

### **Сущность и составляющие аудиторских услуг**

Под аудиторскими услугами в рамках осуществления аудиторской деятельности подразумеваются смежные услуги, которые разрешается оказывать аудиторам (аудиторским организациям) кроме проведения собственно аудиторских проверок [Пятенко, с.39]. При этом в примерный перечень сопутствующих аудиту услуг, согласно содержанию положений «Международных стандартов (правил) аудиторской деятельности» [МСА], могут быть включены следующие группы:

- услуги в области составления счетов, бухгалтерского учета, ревизий и налогообложения (где важное место занимают консультативные услуги в области налогообложения);

- консультативные услуги по вопросам управления коммерческой деятельностью (включая консультативные услуги по управлению маркетингом, трудовыми ресурсами, производством, по связи с общественными организациями, по руководству проектами и пр.);

- услуги в области образования;

- услуги, связанные с деятельностью по использованию компьютерной техники и информационных технологий<sup>1</sup>.

Необходимо отметить, что фактически большая часть из вышепредставленных услуг по своей природе носит консультативный характер. В этой связи в контексте рассмотрения сущности аудиторских услуг необходимым является исследование понятия «консалтинг» или «консультирование», неотъемлемо сопровождающего аудиторскую деятельность как в научно-теоретическом, так и практическом плане.

Подчеркнем тот факт, что, как и в отношении аудита, и аудиторской деятельности, в современной науке и практике, как показывает проведенный нами анализ, существует достаточно широкий спектр терминологических определений понятий «консалтинг» или «консультирование», характеризующих их сущность. При этом одно из наиболее распространенных определений сводится к тому, что консалтинг представляет собой процесс предоставления специалистом своих особых знаний, навыков и опыта в системе его клиента<sup>2</sup>. Таким образом, ключевыми в контексте данного определения сущности консалтинга выступают субъект-субъектные отношения между клиентом и внешним специалистом, в рамках которых последний делает доступным для организации свои знания и опыт. Этот подход отличается от процесса предоставления, например, своих

---

<sup>1</sup> Более подробно см.: Ендовицкий Д.А., Панина И.В. Международные стандарты аудиторской деятельности (Положения и комментарии). – М.: изд-во журнала «Юнити», 2009. – С.115-116.

<sup>2</sup> Более подробно см.: Markham C. Practical Management Consultancy. – L.: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2007. – P.10.

знаний, навыков и опыта линейным руководителем, находящимся в определенной системе отношений найма труда.

Между тем, нужно отметить, что в современной зарубежной науке существуют также и другие содержательные определения понятия консультирования<sup>3</sup>. В связи с этим, как и с содержательным терминологическим определением аудита, в данном случае можно выделить два основных методологических подхода к трактовке данного процесса. Первый из них представляет собой функциональный взгляд на процесс консультирования. В качестве примера здесь можно привести мнение зарубежных исследователей Ф.Стееле, П.Блока, определяющих консультирование как любую форму оказания помощи в отношении содержания, процесса или структуры задачи или серии задач, при которой консультант сам не отвечает за выполнение задачи, но помогает тем, кто ответствен за данный процесс [цит.по: Kubr, с.34; Block, с.22].

В контексте второго методологического подхода консультирование рассматривается как особая профессиональная служба, отличающаяся рядом определяющих характеристик, в совокупности характеризующих качество ее осуществления. Так, например, по мнению исследователей Л.Грейнера и Р.Метцгера, «консультирование - это консультативная служба, работающая по контракту и оказывающая услуги организациям с помощью специально обученных и квалифицированных лиц, которые помогают организации-заказчику выявить управленческие проблемы, проанализировать их, дают рекомендации по решению этих проблем и содействуют, при необходимости, претворению в жизнь решений» [Greiner, с.7]. Аналогичные определения, как показывают наши исследования, в настоящее время используются профессиональными ассоциациями консультантов по вопросам управления в Великобритании, США и других зарубежных странах, а также отдельными консультационными фирмами, предоставляющими аудиторские услуги.

На наш взгляд, рассматривать данные методологические подходы как взаимоисключающие или существующие в отдельности в современной науке и практике на актуальном этапе развития института аудиторской деятельности в мире, в том числе в Казахстане, представляется нецелесообразным, в связи с этим данные два подхода мы рассматриваем как взаимодополняющие.

Между тем, необходимо отметить, что, как показывает проведенное нами исследование теоретических источников, в настоящее время в науке существует также и достаточно диаметральной рассмотренным выше положениям научная точка зрения, заключающаяся в том, что термин консультирование не может быть содержательно определен. Подобной точки зрения, например, придерживается Аризонское общество сертифицированных профессиональных бухгалтеров (США)<sup>4</sup>. Однако нам

---

<sup>3</sup> Более подробно см., в частности: Management Consulting: A Guide to the Profession / Ed. by M. Kubr. - International Labour Office, Geneva, 2006.

<sup>4</sup> Более подробно см.: HandBook of Management Consulting Services/ Barcus S.W., Wilkinson J.W. - McGraw-Hill, 2005.

данного рода мнение представляется не совсем корректным и чрезмерно радикальным, с научной точки зрения, ввиду того, что большинство исследователей и представителей официальных органов в настоящее время предлагает достаточно широкий спектр определений данного понятия.

Представляется целесообразным выделить некоторые характерные черты аудиторских услуг - консультирования. Прежде всего, оно представляет собой профессиональную помощь менеджменту. И как основное занятие, и как временная техническая услуга консультирование обеспечивает профессиональные знания и навыки, касающиеся практических проблем управления [Пятенко, с.40]. Безусловно, менеджеры должны обладать такими же знаниями и опытом, однако привлечение сторонних лиц в данных условиях оправдано потому, что консультанты, сталкивающиеся с множеством меняющихся обстоятельств, умеют распознавать общие тенденции и причины проблем, имея высокую вероятность найти нужное решение, и действуют как связующее звено между теорией и практикой управления<sup>5</sup>.

Другой отличительной чертой аудиторских услуг – консультирования является тот фактор, что в соответствии с мировой практикой, консультанты выступают как совещательная служба, то есть используются не для того, чтобы руководить организацией или принимать ответственные решения от имени менеджмента. Консультанты выступают в качестве советников, не обладающих властью принимать решения об изменениях и претворять их в жизнь, и отвечают лишь за качество рекомендаций в соответствующей профессиональной области, тогда как клиенты несут всю ответственность, проистекающую из принятия совета [Kubr, с.33].

Кроме того, консультирование является независимой службой<sup>6</sup>, в соответствии с чем консультант должен иметь возможность оценивать любую ситуацию, высказывать суждение и предлагать объективные рекомендации относительно того, что следует делать клиенту, не задумываясь о том, как это могло бы повлиять на его собственные интересы.

И, наконец, следует подчеркнуть, что при всех широких возможностях, эффективности и целесообразности консультирования, оно не является, как и аудит, средством определяющего решения существующих проблем. В практических условиях существуют обстоятельства, когда консультирование не может оказать уже какой-либо значимой помощи, а если помощь еще и возможна, то для эффективного консультирования в этих условиях требуется сложная, систематическая и добросовестная работа, основанная на анализе объективных фактов и поиске творческих, но выполнимых решений.

Необходимо отметить, что подобный подход, по мнению специалистов, возможен при подготовке тех или иных аналитико-исследовательских материалов, однако на практике оказывается, что у многих из данных услуг

---

<sup>5</sup> Более подробно основные причины приглашения аудиторов и консультантов анализируются нами в следующем подразделе в контексте рассмотрения содержания аудиторской деятельности.

<sup>6</sup> В данном контексте выделяется финансовая, административная, политическая и эмоциональная независимость.

присутствует своя специфика. Кроме того, многие из подобных услуг не являются разрешенными для аудиторских организаций. Поэтому в рамках настоящей работы речь идет о видах услуг, которые обычно оказывают аудиторско-консультационные фирмы, в первую очередь управленческом консультировании, финансовом анализе, консультациях по вопросам бухгалтерского учета и оптимизации налогообложения.

Таким образом, необходимо констатировать тот факт, что термины «аудиторские услуги» и «консультационные услуги» в теории и практике современной аудиторской деятельности практически используются как синонимы, при этом первое понятие подразумевает консультационные услуги, сопутствующие аудиту.

На наш взгляд, именно для данных категорий услуг существует некое ядро общих проблем и способов их преодоления, связанное с организацией работы и взаимодействием с клиентом, причем некоторые из данных проблем имеют общий характер и, безусловно, касаются консалтинговых услуг всех видов.

Подчеркнем тот факт, что при многих общих составляющих работы аудитора и консультанта существуют определенные качественные различия между ними. Так, содержательная сторона работы аудитора в основном сводится к проверке соответствия чего-либо определенной норме, а содержание деятельности консультанта в большей степени связано с рекомендациями, что следует делать в той или иной ситуации. Хотя необходимо отметить, что значительная часть казахстанских потребителей аудиторско-консультационных услуг еще только начинают осознавать эти различия.

В соответствии с общемировой практикой аудиторская деятельность в Казахстане уже значительно более регламентирована и стандартизована, чем консультационная. У консультантов нет обязанности придерживаться тех или иных процедур в ходе работы, более того, практически не присутствует даже регламентация обязанности ориентироваться на те или иные профессиональные стандарты. Таким образом, фактически консультант имеет возможность соблюдать лишь те правила, которые соответствуют его собственным понятиям профессионализма.

Однако, с точки зрения ключевых факторов качественного осуществления своей деятельности следует отметить достаточно большое количество схожих факторов как в деятельности аудиторов, так и консультантов. Наиболее общий комплекс проблем в данной области связан с тем, что, как показывает опыт многих сфер хозяйствования, успешный производственный процесс представляет собой необходимое, но недостаточное условие процветания организации в современных рыночных условиях. После становления отрасли решающим фактором ее дальнейшего развития становится четкая организация всех ключевых аспектов бизнеса. Для выживания и развития необходимо освоение базовых принципов организации и ведения бизнеса именно в данной отрасли.

Следует заметить, что в зарубежной науке проблемы организации аудиторско-консультационной деятельности, как и вопросы взаимодействия с аудиторами и консультантами, сегодня являются предметом многочисленных исследований. Однако подобные работы пока в недостаточном количестве переведены как на русский, так и на казахский языки. При этом крупномасштабных отечественных исследований подобного типа еще практически не было осуществлено: в этой области в большинстве опубликованы лишь работы, освещающие отдельные аспекты указанных выше проблем. В любом случае несомненно, что работа в данном направлении, должна активно развиваться с учетом растущих потребностей формирующегося национального рынка аудиторско-консультационных услуг, причем аудиторские услуги в данном контексте следует воспринимать как консультационные услуги, сопутствующие аудиту.

*Термины «аудиторские услуги» и «консультационные услуги» в теории и практике современной аудиторской деятельности практически используются как синонимы, при этом первое понятие подразумевает консультационные услуги, сопутствующие аудиту. При многих общих составляющих работы аудитора и консультанта существуют определенные качественные различия между ними. Так, содержательная сторона работы аудитора в основном сводится к проверке соответствия чего-либо определенной норме, а содержание деятельности консультанта в большей степени связано с рекомендациями, что следует делать в той или иной ситуации.*

