқарушы жүзеге асыратын ұйымдар.

-ашық жинақтаушы зейнетақы қорының ірі қатысушылары, сондай-ақ ашық жинақтаушы қорына айтарлықтай қатысуы бар заңды тұлғалар.

-жер қойнауын пайдаланушылар.

-банктер, банк холдингтері, банк немесе банк холдингінің ірі қатысушылары болып табылатын ұйымдар.

-қуаты аз табиғи монополиялар субъектілерін қоспағандағы, табиғи монополия субъектілері.

-Қазақстан Республикасының Үкіметі айқындайтын тізім бойынша авиациялық жұмыстарды орындайтын авиакомпанияларды қоспағанда, азаматтық авиация ұйымдары.

-астық қабылдау кәсіпорындары.

-сақтандыру төлемдеріне кепілдік беру қоры.

-инвестициялық преференцияларды ұсынатын инвестициялау туралы шарт жасасқан Қазақстан Республикасының заңды тұлғалары.

-мақта өңдеу ұйымдары.

-Қазақстан Республикасының «Тұрғын үй құрылысына үлестік қатысу туралы» Заңына сәйкес әзірлеушілер мен жобалық компаниялары.

-аудиторларға үміткерлерді аттестациялау бойынша біліктілік комиссиясы куәландырған «аудитор» біліктілік куәлігін алған, Қ.Р.-ның «Аудиторлық қызмет туралы» Заңына сәйкес, ол жеке тұлға.

Аудитор аудиторлық ұйымның қызметкері немесе аудиторлық ұйыммен азаматтық-құқықтық шарт негізінде немесе жеке кәсіпкер ретінде жұмыс жасайтын тұлға ретінде аудиторлық қызметті жүзеге асыруға құқылы.

Осылайша, аудиторлық қызметтерді ұсынатын субъектілердің келесі түрлерін ажырата аламыз: жеке тұлғалар-заңды тұлға, білімсіз аудиторлар мен кәсіпкерлер, аудитор компаниясында кәсіби қызметті жүзеге асыратын, аудиторлар.

Аудиторлық ұйым-аудиторлық қызметті жүзеге асыру үшін құрылған коммерциялық ұйым болып табылады. Аудиторлық ұйым жауапкершілігі шектеулі серіктестіктің ұйымдық-құқықтық нысанында құрылады. Аудиторлық ұйымдағы аудиторлардың саны кем дегенде екі адам болуы тиіс.

Аудиторлық қызмет туралы, сондай-ақ келісімшарт талаптарына қатысты Қ.Р.-ның Заңнамасын бұзғаны үшін аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар Қазақстан Республикасының Заңдарына сәйкес жауапты болады. Аудиторлық фирмалардың және аудиттелетін субъектілердің өзара іс-қимылы Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет туралы» Заңымен реттеледі. Аудиттелген тұлға тексеру үшін қажетті жағдайлар жасауға, барлық қажетті ақпараттарды беруге және орындалатын жұмыстарға ақы төлеуге міндетті. Өз кезегінде аудитор келісімшартқа көрсетілген мерзімде аудит жүргізуге тапсырыс берушіге аудиторлық есеп беруі керек.

Аудиторлық компаниялардың қызметін бақылауды мемлекеттік және кәсіби аудиторлық ұйымдар жүзеге асырады. Мемлекет аудиторлық қызметтерді тұтынуға, бірінші кезекте міндетті аудит объектілері мен

шарттарын, сондай-ақ аудиторлық қызметпен айналысу құқығына ие тұлғалардың шеңберін анықтауда ықпал ете алады. Мұндай мемлекеттік органдарға Қазақстан Республикасының Қаржы Министрлігі жатады.

Қазақстан Республикасы Қаржы Министрлігінің басты міндеті аудиторлық қызмет саласындағы саясатты әзірлеу болып табылады, оған сәйкес келесі функциялар бөлінеді:

- аудиторлық қызметті растайтын нормативтік құқықтық актілерді жариялау.

- Қазақстан Республикасы Үкіметіне аудит стандарттарын әзірлеуді және бекітуді ұйымдастыру.

- Заңнамада белгіленген тәртіппен Қазақстан Республикасында аудиторларды аттестаттау, оқыту және біліктілігін арттыру жүйесін ұйымдастыру.

- Аудиторлық ұйымдардың және жеке аудиторлардың аудиторлық стандарттардың сақталуын бақылау;

- аудиторлық ұйымдардың және жеке аудиторлардың есептері мен қаржылық есептіліктің уәкілетті органына есеп беру тәртібін айқындау және әзірлеу.

- аудиторлық ұйымдардың сертификатталған аудиторларының мемлекеттік тізілімдерін жүргізу, жеке аудиторлар, кәсіби аудиторлық бірлестіктер және оқу орталықтары, сондай-ақ барлық мүдделі тұлғаларға тізілімде қамтылған ақпаратты ұсыну.

- кәсіби аудиторлық бірлестіктерді аккредиттеу.

Сапаны бақылау, аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың аудиторлық стандарттар талаптарына сәйкестігіне бағытталған.

Ішкі және сыртқы сапаны бақылау түрлері бар.

Ішкі сапаны бақылауды аудиторлық ұйым аудит стандарттарына сәйкес дербес жүзеге асырады.

Сыртқы сапаны бақылауды кәсіби ұйым мүшелеріне қатысты үш жылда бір рет жүзеге асырады.

Кәсіптік ұйымдар коммерциялық емес болып табылады және олар жалпы мүшелерінің жиналысында қабылданған жарғы негізінде жұмыс істейді.

Кәсіби ұйымдардың міндеттері:

- ғылымды дамытуға жәрдемдесу, аудит және экономикалық талдау бойынша озық тәжірибені енгізу.

- мүшелерінің мүдделерін қорғау және аудит мәселелерін шешуге көмектесу.

- аудит бойынша нормативтік актілерді әзірлеуге қатысу.

- аудиторлардың оқыту біліктілігін арттыру.

- аудиторлар мен аудиторлық компаниялардың аудиторлық және кәсіби этикасының стандарттарына сәйкестігін жүйелі түрде бақылауды жүзеге асыру.

Аудиторлық нарық субъектілерінің өзара әрекеттесу үрдісі және аудит жүргізу туралы шешімге әсер етеді:

- жеке тұлғалар; сұраныс пен ұсыныс факторлары;

- жеке кәсіпкерлер мәртебесіне ие аудиторлар;
- аудиторлық ұйымда кәсіби қызметпен айналысатын аудиторлар.

Аудиторлық қызметтерге сұранысты анықтайтын факторлар:

1)міндетті аудиттің заңнамалық қажеттілігі;

2)салық салу,еңбек құқығы бухгалтерлік есеп және салық есебі;монополияға қарсы,азаматтық және басқа да құқық саласындағы заңнаманы тұрақты түрде өзгертулер. Бухгалтерлік есеп пен салық салудың күрделілігі аудитордың аудиттелген субъектінің беделді ұсынуы арқылы шаруашылық субъектілерін сыртқы қысымнан қорғау құралы ретінде аудиторлық қызметтерге деген сұраныстың болуын айқындайды.

3)Аудиторларға деген сенім.Сұраныстың қалыптасуына тікелей әсер ететін аудиторға клиенттің сенімділік факторы.Аудиторлық қызметтерге тапсырыс берушінің аудиторға деген сенімсіздік,аудитордың теріс экономикалық салдары үшін,сондай-ақ аудиторлық қызметтерді сапасыз қамтамасыз ету жағдайлары үшін аудитордың жауапкершілігіне тартылмауына байланысты болуы мүмкін;

4)Әлеуетті клиенттердің филиалдарын экономикалық дамыту.Аудиторлық фирмаға әсер ететін негізгі экономикалық факторлар:оқыған сегменттің кәсіпорын секторын дамыту;бәсекелестік жағдайын өзгерту;тауарлар мен қызметтердің жекелеген түрлеріне сұраныстың өзгеруі;инфляцияның өзгеруі;Аудиторлық қызметтерге деген сұраныстың қалыптасуы іскерлік белсенділіктің деңгейіне байланысты.Сұраныс субъектілерінің саны мен салалық құрамы қызметтердің құрамы мен ауқымына қойылатын талаптарды нығайтуға көмектеседі.

Микроортаның факторларына мыналар жатады:

- шаруашылық субъектілерінің мөлшерін өзгерту;
- олардың қызмет түрін өзгерту;меншік нысанындағы өзгеріс;меншік құқығын өзгерту;инвесторға деген қажеттілік;
- серіктестермен лайықты қарым-қатынасын растау;заңнамадағы мерзімді өзгерістер контекстінде бухгалтерлік есептің дұрыстығы туралы сенімсіздік және т.б.

Ұсынысқа әсер етеін факторларға мыналар жатады:

1)Заңнамалық шектеулер,оларды бөлуге болады:

- құқық беру және аудит саласындағы заңнаманы өзгерту;
- міндетті аудит жүргізу критерийлерін өзгерту;
- аудиторлық қызметтерді ұсыну процесін регламеттеу және ретке келтіру;
- клиенттердің аудиторлық қызметтерді сапасыз қамтамасыз етуден қорғау құқықтарын шектеу;

2)технологиялық факторлар,оларға мыналар жатады:

-аудиттің жаңа стандарттарын енгізу.Бұл фактор аудиторлық компанияларды аудит саласындағы соңғы жетістіктерге мониторинг жүргізуді ынталандырады.

-компьютерлік техниканы жетілдіру және бағдарламалық қамтамасыз етуді енгізу.Аудиторлық компанияларға заманауи компьютерлік

технологиялар, аудит және онымен байланысты қызметтер үшін бағдарламалық жасақтау пакеттері қажет, себебі ғылыми және техникалық әзірлемелерден алынған деректерді пайдалану компанияларға жұмыс уақытын қысқарту, тексерудың сапасын арттыру, жаңа аудит қызметтерін ұсыну сияқты қосымша мүмкіндіктер мен кеңес береді. Жаңа жетістіктерге назар аудармаған жағдайда компания пайда мен нарық үлесін жоғалту қаупіне ұшырауы мүмкін, себебі бұл әзірмелерді бәсекелестермен пайдалану ұсынылатын қызметтерге бағаны төмендету арқылы алға болуға мүмкіндік береді;

3) экономикалық факторлар, олардың ішінде:

-бәсекелестіктің деңгейі. Аудиторлық қызметтер нарығында ұсыныс шетелдік және ірі отандық компаниялардың бәсекелестігінің жоғары деңгейімен шектеледі. Бұл фактордың әсері аудиторлардың беделін сенімді, жауапты аудиторлар ретінде қалыптастыру, қолдау және көтермелеу ниетіне әсер етеді. Фактор аудиторлық компанияға клиентке аудитпен байланысты қызметтердің толық тізімін беру мүмкіндігіне де әсер етеді.

Мынадай факторлар: кәсіпорындардың әлеуетіне клиенттері санының өзгеруі; ұлттық экономиканың салаларын дамыту; Аудитпен байланысты қызметтердің белгілі бір түрлерін сұраныстың өзгеруі тапсырыстардың санын өзгеретеді.

Аудиторлық қызметтердің спектрін қозғайтын микроорта жағдайының факторларына мыналарды жатқызуға болады:

-сертификатталған және басқа мамандардың санын өзгерту; қызметтерді ұсыну құқығының болуы;

-компанияның имиджін; аудиторлық қызметтер көрсету процесін автоматтандыру деңгейін өзгерту;

-басқа аудиторлық компаниялармен серіктестік;

-өзін-өзі реттейтін кәсіби қауымдастықтарға қатысу;

-аудиттің жеке әдістерінің болуы және т.б.

Қазақстанда өз қызметтерін ұсынатын аудиторлық компанияларды үш топқа бөлуге болады:

(“PRICEWATERHOUSECOOPERS”, “DELOITTE”, “ERNST&YOUNG”, “KPMG”) және басқа да ірі батыстық компаниялар; 30-дан астам адамнан тұратын ондаған ірі отандық фирмалар; бірнеше мың шағын отандық фирмалар.

Аудиторлардың қызметіне деген қажеттілік кәсіпорынды тікелей басқаратын және өз қызметін жүзеге асыратын адамдарға, сондай-ақ мемлекет кәсіпорындардың қызметіне қатысты ақпаратты тұтынушы ретінде бөлуге байланысты туындады.

Ұлттық компанияларды дамыған елдерде жүргізілетін аудит стандарттана көшуіне қарамастан, замануи батыстық компаниялар ұлттық деңгейден бірнеше артықшылықтар мен кемшіліктерді сақтайды.

Артықшылықтары:

-халықаралық беделі;

-шетелдік инновациялары тәжірибесі;

-жаңа шешімдер, тапсырмалардың жаңа тұжырымдамасы;

- жаңа және ортақ мәдениет;

- танымал сауда маркасы;

- шетелдік серіктестерге кіруге және шетелдік инвестицияларды алуға дайындық;

- аудит әдіснамасын жақсы білу;теорияны терең зерттеу,халықаралық стандарттарға сәйкестігі және қызметтерді орындауда айтарлықтай практикалық тәжірибе;

- консалтингтік жобаның жоғары сапалы заңдық және құжаттамалық сүйемелдеуі;егжей-тегжейлі есептер,олардың клиентіне қызмет көрсету құны.

Кемшіліктері:

- салыстырмалы сапамен көрсетілетін қызметтердің жоғары құны;

- клиентті ұйымдастыру және алдын-ала дайындауға қойылатын жоғары талаптар;

- ұлттық бизнестің ерекшелігін ескерместен шетелдік тәжірибені тікелей беру;

- мәдени айырмашылықтарға байланысты тілдік тосқауыл және күрделі қарым-қатынас;

- тұрғын үй жағдайына жоғары талаптар(тұру,тамақ,тасымалдау және т.б.);

- біліктілігі жоқ стажерларды кеңінен пайдалану;

- «үй дайындамаларын» барынша қолдану.

Аудиторлық қызметтерді ұсыну процесі келесі кезеңдерді қамтиды:

1)аудиторлық қызметтің мақсатын белгілеу(бухгалтерлік есеп пен есептіліктің дұрыстығы туралы қорытынды беру,бухгалтерлік және салықтық есепке алуды тексеру және т.б.) және оны жүргізу туралы келісімге қол қою;

2)аудит жүргізу;Бірлік,іс-шаралар мен процестердің арасындағы өзара іс-қимыл қатысты ақпаратты қоса алғанда мақсаттарына,ауқымы және аудит критерийлер,қатысты аудиторлық ақпараты барысында қажетті үлгілері жиналған және тексерілген болуы тиіс.Нәтижелерін қорыту мақсатында ақпараттық аудит критерийлері салыстырыла алынған.Аудит нәтижелері критерийлердің сәйкестігін және сәйкессіздігін көрсетеді.

3)Қорытында дайындау және беру.Осы кезеңде аудит қорытындылары мен тиісті ақпарат тексеріліп аудит нәтижелері бойынша қорытындылар келісіледі.

4) Егер бұл аудит мақсаттарымен анықталатын болса, онда аудит нәтижелерінің негізінде аудиторлық тәжірибені ескере отырып, аудитке құнды қосуға болатын ұсыныстар жасалады.

Аудиттің сапасын арттырудың экономикалық және әлеуметтік маңызы бар.

Аудиторлар заманауи білімге ие болу керек:

- заң және бухгалтерлік есеп саласында,

- қаржылық есептілікті, бизнесті қаржыландыру, жеке және заңды тұлғаларға салық салу.

Аудитордың кәсіби деңгейі дамуы қажет, өйткені қоғамдық қатынастар

дамып, қызметтің жаңа түрлері пайда болады, заңнама өзгереді.

Қазақстанда - жеке тұлғалардан, бір адамнан немесе бірнеше ант берген бухгалтерлерден (осындай фирмалар шамамен 90-95%) әлемдік аудитте шешуші роль ойнайтын және трансұлттық корпорациялар болып саналатын ірі компанияларға дейін мыңдаған аудиторлық фирмалар жұмыс істейді.

Аудиторлық компанияларды төрт санатқа бөлуге болады:

- «Үлкен Төрттік»;
- басқа ұлттық фирмалар;
- ірі жергілікті және аймақтық фирмалар;
- Жергілікті шағын фирмалар.

«Үлкен Төрттік». Олардың әрқайсысында барлық ірі қалаларда және әлемнің көптеген қалаларында кеңселері бар, сондай-ақ 500 миллион доллардан асатын табыс бар, сондықтан ең танымал компаниялар - үлкен төрттік болып табылады.

Ernst & Young (EY) (Эрнст энд Янг) - британдық аудиторлық және консалтингтік компания, әлемдегі ең ірі (аудиторлық компаниялардың «үлкен төртеуіне» кіреді). Штаб-пәтері Лондонда орналасқан. Компанияның 140 елінде 695 кеңсесі бар.

Қызметкерлердің жалпы саны 141 мың адамды құрайды. 2007 қаржы жылындағы түсім 21,1 млрд. АҚШ долларын құрады (2006 жылы - 18,4 млрд.)

2009 жылы «Еңбек үшін Ең үздік 100 компания» (ағылшын 100 BestCompaniesToWorkFor)» Fortune тізіміндегі 44 орынды және «Үлкен Төрт» арасында ең жоғары дәрежені иеленді.

2012 жылы GreatPlacetoWork® Институты (АҚШ) Ernst & Young компаниясын халықаралық компаниялар арасында үздік жұмыс берушілер тізіміне (World'sBestMultinationalWorkplaces) қосты.

Бұл тізім еңбек жағдайлары бойынша жыл сайынғы ірі халықаралық зерттеу негізінде екінші жыл құрастырылады және осы саладағы 25 халықаралық жетекші компанияларды қосады.

DeloitteToucheTohmatsuLimited - кәсіби қызметтер көрсететін халықаралық компания. «Делойт» әлемдегі жетекші компаниялардың консалтингтік қызметтер көрсететін ірі фирмалардың бірі болып табылады. 2011 жылы 31 мамырда аяқталған фискалдық жыл бойынша DeloitteToucheTohmatsuLimited \$ 28,8 млрд кірісі бар кәсіби қызметтер нарығының көшбасшысы болып жарияланды. 1990 жылы Мәскеу қаласында өзінің алғашқы өкілдігін ашты, ТМД елдерінің нарығына келген бірінші жетекші аудит және консалтингтік компаниялардың бірі DeloitteToucheTohmatsuLimited болып табылады. Компанияның ТМД-ның 12 елдерінде 18 кеңселері бар, соның ішінде Мәскеуде, Санкт-Петербург, Южно-Сахалинск, Уфа және Екатеринбург (Ресей), Киев (Украина), Кишинев (Молдова), Минск (Беларусь), Тбилиси (Грузия), Баку, (Әзірбайжан), Алматы, Астана, Атырау, Ақтау (Қазақстан), Бішкек (Қырғызстан), Душанбе (Тәжікстан), Ашхабад (Түркіменстан), Ташкент (Өзбекстан) және Ереван (Армения).

KPMG (рус.КПМГ) - Deloitte, Ernst & Young және PwC компаниялармен қатар Үлкен төрттіктің аудиторлық фирмалардың, кәсіби қызметтер атқаратынәлемдегі ең ірі желілерінің бірі. Штаб-пәтеріАмстердамда (Нидерланды) орналасқан. KPMG қызметкерлерінің саны 145 000 адамды құрайды.Компания қызметтердің үш түрін ұсынады: аудиторлық, салықтық және консультациялық қызметтер. Консультациялық қызметтер, өз кезегінде, үш топқа бөлінеді: басқару консалтингі, тәуекелдерді басқару және бизнесті басқару арқылы қайта құрылымдау.

PricewaterhouseCoopers - консалтинг және аудит саласындағы кәсіби қызметтерді ұсынатын халықаралық компаниялар желісі. PricewaterhouseCoopers компаниясы PricewaterhouseCoopers InternationalLimited ғаламдық желісіндегі компанияларды білдіреді, олардың әрқайсысы тәуелсіз заңды тұлға болып табылады. PwC компаниясы 1849 жылы Лондонда пайда болды,1998 жылы PriceWaterhouse және Coopers & Lybrand компанияларын біріктіру нәтижесіндеағымдағы атауды алды. 2011 жылдың сәуір айында PricewaterhouseCoopers басқармасы Үнді компаниясы SatyamComputerServices-ты сапасыз аудит жүргізгеніне кінәлі дептаныды(аудиторлар өзінің Қоғамның басқару иесіне миллиондаған доллар залалдың келтіріп, оған сәйкес ешқандай алаяқтық схемасын таппады). PwC американдық реттеушілерге 7,5 миллион доллар көлемінде айыппұл төлеуді және Үнді компания иесіне 18 миллион доллар төлеуге келісті.

Жергілікті шағын фирмалар. Аудиторлық фирмалардың 95% -нан астамында 25 адамнан кем және бір офісі бар. Аудит жүргізу шағын бизнес және коммерциялық емес ұйымдар үшін өзге де ілеспе қызметтер ұсынады.

Қазақстандағы алғашқы аудиторлық фирма1990 жылы құрылды., 1990 жылғы 15 ақпандағы Министрлер Қазақ КСР Кеңесінің №60 Жарлығына сәйкес Қаржы министрлігі ұйымдастырғанөзін-өзі қолдайтын аудит орталығы «Kazakhstanaudit» құрылды. 1992 жылдан бастап қазақстандық кәсіпорындар мен барлық меншік нысанындағы орындарына аудит қызметтерін ұсынатын ірі акционерлік компания болып табылады. Белгілі болғандай, аудиторлық бизнестің табысты дамуына оның сенімді заңнамасы ықпал етеді.1998 жылғы 20 қарашада аудиторлық қызметті жүзеге асыруға байланысты қатынастарды реттейтін «Аудиторлық қызмет туралы» Қазақстан Республикасының Заңы қабылданды. Аудит туралы Заңның қабылдануы аудиторлық қызметті дамыту перспективаларын анықтауға және ірі халықаралық аудиторлық компанияларды тартуға көмектеседі.

8.3 Қазақстан Республикасында бухгалтерлік есеп саласындағы сертификатталған бағдарламалар.

Қаржы, бухгалтерлік есеп және ҚЕХС саласында жұмыс істейтін мамандардың қосымша білімдерін алу олардың кәсіби деңгейін арттыру қажеттілігіне байланысты өте маңызды.Заманауи мамандар тек қана біліктілікті жоғарылату бағдарламаларын ғана емес, сонымен қатар олардың білім деңгейін

халықаралық дипломдармен растауға тырысады.

Халықаралық диплом алған маман, жалақы көтеру және мансап сатысын көтеру мүмкіндігін арттырады. Сондықтан оқу өте маңызды, өйткені осы немесе басқа сертификаттауды дұрыс таңдау уақыт пен ақшаны үнемдеуге көмектеседі.

Қазақстан Республикасында бухгалтерлік есеп, қаржы және басқару саласында жұмыс істейтін мамандарға арналған халықаралық сертификаттау танылады. Сертификатты таңдағанда назарға қызметкердің аясын және компания, сондай-ақ ағылшын тілін меңгеру деңгейін қабылдау қажет.

ACCA DipIFR (Rus) сертификаты қаржы есептілігін дайындайтын, онымен жұмысжасайтын және Халықаралық қаржы есептілігінің стандарттарына (ХКЕС) сәйкес дайындалған қаржылық есептілік аудитін дайындайтын бухгалтерлер, қаржыгерлер мен аудиторларға арналған.

CMA сертификаты (Certified Management Accountant) корпоративтік қаржы, басқарушылық есеп және қаржылық басқару саласындағы мамандарға беріледі. Мақсатты аудитория экономистер, жоғары және орта буын басшылары, бухгалтерлер, қаржыгерлер болып табылады.

CIA (Certified Internal Auditor) сертификаты - ішкі аудит мамандары үшін халықаралық танылған сертификат.

CPA сертификаты (Certified Public Accountant) - бухгалтерлік есеп, аудит және салық бойынша мамандар үшін бухгалтерлік есеп және қаржы саласындағы беделділердің бірі.

CFA сертификаты (Chartered Financial Analyst) - әлемдегі алтын стандарт және қаржылық салымдардағы жоғары сапа белгісі. Бұл сертификат қаржы директоры мен аналитиктеріне, қор нарығы саласындағы мамандарға, инвестициялық және корпоративтік қаржыға арналған.

CIMA сертификаты (Certified Investment Management Analyst) - қаржы, басқару және бухгалтерлік есеп саласындағы мамандарға арналған орыс-британдық біліктілік.

Халықаралық тәжірибеде кәсіби бухгалтерлер мен аудиторларды аттестациялауға арналған бірнеше бағдарламалар бар. Бұл бағдарламалар АССА (Ұлыбритания), CPA (АҚШ), CGA (Канада) және т.б. сияқты бағдарламалар. Олардың көпшілігі Халықаралық бухгалтерлер федерациясының талаптарын қанағаттандырады және ағылшын тілінде сөйлейтін көптеген елдерде танылады. Алайда, осы елдерде тілдік тосқауыл мен емтихандарды тапсыруға байланысты жоғары шығындардың арқасында бұл бағдарлама Қазақстанда да, Достастық елдерінде де (ТМД) дамыған жоқ.

Қазақстандағы білім беру нарығында бүгінгі күні бірнеше сертификаттау бар, олардың әрқайсысының өзінің нақты артықшылықтары бар.

Сондықтан CAP сертификаты фундамент болып табылады, оны тіпті бухгалтерлік -экономикалық университеттердің соңғы курс студенттері де өтуі мүмкін.

Бұл сертификаттаудан кейін, күрделі деңгейдегі сертификаттау бойынша дайындық тренингтерін меңгеру оңайырақ.

Қазақстан Республикасында CIPA, DipIFR-RUS (Халықаралық қаржылық есеп бойынша диплом), Қазақстан аудиторлар Республикасының сертификаттауға дайындау, «кәсіби бухгалтер» (ұлттық сертификаттау) атауын иемдену үшін емтиханға дайындық, Certified Professional менеджері CFD, кәсіби ішкі аудиторы сияқты сертификаттары таралған.

Сертификаттау CIPA - ЕССАА-ға мүше ұйымдардың барлығы үшін, 11 елдегі бухгалтерлер мен аудиторларға арналған Халықаралық қаржы есептілігінің стандарттарына (ХҚЕС) негізделген бірыңғай сертификаттау бағдарламасы.

CIPA бағдарламасының емтихандары қатысушы елдердің әрқайсысы үшін жеке қалыптасатын және ұлттық заңнама мен салық салу негізінде құрылған тәртіптік салықтар мен заңдарды қоспағанда, барлық қатысушы елдер үшін бірыңғай болып табылады. Бұл сертификаттау міндетті емес.

Екі деңгейлі CIPA сертификаттау:

Бірінші деңгей - CAP (Certified Accounting Practitioner: сертификатталған бухгалтер-практик) - қарапайым бухгалтерлер, кішігірім компаниялардың бас бухгалтерлері үшін жарамды.

Бұл сертификаттың иесі кәсіби бухгалтер емес. ҚЕХС бойынша қаржылық есептіліктің негіздерін білетін, басқарушылық бухгалтерлік дағдыға ие және Салық және Заң пәндері туралы жеткілікті білімі бар бухгалтер.

Екінші деңгей - CIPA (Certified International Professional Accountant: сертификатталған халықаралық білікті бухгалтер) - ірі компаниялардың бас бухгалтерлері және аудиторлық ұйымдардың мамандары үшін артықшылық береді.

CIPA сертификатының иесі ҚЕХС негізінде қаржылық есептілік пен есеп беруді, басқарушылық бухгалтерлік есеп пен қаржы менеджменті және аудитті терең біледі.

ДипИФР курсы бойынша халықаралық қаржылық есептілік стандарттары бойынша диплом - тек ТМД елдері үшін Ұлыбританияның Сертификатталған бухгалтерлер қауымдастығымен (ACCA) құрылған жаңа біліктілік болып табылады. Бүгінгі таңда біз ТМД елдерінің белсенді интеграция және әлемдік экономиканың байланысты ACCA DipIFR танымал тұрақты артуын айта аламыз.

Бүкіл орыс тілді ACCA DipIFR бағдарламалары арнайы ТМД елдері мамандары үшін арналған. Күмән жоқ, бүгін Тәуелсіз Мемлекеттер Қоғамдастықта ҚЕХС DipIFR курстарын өткісі келетін және жоғары білікті бухгалтерлер көп жұмыс істейді. Олардың басым көпшілігі мұны ағылшын тілінде емес, орыс тілінде оқығысы келеді. Осы санаттағы адамдар үшін ACCA DipIFR (rus) бағдарламасы әлемдік тәжірибеде қабылданғандай, бухгалтерлік және қаржылық есептерді әлемдік стандарттарға сай қалай ұстауды үйренудің тамаша мүмкіндігі болып табылады. DipIFR курстары сізге компанияның салықтарын оңтайландыру жолдарын түсінуге көмектеседі.

ICFM бағдарламалары (Ұлыбритания) ең алдымен қаржылық менеджерлер, директорлар және қаржы менеджментіндегі барлық мамандар

үшін жасақталған.

ISPM бағдарламасы үш деңгейден тұрады. Бұл деңгейлер білім мен тәжірибенің әртүрлі деңгейі бар пайдаланушылар үшін пайдалы етіп жасалған. Бағдарламаның соңына қарай қатысушы барлық білімі мен қаржылық менеджмент саласындағы мамандар үшін қажетті білімді меңгереді: «Professional Financial Manager» («Кәсіби қаржылық менеджері»), «Certified Financial Manager» («сертификатталған қаржы менеджері»), «Certified Financial Director» («Сертификатталған CFO») .

Ұлыбритания ICFM желісі ұсынатын қосымша біліктілік ішкі аудит мамандарына арналған:

- кәсіби ішкі аудитор - бірінші деңгей,
- сертификатталған кәсіби ішкі аудитор - екінші деңгей,
- «Кәсіби бухгалтер» дипломы кейіннен емтихан тапсырады. Бұл

қоғамдық мүддесі бар компаниялар бас бухгалтерлерден талап ететін ең танымал аттестация болып табылады.

Аудиторлық қызметпен айналысқысы келетін адамдар сертификаттаудан өтіп, қажетті емтихандарды тапсырғаннан кейін олардың біліктілігін бекітеді.

Қазақстан Республикасында он жыл бұрын дерлік бухгалтерлік жазбаларды халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына (ҚЕХС) сөзсіз аудару және қаржылық есептілікті дайындау жарияланды.

Қазақстанда ХҚЕС әдісі қарапайым және бірегей емес еді. ҚЕХС-на өту үшін мемлекеттік бағдарлама қабылданды, министрліктер мен ведомстволарға тиісті материалдарды әзірлеу бойынша нұсқаулар берілді. Оларды жүзеге асырудың нәтижелері ешкімге белгісіз (Қаржы министрлігі жүргізген жұмыстың кейбір нәтижелерін қоспағанда).

Стандарттар болмаған кезде олардың қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар ресми түрде жарияланды. Шоттардың басты жоспары жойылды, стандартты шот картасы екі рет өзгерді, ХҚЕС-ын ағылшын тілінен ресми аудармасы болмады. Ақырында, ҚЕХС заңнамалық деңгейде қабылданды, ХҚЕС-тың синопсисі - NFA енгізілді. Бірнеше жылдар бойы күшіне енген 2006 жылғы ХҚЕС ресми аудармасы пайда болды. Қазіргі уақытта біз 2011 жылғы ҚЕХС қолдануға тиіспіз. ХҚЕС негізінен дамушы жүйе болып табылады. Уақыт өте келе, салыстырмалы түрде тұрақты болғанда, бұл стандарттар бүкіл әлемде қолданылатыны анық. Бірақ бұл ұзақ мерзімді және елеулі дайындықты талап етеді, оның қазіргі уақытта және болашақта Қазақстанда болмауы бухгалтерлік есепке әсер етеді. Есепке алынбаған ағымдағы жағдайды түсіндіретін болсақ бізде бұндай дайындық болмады және алдын-ала қарастырылмаған.

Нәтижелері әсерлі көрінеді. Қоғамдық мүдделер ұйымдары мен ірі кәсіпкерлік субъектілері ҚЕХС-қа ауыстырылды, еншілес ұйымдар бар компаниялар шоғырландырылған қаржылық есептілікті міндетті түрде жасауы қажет. Кәсіби бухгалтерлік ұйымдардың институты дамып келеді, кәсіби бухгалтерлерді ұлттық сертификаттау жұмыс істей бастады. ҚЕХС шағын бизнес субъектілерін қамтиды, олар мемлекеттік секторға енеді.

Өзін-өзі тексеруге арналған сұрақтар

1. ACCA DipIFR (Rus) сертификаты.
2. CMA сертификаты (Certified Management Accountant)
3. CIA (Certified Internal Auditor) сертификаты
4. CPA сертификаты (Certified Public Accountant)
5. CFA сертификаты (Chartered Financial Analyst)
6. CIMA сертификаты (Certified Investment Management Analyst)

Қолданылған әдебиеттер тізімі:

1. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник/ М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 592 с.
2. Я.В. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004, 272 с.
3. Орлов М. П., Крейнина Е.В. О концепции бухгалтерского учета. – Бухгалтерский учет, 3, 2005 – 340 с
4. Назарбаев Н.А. Казахстан-2050.
5. Постановление Кабинета министров от 29 декабря 1992 №1098 “О государственной программе Республики Казахстан по перестройке статистики, первичного и бухгалтерского учета в народном хозяйствен.
6. Указ Президента Республики Казахстан “О государственной программе развития и совершенствования бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан на 1998-2000 годы” от 28 января 1998 года №3838.
7. Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года №304-І “Об аудиторской деятельности” (внесены членения и дополнения Законами от 18.12.00г. № 128-І. от 15.01.01 г. № 139-ІІ, от 02.03.01 г. № 162-11)
8. Дюсембаев К.Ш., Егембердиева С. К., Дюсембаева З.К. Аудит и анализ финансовой отчетности. Алматы, 2000.
9. Айтжанова Ж.Н. Основные тенденции развития бухгалтерского учета в Казахстане Палата налоговых консультантов Республики Казахстан.
10. Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І. Об аудиторской деятельности (с изменениями и дополнениями по состоянию на 05.07.2011 г.)
11. Ажибаева З.Н. Аудит: Учебник. — Алматы: Экономика, 2004. — 527 с.
12. Нурсеитов Э.О. Аудит: Краткое руководство. — Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2011. — 236 с.
13. Ержанов М.С. Аудит-1. Учебник. — Алматы: Бастау, 2005. — 382 с.
- Абленов Д.О. Профессиональный аудит: Учеб. пособие. — Алматы: Экономика, 2008. — 557

Тесттік сұрақтар

1. Жұмыстардың авторлары «Азиялық дағдарыс: себептері мен сабақтары». (Алматы, 2000), «АҚШ-тың өнеркәсіп өндіріс құнын есепке алу»

- A) М.Бутин
- B) Л. Амин
- C) С. Левин
- D) Е. Тулегенов
- E) Сатубалдин С

2.Радостовец Виктор Константинович бірнеше жыл бойы басқарған

- A) Есеп әдістемесі комитеті
- B) Бухгалтерлік есеп әдіснамасы департаменті
- C) Комитет шоты қызметі
- D) аудиторлық комитет қаржыландыру
- E) Комитет әдістемесі

3. Қазақстандық ғалымдардың кімі экономиканың көшу үшін бухгалтерлік есептің принциптері дамыған?

- A) Л. Амин
- B) В.Радостовец,
- C) С. Левин
- D) Е. Тулегенов
- E) К. Дюсенбаев

4.Қазақстан нарықтық экономика тұрғысының анықтамасы қашан құрылды?

- A) 1991
- B) 1992
- C) 1993
- D) 1994
- E) 1995

5. Н. Naribaev қай еңбектің авторы болып саналады

- A) Қазақстан Республикасының «аудиторлық қызмет туралы»
- B) «шотына қазіргі заманғы нысандарын дамыту»
- C) «Басқарушылық есеп»
- D) «Аудит және талдау»
- E) «Қаржылық есеп»

6.Сатубалдин С.С қай университетте оқыды?

- A) МГИМО
- B) ВШЭ
- C) ЕНУ
- D) КазГУ
- E) МГУ

7. Қазақстан, Халықаралық экономикалық академиясы «Еуразия» мүшесі, Ұлттық ғылым академиясының, Қазақстан, атағы жеңімпазы ғылым мен техниканың еңбек сіңірген қайраткері, академик «XXI ғасырдың көрнекті ойшылы». «Айдаһар» және «жолбарыстар» сияқты кітаптар авторы

- A. Б.Ш Алтаев
- B. А. Ержанов

С. С. Сатубалдин
D. M.C Ержанов
Е. Э.О Нурсеитов

8. Қай жылы «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» ҚР Заңының жаңа редакцияда қабылданды?

- A. 2004г
- B. 2005г
- C. 2006г
- D. 2007г
- E. 2008г

9. Экономика ғылымдарының докторы, профессор, Қазақстан Республикасы Ұлттық ғылым академиясының академигі, 530 р 300 ғылыми мақалалар жалпы көлемін жариялады, 30 кітаптар мен монографиялар, 15 кітапшалар

- A) Н. Нарисбаев
- B) Л. Амин
- C) С. Левин
- D) Е. Тулегенов
- E) К. Дюсенбаев

10. «Қаржылық есеп» (Алматы, 2009), «Басқарушылық есеп» (Алматы, 2008) сияқты: кітаптардың авторы.

- A) К. Кеулемжаев
- B) Л. Амин
- C) С. Левин
- D) Е. Тулегенов
- E) К. Дюсенбаев