

Модификация методологических основ и функций аудиторской деятельности в Республике Казахстан

Методологические проблемы обеспечения аудиторской деятельности в рамках отдельных государств как субъектов регулирования данного процесса приобретают в сегодняшних условиях глобализации и научно-технического прогресса особую важность. Не исключением в ряду данных стран является и Республика Казахстан как государство, активно внедряющее в практику аудиторской деятельности передовые мировые инновации. Так, Казахстан стал одной из первых стран Содружества независимых государств (СНГ), которая объявила о введении в действие стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, взяв курс на разработку Национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности (1995 г.) на базе МСФО. В 2002 г. Казахстаном был сделан передовой шаг в принятии МСФО в полном объеме для определенных организаций в установленные сроки. Кроме того, Казахстан одним из первых в СНГ принял Закон об аудиторской деятельности, который ввел понятие стандартов аудита. В результате, по отчетам международных организаций, Казахстан в настоящее время имеет более современный бухгалтерский учет и аудит среди стран СНГ [1].

Наличие достоверной методологической информации и методологического инструментария, их оперативное обновление на современном этапе позволяет повысить эффективность использования кадровых ресурсов в сфере аудита и непосредственного процесса осуществления аудиторской деятельности, дает возможность оценивать и прогнозировать условия его наиболее результативного осуществления [2], что в особенности актуализирует данную проблему для современного аудиторского рынка Республики Казахстан в контексте деятельности его отдельных объектов.

Рынок аудиторско-консалтинговых услуг в Республике Казахстан начал свое формирование на рубеже 80-90-х годов и в настоящий момент

превратился в общепризнанную отрасль хозяйства. Серьезные изменения в этой связи в настоящее время претерпевают в республике как общие методологические основы аудиторской деятельности, так и в их рамках вопросы процедурно-функционального, технологического, экономического, внутриуправленческого характера, маркетингового обеспечения в аудиторско-консультационном бизнесе. Насущной необходимостью с учетом модификации общих методологических основ, формирование которых находится в Республике Казахстан, по нашему мнению, еще на стадии экстенсивного развития, при этом выступает разработка более узкоспециализированных и частных методик деятельности, применимых в условиях национального рынка к отдельным видам аудируемых объектов, различной отраслевой специфике и другим аспектам. Важнейшую роль в этом играет эволюция и развитие национальной рыночной экономики, сотрудничество со странами ближнего и дальнего зарубежья. В то же время подобное разностороннее воздействие на национальные методологические основы, проблема недостаточной определенности правового статуса МСФО и МСА в Республике Казахстан, ставящие под сомнение правомерность их применения и законность действующих систем учета и отчетности на их основе, начиная с 2003 г., а методологии применения МСА при аудиторских проверках, начиная с 1995 г., в ряде случаев создает ситуацию конфликта и наложения различных методик в попытке их инкорпорирования как в отечественную нормативно-правовую, так и методическую системы, необходимость дублирующих проверок одного и того же объекта одновременно зарубежной и национальной аудиторской компанией [3]

Одной из основных концептуально-методологических проблем аудиторской деятельности в Республике Казахстан в условиях актуального этапа развития национального рынка аудиторско-консультационных услуг применительно к отдельным объектам, на наш взгляд, является неопределенность функций, принципов аудита и динамики формирования отдельных методических составляющих (этапов) как в общеконцептуальном

плане, так и в конкретных частных случаях работы над типовыми проектами, что создает значимые научно-практические проблемы при формировании методики аудиторско-консультационной деятельности в целом и ее частных случаев применительно к различным видам аудируемых объектов, конкретизированному определению объемов аудита¹ объектами данного рынка в различных отраслях деятельности.

В данном контексте еще раз подчеркнем тот факт, что в процессе аудита, в особенности в условиях развивающегося рынка, необходимым является применение современных научных способов, методических приемов и процедур аудита с учетом их обязательной адаптации к национальным условиям. Применение конкретных методологических структурных составляющих, безусловно, зависит от целей аудита, стоящих перед ним задач и выполнения функций. Далее мы считаем целесообразным дифференцировать и структурировать в обобщающем плане ключевые функции, принципы, аспекты динамики (этапы развития) и другие составляющие методологии аудита применительно к деятельности отдельной аудиторской компании, функционирующей в условиях национального рынка аудиторско-консультационных услуг в Республике Казахстан на современном этапе его развития, с учетом возможности дальнейшей адаптации сформулированной нами структуры отдельными объектами – участниками рынка под различные типовые специализированные проекты и условия. При этом следует отметить, что содержательное представление данного рода методики, должно, на наш взгляд, найти свое обязательное отражение в стандартах аудиторской деятельности как внешнего, так, прежде всего, внутреннего характера.

¹ Под **объемом аудита**, согласно сложившейся практике в данной отрасли деятельности и основываясь на исследованиях Н.Н.Хорохордина, В.М.Бодяко [4] и др., нами понимается совокупность аудиторских процедур, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при конкретных обстоятельствах. При этом аксиоматически предполагается, что данные процедуры, необходимые для проведения аудита, определяются аудитором/аудиторской компаний с учетом принятых законов и других нормативно-правовых актов, действующих на территории страны, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности компании и профессиональных аудиторских объединений, членом которых является /субъект.

Обратимся к выявлению основополагающих на данном этапе развития национального рынка аудиторско-консультационных услуг функций в контексте методологии аудита для отдельно действующего объекта рынка.

В первую очередь, отметим, что одной из главных функций в рамках формирования методологии аудита в контексте отдельно действующего объекта рынка аудиторско-консультационных услуг является *верификация* [4]. Информация систем учёта, планирования и других экономических систем и аспектов, подвергаемых аудиту, носит условно точный характер. Для качественного проведения аудита аудиторской компании необходимо иметь отработанную методику получения и оценки данных, позволяющих вскрыть причины возникновения отдельных фактов хозяйственной жизни и других аудируемых аспектов, выявить их существенные свойства и установить закономерную связь/противоречие между ними. Именно такая информация и наличие методики/технологии ее получения и интерпретации может стать основой для формирования научно обоснованных аудиторских заключений соответствующей отчетности – как финального этапа аудиторской деятельности.

Другой важной функцией в качестве одной из составляющих методологии аудита, по нашему мнению, сформированному на исследованиях методологии аудита в странах СНГ и Балтии С.В.Фабер [5], должна стать *информационная функция*. Эта функция обеспечивает функционирование системы сбора и затем эффективного обмена достоверной, уместной и содержательной специализированной информацией на всех уровнях организационной структуры аудиторской организации и ее менеджмент. Информационная функция и функция верификации тесно взаимосвязаны, так как они обусловлены самой сущностью аудиторской деятельности и обеспечивают достижение его целей и задач в системе внутреннего управления аудиторской компанией и внешней результативной реализации осуществляемой деятельности.

Значимую роль для анализируемой нами методологии аудита играет еще одна функция – *аналитическая*, которая позволяет в процессе осуществления специалистами компании аудиторской деятельности осуществлять результативный комплексный производственно-хозяйственный, инвестиционный и финансовый анализ полученной информации, предполагает владение ими соответствующими методиками обработки данных, умениями и навыками их модернизации и адаптации под различные условия. Аналитическая функция имеет тесную связь с информационной, а также еще одной функцией – *документационной* или функцией документирования [6]. Данная функция предполагает наличие и рациональное использование компанией и ее подразделениями совокупности методик и систем подготовки, использования, сбора и хранения рабочих документов и материалов, подготавливаемых аудитором компании и для них, либо получаемых и хранимых аудитором в связи с проведением аудита в рамках различных проектов и других сопутствующих действиях: при планировании аудита, при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы, для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора, для фиксирования доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с международными стандартами аудиторской деятельности. Данные методики и системы могут предполагать работу с данными, зафиксированными на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Одной из ключевых функций в рамках методологии аудита в контексте отдельного объекта специализированного рынка является проектно-методическая функция [7]. Она связана с методикой подготовки и реализации компанией и ее отдельных подразделений аудиторских проектов, методических рекомендаций, положений и других документов внутренней регламентации.

Следует также выделить функцию *планирования*, а также функцию *проведения аудита или осуществления аудиторской деятельности*, содержательное обоснование которых, заключающееся в определении, использовании, возможностях адаптации и модернизации аудиторской компанией совокупности методик для реализации данных процессов в контексте отдельных проектов, отраслей и различных условий внутреннего и внешнего характера, на наш взгляд, не нуждается в дополнительных разъяснениях.

Контролирующая функция подразумевает наличие и создание условий для эффективной реализации контроля надлежащего документирования аудиторских доказательств на всех этапах деятельности компании и ее подразделений, текущий контроль за работой аудиторов-исполнителей, систему проверки результатов работы руководителями, систему сотрудничества, эффективного разделения обязанностей, разработки необходимых научно-теоретических и методологических основ ее деятельности и обзора эффективности аудиторской деятельности компании в рамках ее отдельных проектов и в целом и другими аспектами. Таким образом, контролирующая функция тесно связана со всеми другими выделенными нами функциями, в первую очередь, *экономико-управленческой*, которая обеспечивает наличие и эффективное функционирование в аудиторской компании системы внутреннего управления (менеджмента), внутрифирменного взаимодействия, взаимодействия с партнерами и бюджетирования на всех уровнях организационной структуры, а также в рамках реализации отдельных проектов компании.

Среди важных функций, на наш взгляд, следует также *выделить нормативно-правовую функцию* [4], включающую в себя не только систему соответствия деятельности аудиторской компании национальному законодательству, действующим на территории страны нормативно-правовым актам, в том числе отраслевого характера, международным и

национальным стандартам и правилам аудиторско-консультационной деятельности, а также механизмы правовой защиты законных имущественных интересов собственников организации при возникающих спорах для обеспечения жизнеспособности и конкурентоспособности организации на профильном рынке. В этой связи данная функция тесно связана с *прогнозно-стратегической*, которая состоит из внутреннего и внешнего компонентов и определяет наличие у аудиторской компании совокупности методик, технологий, процедур и других механизмов, обеспечивающих, с одной стороны, планирование аудиторской деятельности и реализацию стратегии аудита в рамках отдельных проектов, отраслевой специфики и других условий, а с другой стороны – планирование и стратегическое развитие аудиторской компании на профильном рынке, маркетинг ее услуг и деятельности.

Кроме того, следует также выделить *техническую функцию*, которая заключается в обеспечении выделенных нами функций соответствующим техническим инструментарием (ЭВМ, специализированное программное обеспечение и т.д.) и наличии методик и технологий его применения в различных ситуациях.

Функция *прямой и обратной связи и кооперации* обеспечивает взаимодействие всех перечисленных функций и эффективность функционирования системы управления аудиторской компанией, результативность осуществляемой ею профессиональной деятельности и достижения необходимых результатов, согласованность взаимодействия менеджмента, всех подразделений и субъектов компании для достижения единых целей, определяющих ее деятельность.

Для эффективной реализации выделенных нами функций, составляющих методологию аудиторской деятельности в рамках функционирования отдельного объекта рынка аудиторско-консультационных услуг, определяющими являются также основополагающие принципы аудита, представляющие собой основные, исходные положения аудита как

науки и института и составляющие его структуру как организованной системы. Современное развитие бизнеса, сопровождающееся резким возрастанием роли и значения международной интеграции в сфере экономики, предъявляет новые требования к единообразию и прозрачности применяемых в разных странах принципов бухгалтерского учета и аудита. Именно единообразие принципов, на взгляд ряда экспертов [8], сегодня может стать тем ключом, который шире откроет двери к международной интеграции, особенно для Содружества независимых государств. Среди них, основываясь на общемировой, зарубежной и национальной теории и методологии, на наш взгляд, следует выделить такие, как: системность, целостность, законность, регулярность, функциональная независимость, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность и соответствие профессионального поведения, конфиденциальность, профессиональная этичность и честность, своевременность, целенаправленность и результативность, рациональность.

На ряде вышеназванных принципов мы считаем необходимым остановиться более подробно.

Понимание степени действительной реальности проверяемых объектов аудита зависит, прежде всего, от знания и понимания аудиторами компании принципов, с помощью которых эту реальность формируют. Большое значение имеет также знание требований к аудитору в различных условиях деятельности и в области различных специализаций, и последовательности осуществления основных процедур аудита в зависимости от специфики аудируемого объекта. К представителям управленческих структур аудиторских организаций предъявляются еще более высокие требования: определение объектов контрольного наблюдения и специализации в процессе аудита; высококвалифицированное проведение аудиторских проверок, контроль за их планированием, документированием и осуществлением; обеспечение роста авторитета аудиторов и аудиторских услуг на

национальном рынке; расширение сферы услуг в рамках отраслевой специфики и т.д.

Составляющими методологической основы аудита организации в целом и в рамках специфики отдельных проектов также должны стать не только основополагающие принципы, но и концепции деятельности в контексте стратегической функции. При разработке концепции, определяющей направление методологии и составляющей основу внутренних аудиторских стандартов в целом и в рамках специализированных проектов, следует учитывать требования к аудиту и аудиторам в условиях соответствующей специфики.

В процессе развития методологии аудита и ее основ в рамках отдельного объекта аудиторско-консультационного рынка Республики Казахстан особо важную роль, по нашему мнению, также играют последовательность действий и способ взаимодействия элементов. Развитие методологии аудита — это процесс, порождающий более сложные его формы из более простых составляющих. Этот процесс цикличен и носит многошаговый характер, который должен обеспечивать основы его дальнейшего саморазвития, расширения, модернизации за счет адаптации передового опыта. Развитие методологии аудита в рамках отдельного объекта преследует цели интеграции составляющих действующей методологии и ее составных частей, обуславливающих осуществление аудиторской деятельности компанией; качественных изменений в содержании и механизме методологии, системе контроллинга и саморазвития [9].

Вышеприведенный анализ дает нам более структурировано представить **модель** развертывания частных методологических случаев (под различные типовые специализированные проекты и условия) из общей **методологии** аудиторской деятельности отдельной аудиторской компании, функционирующей в условиях национального рынка аудиторско-

консультационных услуг в Республике Казахстан на современном этапе его развития (см. рисунок 1).

Структурно сформированная нами модель включает семь разделов. В 1 разделе зафиксирован процесс адаптации общей методологии деятельности компании, функций, принципов, концепций методологии к отдельным методологическим случаям в рамках реализации различных типовых проектов; во 2-й раздел включены составляющие методики согласования условий работы аудитора; в 3-м разделе представлены технические аспекты практического применения положений и подходов методики по сбору информации в рамках отдельного проекта; в 4-м разделе – представлены составляющие стратегии аудита; в 5-м разделе представлены практические аспекты проведения аудита; 6-й раздел раскрывает методику внутрифирменного контроля аудита; 7-й раздел – методику формирования мнения и подготовки отчетности по результатам аудиторской проверки.

Рекомендованное в настоящем исследовании развитие методики аудита в части специфики отдельных проектов, как уже было нами отмечено, должно найти свое обязательное отражение во внутрифирменных стандартах аудиторской компании. На рисунке 2 в качестве примера нами проиллюстрировано одно направление системы внутренней стандартизации, закрепляющее методологические основы и определяющее порядок переноса методик проведения аудита во внутренние стандарты компании.

Подчеркнем, что разработку внутренних стандартов в контексте соотнесения их с методологическими основами деятельности аудиторской компании целесообразно, на наш взгляд, вести по иерархической схеме. Иерархический принцип работает следующим образом. На основе применяемых компанией общеметодологических принципов создается частный методологический случай, на основе которого, в свою очередь,

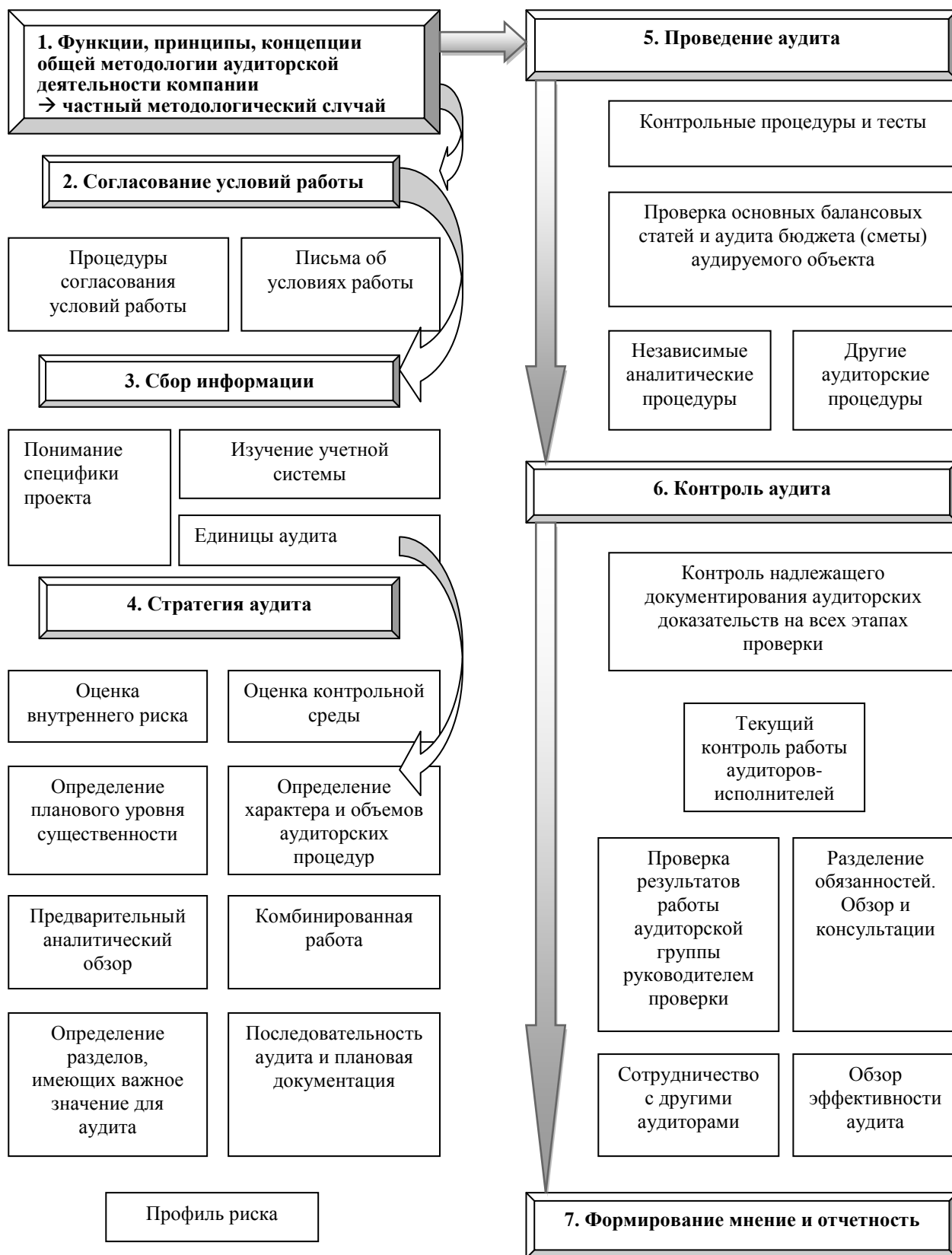


Рисунок 1 – Основные разделы модели развертывания частных методологических случаев из общей методологии аудиторской деятельности отдельной аудиторской компании, функционирующей в условиях

национального рынка аудиторско-консультационных услуг в Республике
Казахстан на современном этапе его развития



Рисунок 2 – Частный пример соотнесения методик аудиторской деятельности компании со внутрифирменными стандартами аудиторской деятельности

формируется основной ("базовый") стандарт, описывающий общие принципы и подходы. Далее общие принципы конкретизируются в стандартах-приложениях для различных объектов стандартизации (по различным классификационным признакам).

Возвращаясь к методологическим основам аудиторской деятельности в рамках действия отдельной компании в завершение следует подчеркнуть тот факт, что стратегически направленная на эффективный результат динамика (развертывание этапов) методологии аудита, на наш взгляд, в рамках отдельной аудиторской организации может проходить в своем развитии несколько этапов:

1) изучение существующей общей и частной (в рамках отдельных проектов, отраслевой специализации и др. условий) методологии аудита аудиторской организации, контроль и оценка ее эффективности;

2) диагностика организационных, методических, технических и результативных аспектов действующей общей и частной (в рамках отдельных проектов, отраслевой специализации и др. условий) системы аудиторской деятельности в организации;

3) определение предпосылок развития, модернизации методологических основ, условий и возможностей апробации и внедрения методологических инноваций;

4) разработка проекта организации развития, модернизации методологических основ, внедрения методологических инноваций;

5) внедрение.

В связи с тем, что, аудиторско-консультационный рынок Республики Казахстан представлен сегодня широким спектром различных специализированных компаний, осуществляющих данного рода деятельность, можно также выделить типологизацию данных компаний на основе эволюции профильного рынка и методологические особенности предоставления аудиторских услуг в различных типах аудиторско-консультационных фирм в республике.

Список литературных источников:

1. Отчет Всемирного Банка о соблюдении стандартов и кодексов (РОСК) в Республике Казахстан (май 2007 г.)// Юрист Он-лайн. - 2008. - URL: http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?doc_id=30141127
2. Суглобов А.Е. Методологические и организационные основы проведения аудита. - М.: Экономистъ, 2008, с.12
3. Скала Н.В., Скала В.И. Проблемы применения МСФО и МСА в национальной системе учета Республики Казахстан// Институт проблем предпринимательства. - 11.08.2009. - URL: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=006764>
4. Бодяко В.М. Аудит некоммерческих организаций: ассоциаций, союзов: Дисс... канд.экон.наук. - М., 2007.
5. Фабер С.В. Законодательное и нормативное регулирование аудиторской деятельности в странах СНГ и Балтии/ В сб. публикаций Ялтинской конференции стран СНГ и Балтии "Аудит и Консалтинг" - (декабрь 2003 г.). - URL: http://www.gAAP.ru/biblio/gAAP-ias/compare_rus2/049.asp
6. Кох Д.: Рынок аудиторских услуг в СНГ в ближайшие годы будет активно расти (экспертная оценка Deloitte 2009)// Бухгалтеру.Ru. - 2009. - URL: <http://www.bugalteru.ru/interview/audit/19312/>
7. Мамлеев Э.Х. Новеллы законодательства об аудиторской деятельности / Республика Казахстан// Руфдаудит. - 17.03.2009. - URL: http://www.rufaudit.ru/rusauditnews/?r730_id=1060 Руф 2005, с.21
8. Мамлеев Э.Х. Материал к выступлению на II Международном Курылтае «Роль профессионального бухгалтера и аудитора в стабилизации финансовой системы»// Палата аудиторов Республики Казахстан. - 2008. - URL: <http://www.audit.kz/uploads/intdoc/seminar/MamleevEH.doc>
9. Суглобов А.Е. Планирование аудита в соответствии с российскими и международными стандартами// Аудиторские ведомости. - 2006. - № 6. - С.69

Автор статьи: Нургазиева Лаура Ахмадиевна, кандидат экономических наук, доцент ВАК, докторант кафедры «Аудит и финансовая отчетность», Казахский экономический университет им. Тураара Рыскулова; телефоны: 8-7272-55-18-66; 8-701-731-70-32.

год рождения – 17.11.1964

Уроженка г. Алматы

Национальность – казашка

к.э.н по специальности 080012

стаж работы: 24 года

Ключевые слова: методология аудита; аудиторско-консультационные услуги; функции аудита; принципы аудита.

Аннотация

Насущной необходимостью с учетом модификации общих методологических основ, формирование которых находится в Республике Казахстан еще на стадии экстенсивного развития, сегодня выступает разработка более узкоспециализированных и частных методик деятельности, применимых в условиях национального рынка к отдельным видам аудируемых объектов, различной отраслевой специфики и другим аспектам. Ввиду вышесказанного в настоящей статье автором дифференцированы и структурированы в обобщающем плане ключевые функции, принципы, аспекты динамики (этапы развития) и другие составляющие **методологии** аудита применительно к деятельности отдельной аудиторской компании, функционирующей в условиях национального рынка аудиторско-консультационных услуг в Республики Казахстан на современном этапе его развития, с учетом возможности дальнейшей адаптации сформулированной нами структуры отдельными объектами – участниками рынка под различные типовые специализированные проекты и условия.