

НАЦИОНАЛЬНАЯ АКАДЕМИЯ НАУК КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ  
ЦЕНТР ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ

МЕЖВЕДОМСТВЕННЫЙ ДИССЕРТАЦИОННЫЙ СОВЕТ  
Д 08.00.102

На правах рукописи  
УДК 69.003.3.657(07)

КОШКИМБАЕВ САПАР ХАЙСАХАНОВИЧ

**Основы организации  
и пути совершенствования аудиторской  
деятельности в Республике Казахстан**

Специальность 08.00.12 -  
Бухгалтерский учет, аудит, контроль и анализ  
хозяйственной деятельности

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Бишкек - 2000

Диссертационная работа выполнена  
в Международной экономической академии Евразии

Научный руководитель – Сатубалдин С.С., заслуженный деятель  
науки и техники Республики  
Казахстан, член-корреспондент НАН  
РК, доктор экономических наук,  
профессор

Официальные оппоненты – Иткин Ю.М., доктор экономических  
наук, профессор

Нуралиева Ч.А., кандидат  
экономических наук, доцент

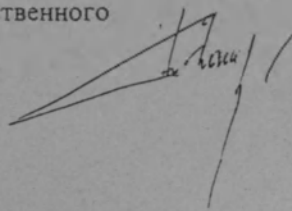
Ведущая организация – Казахская академия транспорта и  
коммуникации

Защита состоится «6» июля 2000г. в 14 час на заседании  
межведомственного диссертационного совета Д 08.00.102 по защите  
докторских (кандидатских) диссертаций в Национальной Академии Наук  
Кыргызской Республики по адресу: 720071, г Бишкек, проспект Чуй, 265а.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Национальной Академии  
Наук Кыргызской Республики

Автореферат разослан «5» июня 2000 г.

Ученый секретарь Межведомственного  
диссертационного совета,  
кандидат экономических наук



Камчыбеков Т.К.

## I. Общая характеристика работы

**Актуальность исследования проблемы.** Осуществляемые в настоящее время в Казахстане системные преобразования в экономике, формирование многоукладной экономики, создание институтов конкуренции и свободного предпринимательства объективно обусловлены и закономерны. В этих условиях принятый в 1993 г. Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан» успешно сыграл свою роль, внося определенный вклад в формирование правовых основ независимого контроля, обеспечил защиту интересов предпринимателей в корпоративном бизнесе и т. д. За время действия этого закона практически во всех регионах республики была создана сеть аудиторских фирм, выполнивших к 1999 г. аудиторские проверки более 3700 хозяйствующих субъектов. При этом объем платных услуг составил более 700 млн тенге, а хозрасчетный доход заказчиков (клиентов) - около 130 млн тенге. Такие успехи аудиторских фирм были обусловлены тем, что Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан» вообрал в себя многолетнюю мировую практику функционирования независимого внешнего финансово-производственного контроля.

Рыночная экономика с ее нацеленностью на достижение высокого конечного результата в сложных условиях конкурентной борьбы предъявляет жесткие требования к профессионализму auditors и правовым основам аудиторских фирм. Вследствие этого возникла необходимость подготовки высококвалифицированных кадров в вузах, проведения научных исследований, разработки национальных стандартов и Кодекса этики auditors.

Современная ситуация, сложившаяся в сфере аудиторской деятельности в республике, потребовала принятия нового Закона «Об аудиторской деятельности». Этот закон, регулирующий отношения между государственными органами, юридическими и физическими лицами, auditors, аудиторскими организациями в процессе осуществления аудиторской деятельности в Республике Казахстан, был принят 20 ноября 1998 г.

Аудит к настоящему времени уже приобрел солидный опыт работы в системе рыночных отношений. Следует подчеркнуть, что ранее в отраслях экономики республики не применялась независимая аудиторская проверка, представляющая собой предпринимательскую деятельность, осуществляемую на коммерческой основе и за счет хозяйствующих субъектов (заказчика-клиента), а превалировал государственный контроль с надзорными, фискальными, карательными функциями.

Несмотря на то, что сейчас независимая аудиторская проверка приобрела юридический статус, предстоит еще большая работа по подготовке научно-методических и нормативных разработок аудита, по подготовке и аттестации кадров, лицензированию и регламентации их деятельности. Необходимо отметить, что по вопросам международных научно-правовых основ и регулирования аудиторской деятельности накоплен большой опыт в странах с развитой экономикой.

Таким образом, **актуальность** исследуемой проблемы состояния и развития аудиторской деятельности в республике в условиях рыночных преобразований, на наш взгляд, не вызывает сомнений.

**Изученность проблемы.** Для динамичного развития аудиторской системы, как и других сфер предпринимательской деятельности, необходим механизм совершенствования рыночных отношений. Важную роль в решении этой проблемы играют труды классиков экономической науки Ф.Л. Дефлиза, Р. Адамса, А. Аренса, Ж. Робертсона, Р. Кармайкла, М. Бениса, Р. Доджа и др.

Разработке теоретических, методологических и прикладных проблем теории и практики аудита посвящены многочисленные труды современных российских, казахстанских и кыргызских ученых-экономистов: В. Андреева, А. Антонова, Ю. Данилевского, А. Шеремета, С. Сатубалдина, В. Суйца, В. Радостовца, М. Исраилова, М. Ержанова, К. Дюсембаева, Э. Мамлеева, А. Лобкова и др. Вместе с тем следует отметить, что учеными еще не до конца раскрыты теоретические основы развития аудита и механизм регулирования аудиторской деятельности в экономике республики.

В многочисленных научных трудах отражены сложность и многогранность проблем аудита, в связи с чем и в теоретических определениях, и в практических положениях не наблюдается единого подхода к их решению, особенно для аудиторской сферы. Таким образом, в новых экономических реалиях возникает настоятельная необходимость разработки теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию механизма аудиторской деятельности с учетом опыта преодоления экономического кризиса в развитых капиталистических странах.

**Цель, задачи и предмет исследования.** Целью исследования является изучение теоретических основ и практики аудита для разработки научно обоснованных предложений и рекомендаций по развитию предпринимательской аудиторской сферы в экономике Казахстана.

Для достижения поставленной цели последовательно решены следующие задачи: исследование теории и практики развития предпринимательской аудиторской деятельности в мировом сообществе и в странах СНГ; изучение и анализ законодательных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в экономике Казахстана; исследование организационных основ формирования предпринимательских аудиторских субъектов, оценка их деятельности по структуре и характеру; исследование зарубежного опыта в разработке Кодекса этики аудитора и аудиторских стандартов; изучение и анализ методических рекомендаций внутреннего и внешнего аудита; разработка перспективных направлений совершенствования аудиторской деятельности в условиях конкурентного рынка; обобщение опыта подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, обоснование создания Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

**Предметом исследования** послужила совокупность новых хозяйственных отношений и экономических условий, определяющих радикальные преобразования аудиторской сферы в Казахстане.

**Объектом исследования** явилась предпринимательская аудиторская деятельность в экономике республики на современном этапе.

**Методологическую и методическую основу** диссертационного исследования составили труды классиков экономической теории, научные труды ученых развитых капиталистических стран, СНГ, Казахстана и Кыргызской Республики. В работе используются результаты исследований, проведенных автором в течение ряда последних лет, а также международные и казахстанские стандарты по аудиту, Кодекс этики аудитора, законодательные акты республики, регулирующие аудиторскую деятельность, справочные материалы министерств юстиции и финансов Республики Казахстан, статистические материалы, схемы, собранные и обработанные автором.

**Научная новизна работы** подтверждена ее следующими результатами:

- Обоснованы и апробированы национальные Кодекс этики аудиторов (13 разделов), стандарты по аудиту (12), Разработана схема многоуровневого нормативного регулирования системы аудиторской деятельности в республике.

- Разработаны основные положения методик проведения внутреннего и принципы внешнего аудита хозяйствующих субъектов.

- Получена оценка экономической эффективности хозяйственной деятельности аудиторских субъектов, выявлены факторы ее изменения, неиспользованные возможности, резервы повышения.

- Научно обоснованы приоритетные направления совершенствования аудиторской сферы в экономике Казахстана.

- Разработаны основные предложения по совершенствованию законодательного регулирования аудиторской деятельности.

- Обобщены предложения по подготовке к обучению и повышению квалификации кадров системы учета и анализа.

- Обоснованы предложения по созданию общественного объединения - Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

**Достоверность и обоснованность научных положений.** Источниками фактического материала явились научно-теоретические монографии, многочисленные публикации, статьи, законодательные акты и решения Правительства Республики Казахстан, а также стран ближнего (СНГ) и дальнего зарубежья.

Информационной базой работы послужили статистические данные Палаты аудиторов республики, акционерной компании «Казахстангаудит» и Агентства по статистике и анализу РК, которые были подвергнуты обработке стандартными методами анализа с учетом принципов системности и развития.

**Научно-практическая значимость работы.** Результаты исследования могут быть положены в основу разработки механизма формирования и функционирования предпринимательской аудиторской деятельности в Казахстане в интеграции с зарубежными аудиторскими компаниями. Отдельные рекомендации и предложения диссертанта, Кодекс этики аудиторов, стандарты по аудиту, методики внутреннего и внешнего аудита субъектов уже используются казахстанскими и зарубежными компаниями и фирмами.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и отдельные рекомендации диссертационной работы были одобрены Мажилисом Парламента Республики Казахстан и использованы при разработке Закона «Об аудиторской деятельности», принятого 20 ноября 1998 г. (справка Комитета по экономике, финансам и бюджету №4-14-22 от 02.02.1999 г.). Результаты научных исследований были использованы автором при подготовке монографий «Стандарты аудита» (Алматы: Қаржы-Қаражат, 1996 г.) и «Аудит как неотъемлемая часть рыночных отношений» (Алматы: Қаржы-Қаражат, 1996 г.). Изданы более 10 научных статей, ряд публикаций, которые используются в научно-исследовательской работе, в учебном процессе по курсу «Бухгалтерский учет и аудит» вузами республики (справка Палаты аудиторов Республики Казахстан №48 от 19.02.1999 г.).

**Публикации.** По теме диссертации опубликованы монографии и научные статьи общим объемом 13,1 п. л., из них монографии - 12 п. л.

**Структура и объем работы** определены целью и задачами исследования. Диссертация включает 164 листа машинописного текста, 11 рисунков и состоит из введения, трех разделов, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## II. Основное содержание работы

**Во введении** обоснована актуальность работы, показана степень изученности проблемы, сформулированы цели и задачи, определены объект, предмет и методы исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость диссертационного исследования. Приведены сведения о внедрении в практику методических разработок по аудиту.

**В первой главе** - «Проблемы формирования и регулирования аудиторской предпринимательской деятельности и организационные формы» - рассматриваются теоретические и законодательные основы и проблемы, а также многообразие форм предпринимательской аудиторской деятельности.

Как известно из истории аудита, весьма заметен вклад в развитие теории аудиторской предпринимательской деятельности таких экономистов как А. Смит, Ф.Л. Дефлиз, Р. Адамс, А. Аренс, Д. Робертсон, Д. Кармайкл, М. Бенис, Р. Додж и др. Они характеризуют аудитора-предпринимателя как обладателя особых качеств (умеющего рисковать, принимать нестандартные решения и отвечать за свои действия) и потому претендующего на незапланированный (непредсказуемый) доход.

Именно деятельность аудитора-предпринимателя является источником всех изменений в экономике. При этом аудитором-предпринимателем может быть не только физическое лицо, но и группа лиц; аудитор-предприниматель также обязательно должен быть собственником, в этом качестве способен выступить и менеджер. К тому же предпринимательский статус непостоянен, так как субъект рыночной экономики является предпринимателем только тогда, когда он осуществляет функции аудиторской деятельности, и утрачивает этот статус в том случае, если переводит свой бизнес на рельсы рутинного процесса.

Успех предпринимательской аудиторской деятельности в экономике Казахстана в значительной мере обусловлен тем, насколько научно обоснованы и практически значимы действующие для этой сферы законодательные акты.

Анализ деятельности Палаты аудиторов Казахстана показал, что с октября 1993 г., когда Верховным Советом был принят первый Закон «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан», и до настоящего времени данный закон успешно выполнял свое предназначение. Он определил правовые основы осуществления аудиторской деятельности, обеспечил создание системы независимого контроля, способствующего защите интересов предпринимателей и государства в современных рыночных условиях.

Следует подчеркнуть, что данный закон был разработан с учетом аналогичных документов ряда развитых капиталистических стран, где многолетняя практика функционирования рыночного механизма органически вобрала в себя как государственный, так и независимый внешний финансовый контроль. Так, в Англии закон об аудиторской деятельности был принят в 1862 г., во Франции - в 1867 г., в США - в 1937 г. Ныне такие законы и положения действуют во многих странах СНГ: в России, на Украине и др.

Предпринимательская деятельность в аудиторской сфере в значительной мере зависит от того, насколько эффективен выбор ее формы. В современной экономике Казахстана этот вопрос является одним из наиболее актуальных для перехода к предпринимательскому типу хозяйствования. При этом на современном этапе уровень свободы в выборе организационно-правовых форм предпринимательства повышается, а проблема выбора формы деятельности полностью остается за самими субъектами.

Количество казахстанских аудиторских фирм и их состав представлены в таблице 1.

Таблица 1

Количество казахстанских аудиторских фирм, работающих на рынке аудиторских услуг в Республике Казахстан, их состав и численность (по состоянию на 01.01.2000 г.)\*

№ п/п	Форма аудиторской деятельности	Количество фирм			Численность работников	
		Всего	В том числе аудиторов		Всего	В том числе аудиторов
			юридических	физических		
1	2	3	4	5	6	7
1.	ЗАО "АК Казахстанаудит" с региональными подразделениями (член Палаты аудиторов РК)	28	28	—	210	48
2.	Аудиторские фирмы (члены Палаты аудиторов РК)	59	59	—	354	118
3.	Аудиторские фирмы (не члены Палаты аудиторов РК)	57	57	—	342	114

продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5	6	7
4.	Аудиторы - индивидуальные предприниматели (члены Палаты аудиторов РК)	22	-	22	66	22
5.	Аудиторы - индивидуальные предприниматели (не члены Палаты аудиторов РК)	142	-	142	284	142
6.	Иностранные (совместные) аудиторские фирмы. Все являются членами Палаты аудиторов РК	6	6	-	72	21
<b>ИТОГО:</b>		<b>314</b>	<b>150</b>	<b>164</b>	<b>1328</b>	<b>465</b>

\* - показатели рассчитаны автором

Как видно из таблицы 1, общее число аудиторских фирм в республике составляет - 314, из них члены Палаты аудиторов Республики Казахстан - 150, не входят в Палату аудиторов - 164 (52,3%). Наибольшее число аудиторских фирм (из членов Палаты аудиторов) - 59 (39,3%) - это крупные фирмы с общей численностью работников - 354 (26,6%), в том числе - 118 аудиторов (25,4%). Аудиторские фирмы (не члены Палаты аудиторов) - 57 (38%) с общей численностью работников - 342 (25,7%), в том числе аудиторов - 114 (24,3%). Аудиторы - индивидуальные предприниматели (не члены Палаты аудиторов) - 142 с общей численностью работников - 284 (21,3%). ЗАО "АК Казахстанаудит" с региональными подразделениями (члены Палаты аудиторов) - 22 (0,07%) с общей численностью работников - 66 (5,2%), в том числе аудиторов - 22 (4,7%). Иностранные (совместные) аудиторские фирмы (все являются членами Палаты аудиторов) - 6 (4,7%) с общей численностью - 72 (5,4%), в том числе аудиторов 21 (4,6%)

Компания «Казахстанаудит» осуществляет свою деятельность на всей территории Казахстана. Это самая крупная и единственная в республике организация, имеющая развитую сеть структурных подразделений.

Объемы выполненных платных работ и услуг хозяйствующим субъектам республики с 1993 по 1998 г. представлены в таблице 2.

Таблица 2

**Группировка аудиторских фирм по выполняемым платным аудиторским услугам в республике (на 01.01.2000 г.)\***

№ п/п	Группы фирм по объемам платных услуг (тысяч тенге)	Количество фирм в группе	Количество проверенных объектов
1	До 500	41	507
2	500-1000	30	615
3	1000-3000	29	930
4	3000-5000	17	878
5	5000-10000	20	470

продолжение таблицы 2

1	2	3	4
6	10000 и более	12	303
<b>ИТОГО</b>		<b>149</b>	<b>3703</b>

\* показатели рассчитаны автором

Как видно из таблицы 2, количество фирм с объемами платных услуг до 500 тыс. тенге составляет - 27,5%; до 1000 тыс. тенге - 20,1%; до 3000 тыс. тенге - 19,5%; до 5000 тыс. тенге - 11,4%; до 10000 тыс. тенге - 13,4% и более 10 000 тыс. тенге - 8,1%. По количеству аудируемых объектов наблюдается следующая картина: до 507 - 13,7%; до 615 - 16,6%; до 930 - 25,1%; до 878 - 23,7%; до 470 - 12,7% и до 303 - 8,2%.

Объемы платных работ и услуг, оказанных казахстанскими аудиторскими и иностранными фирмами в динамике, представлены в таблице 3.

Таблица 3

**Объемы платных аудиторских работ и услуг (в сопоставимых ценах), млн тенге\***

№ п/п	Наименование работ и услуг	1993 г.	1996 г.	1999 г.
1	Всего по республике	178,3	405,0	720,0
2	Банковский аудит	9,1	27,4	43,7
3	Комплексная проверка	70,4	143,1	243,9
4	Финансовый аудит	35,5	80,3	157,8
5	Оценка финансового состояния	20,4	17,8	67,9
6	Консультационные услуги	10,3	28,9	57,8
7	Практическая помощь в бухучете	8,3	15,6	43,7
8	Составление бухгалтерности	13,6	45,1	70,8
9	Составление бизнес-планов и ТЭО	10,5	46,4	33,1
10	Сделки по ценным бумагам	0,2	0,4	1,3

\* показатели рассчитаны автором

Как видно из таблицы 3, в целом по республике объем платных работ и услуг в 1999 г. в сравнении с 1993 г. возрос в 2,47 раза.

Во второй главе - «Методические основы разработки Кодекса этики аудиторов и стандартов по аудиту. Организация аудиторской проверки хозяйствующих субъектов» - представлены материалы по подготовке и внедрению

в практическую аудиторскую деятельность двух важных документов, в разработке которых автор принимал непосредственное участие.

Необходимость разработки данных документов была вызвана назревшей потребностью работы с ответственными и иностранными предпринимателями по международным стандартам и вхождением казахстанского аудита в систему аудита экономически развитых стран Европы и Азии.

Кодекс этики устанавливает стандарты поведения аудиторов и фундаментальные принципы, которые должны соблюдаться аудиторами для обеспечения надлежащего качества проверок и других услуг. Структура Кодекса подчинена обществу интересам, целям, основным принципам деятельности аудиторов и состоит из 13 разделов: объективность; разрешение этических конфликтов; профессиональная компетентность; конфиденциальность; налоговая практика; международная деятельность; публичность; независимость; оплата по договору и комиссионные; деятельность, несовместимая с практикой аудитора; денежные суммы клиентов; отношения с другими аудиторами; реклама и предложение услуг (рисунк 1).

Под стандартами в научной теории и практике аудита понимают основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур. Стандарты помогают аудитору определить масштаб аудиторских процедур и методологию их проведения, являются критерием оценки результатов аудиторской проверки.

Аудиторские стандарты позволяют поддерживать аудиторскую деятельность на должном уровне, повышать теоретические и практические знания аудиторов, рационализировать и облегчают аудиторскую работу.

Основное содержание и задачи 12 национальных аудиторских стандартов таковы:

1-й стандарт. Цель и общие принципы аудита финансовых отчетов. В качестве цели указывается составление заключения по финансовым отчетам, дающего представление о том, составлены ли финансовые отчеты по всем правилам в соответствии с основами финансовой отчетности.

2-й стандарт. Условия проведения аудита. Содержит условия проведения аудита и предназначен для оказания помощи в составлении на имя клиента письма-обязательства, касающегося условий заключения договора на оказание аудиторских услуг (проведение аудита), а также ответа на просьбу клиента изменить отдельные условия договора.

3-й стандарт. Контроль качества аудиторской деятельности, основные принципы которого следующие: соблюдение профессиональных требований при подборе персонала фирмы и организации его деятельности; профессиональная квалификация и компетенция персонала аудиторских фирм и самостоятельно работающих аудиторов; назначение аудиторских проверок; делегирование полномочий и организация консультаций; процесс подбора, обслуживания и сохранения клиентуры.

Схема многоуровневого нормативного регулирования системы аудиторской деятельности в Республике Казахстан

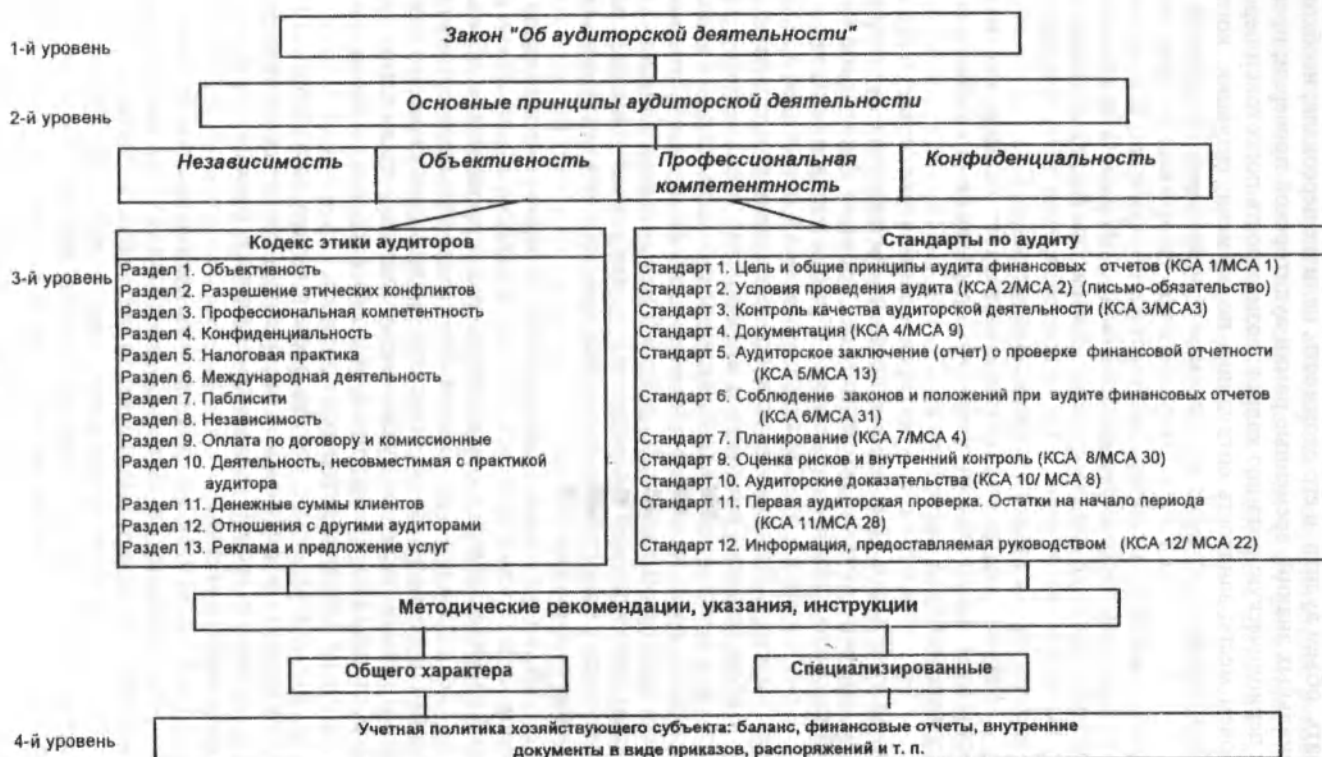


Рисунок 1

При назначении аудитора для проведения аудита рекомендуется учитывать: объем аудита и его сложность; наличие персонала; необходимость специальных знаний; временные рамки аудиторской проверки; преемственность и периодическую ротацию кадров; возможность подготовки персонала на рабочем месте; занятость сотрудника по времени; ситуации, когда возможны разногласия в интересах или ущемление независимости аудитора и др.

**4-й стандарт.** Документация. Раскрывает содержание документации, связанной с проведением аудиторской проверки. В нем подчеркивается, что аудитору необходимо документально оформлять важнейшие сведения и факты, служащие для обеспечения доказательств, на котором основывается аудиторское заключение, а также подтверждение того, что аудит проводится в соответствии с казахстанскими стандартами.

Рабочие документы, которые составляет аудитор, являются его собственностью, но он должен обеспечить сохранность и конфиденциальность содержащейся в них информации.

**5-й стандарт.** Аудиторское заключение (отчет) о проверке финансовой отчетности. Дает рекомендации по составлению аудиторских заключений (справок, отчетов) по результатам проверки финансовой отчетности хозяйствующих субъектов и содержит образцы этих документов.

**6-й стандарт.** Соблюдение законов и положений при аудите финансовых отчетов. При планировании и выполнении процедур аудита, при оценке и представлении результатов и сообщений о них аудитор должен сознавать, что несоблюдение хозяйствующим субъектом законов и положений может иметь последствия в форме искажений финансовой отчетности. Определение аудитором каких-либо действий или операций клиента как противоречащих действующему законодательству или нормативной базе рекомендуется проводить с помощью опытного эксперта-юриста или специалиста соответствующего ведомства.

**7-й стандарт.** Планирование. Содержит рекомендации по планированию аудиторских проверок, т. е. по разработке общей стратегии и тактических приемов проверки, определению сроков проведения и объема аудита.

**8-й стандарт.** Знание бизнеса (деятельности) клиента. Дает рекомендации по изучению особенностей бизнеса (деятельности) клиента и имеет целью помочь аудитору лучше подготовиться к проведению аудита. Кроме того, стандарт дает конкретный перечень вопросов, которые должен изучить аудитор до начала аудиторской проверки.

**9-й стандарт.** Оценка риска и внутренний контроль. Содержит методику оценки эффективности внутреннего контроля и аудиторского риска и его составных частей: неотъемлемого риска, риска внутреннего контроля и риска обнаружения.

**10-й стандарт.** Аудиторские доказательства. Регламентирует порядок сбора и оценки аудиторских доказательств для составления обоснованных выводов, на которых строится аудиторское заключение.

Для получения аудиторских доказательств, как правило, используются первичные документы и учетные записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также информация из других источников.

**11-й стандарт.** Первая аудиторская проверка. Остаток на начало периода. Целью является установление стандартов и осуществление руководства в отношении остатков на начало периода, когда аудит финансовых отчетов за предыдущий период проводился другим аудитором. Данный стандарт необходимо принимать во внимание также в тех случаях, когда аудитору необходимо получить информацию о возможных расходах и обязательствах на начальном этапе аудита.

**12-й стандарт.** Информация, предоставляемая руководством. Содержит рекомендации по использованию информации, предоставляемой в качестве аудиторских доказательств, и процедурам, применяемым при ее оценке и документировании.

В развитых странах международные стандарты принимаются к сведению частными аудиторами и аудиторскими фирмами. Казахские стандарты аудита приобрели силу нормативных актов и стали обязательными для использования всеми аудиторскими фирмами и аудиторами, работающими в республике.

Исследование практики внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах республики свидетельствует о том, что во многом он не отвечает требованиям единой методики и стандартов аудита. Поэтому автор диссертационной работы предлагает следующие основы методики внутреннего аудита.

Внутренний аудит представляет собой независимую экспертизу, учрежденную внутри организации для проверки и оценки ее деятельности. Целью является помощь сотрудникам организации в эффективном выполнении их обязанностей. Для этого внутренний аудит предоставляет им анализ, оценки, рекомендации, консультации и информацию относительно ревизуемых видов деятельности. Основные цели внутреннего контроля таковы: обеспечение достоверности и целостности информации; соблюдение правил, планов, процедур, законов и инструкций; охрана активов; экономное и рациональное использование ресурсов; достижение целей и задач, намеченных для проведения операций или создания программ.

Аудит не является новшеством в рыночных отношениях, однако новым можно считать появление независимого аудита, обеспечивающего реализацию практической общественной потребности - подтверждение достоверности финансово-производственной информации о деятельности экономических субъектов в интересах пользователей этой информации. Новым является также и то, что независимый аудит постоянно требует проведения научных и практических исследований для модернизации действующих законодательных актов государства и ведомственных стандартов аудита, а также Кодекса этики аудитора. Предстоит еще большая методологическая работа по нормативной регламентации аудиторской деятельности. В связи с этим автор диссертационной работы попытался изложить отдельные аспекты методологического характера, связанные с аудитом акционерных обществ, аудиторскими рисками и аудитом с использованием компьютерных программ в финансовом учете и отчетности, которые определены на основе исследования теории и практики развития аудиторской системы в республике.

Аудит акционерных обществ. Акционерные общества как организационно-правовая форма хозяйственного товарищества занимают приоритетное место в структуре рыночной экономики и непрерывно совершенствуются. Обязательной проверке подвергаются бухгалтерские данные о доходах общества, а также обоснованность различных расходов при определении финансовых результатов за отчетные периоды.

В каждом случае при проведении аудита акционерного общества составляется подробная программа, в которой дается перечень конкретных вопросов, подлежащих проверке. Выполнение этой программы и служит той документальной базой, на основе которой составляется аудиторское заключение.

Аудиторские риски. Аудиторам часто приходится искать ответ на вопрос: какими должны быть критерии и объем аудиторского риска? По мнению автора, аудиторский риск (приемлемый) - это такой риск, уровень которого субъективно устанавливает аудитор; риск, который готов взять на себя аудитор, предполагающий, что в финансовой отчетности будут обнаружены существенные погрешности уже после завершения аудита и представления положительного аудиторского заключения.

Определение объема аудиторского риска должно включать в себя три компонента: 1) неотъемлемый риск - подверженность финансовой отчетности существенным погрешностям при условии отсутствия внутреннего контроля; 2) риск внутреннего контроля - риск, который заключается в том, что ошибки в остатках счетов или видах операций могут быть существенными в отдельности или в совокупности с другими ошибками до выявления или исправления с помощью системы учета и внутреннего контроля; 3) риск необнаружения - риск, который заключается в том, что процедуры проверки на существенность не позволяют обнаружить искажение, которое существует в остатках счетов или видах операций и которое может быть существенным, превышающим допустимую величину, если такие ошибки имеются.

Чтобы ограничить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен внимательно изучить риск существенной ошибки в финансовой отчетности и на основе полученного суждения определить характер, время и объем аудиторских процедур для достижения соответствующего аудиторского доказательства того, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Суждение основывается на понимании бизнеса клиента, знании его организационной структуры, окружающей среды, в которой происходят финансовые операции, и может модифицироваться в процессе аудиторской проверки.

Исследуя проблему объема аудиторского риска, необходимо учитывать, что в настоящее время требуется разработка более конкретных его критериев, которые позволили бы определить его предельно допустимый объем. В этом заинтересованы не только аудиторы, но, что самое главное, и руководители хозяйствующих структур.

Принципы аудита финансового учета на компьютерной технике. Для получения аудиторских показателей большое значение имеет методика аудита с использованием компьютеризации финансо-

вого учета. Учетные системы, использующие компьютеры, дают аудитору возможность работать с компьютерной сетью клиента (заказчика). При этом необходимо иметь программы, используемые для проверки содержания файлов клиента (заказчика), и контрольные данные, применяемые аудитором для компьютерной обработки, с целью проверки функционирования компьютерных программ заказчика (клиента) - хозяйствующего субъекта.

Значение и сложность компьютерной обработки результатов финансовой деятельности характеризуются объемом преобразований, что затрудняет пользователям идентификацию и исправление ошибок обработки, а также автоматически генерируемыми процедурами обработки информации и обращения непосредственно к иной прикладной программе, жестким алгоритмом вычислений, который нельзя изменить либо пойти в обход программы, отсутствием ручного отбора и обработки данных.

Итак, на характер, объемы и протяженность аудиторских процедур могут оказать влияние внутренние и контрольные риски существенности информации.

Для обеспечения ведения финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства каждый бизнесмен должен обеспечивать соответствие деятельности возглавляемой им фирмы требованиям нормативно-правовых актов путем создания собственной или договорной юридической службы; привлекать специалистов юридических фирм для получения необходимых консультаций при принятии важных хозяйственных решений (заключение контрактов, получение кредитов и т. п.); организовывать эффективно работающую систему учета и внутреннего контроля; разрабатывать внутренние нормативные акты и устанавливать жесткий контроль за их исполнением; предусматривать и неукоснительно применять меры воздействия на персонал, не соблюдающий требования нормативных актов; проводить обучение персонала; систематизировать нормативные акты, регламентирующие деятельность фирмы.

Расчеты усредненных показателей экономической эффективности аудиторских фирм определялись по критериям авансированных и потребленных ресурсов, оборачиваемости средств или их источников, рентабельности продажи или их источников.

Результаты расчетов сведены в таблице 4.

Таблица № 4

Расчетные показатели экономической эффективности деятельности аудиторских фирм, входящих в Палату аудиторів РК (по состоянию на 01.08.1999 г.)\*

№ п/п	Показатели	Аудиторские фирмы									
		АК «Казхстан аудитор»			Фирмы с образованием юридических лиц			Частные аудиторы без образования юридического лица			
		1997 г.	1998 г.	8 мес. 1999 г.	1997 г.	1998 г.	8 мес. 1999 г.	1996 г.	1998 г.	8 мес. 1999 г.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Эффективность авансированных ресурсов, %	25,6	27,4	33,3	24,4	25,0	19,8	9,1	7,3	6,6	
2	Эффективность потребленных ресурсов, %	102,9	104,7	103,2	100,1	99,8	100,3	99,3	99,0	99,2	



продолжение таблицы 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
3	Оборачиваемость средств или их источников, млн тенге	12,5	8,6	13,3	3,6	3,7	3,1	0,09	0,14	0,08
4	Рентабельность продаж, %	8,6	10,5	9,3	7,1	9,0	7,8	6,7	4,5	4,2
5	Рентабельность средств или их источников, %	10,7	9,0	12,4	2,5	3,3	2,4	0,6	0,63	0,33

\* показатели рассчитаны автором

Как видно из таблицы 4, показатели эффективности хозяйственной деятельности этих трех групп весьма различны. Так, эффективность авансированных ресурсов первой группы по отношению ко второй и третьей выше на 125 и 138% соответственно; эффективность потребленных ресурсов - на 106 и 104,5%; оборачиваемость средств или их источников - в 3,3 и в 11 раз; рентабельность от реализации работ и услуг - в 1,2 и 1,8 раза; рентабельность средств или их источников - в 3,9 и 21 раз.

Экономическая эффективность деятельности АК «Казахстанаудит» состоит прежде всего в успешном создании ее качественных элементов - подсистем: нормативно-правового обеспечения; регулирования и поддержки финансового, инфраструктурного, научного, кадрового обеспечения и внешнеэкономической предпринимательской деятельности.

Типичные недостатки в деятельности второй и третьей групп, на взгляд автора, следующие:

- отсутствие маркетинговых исследований рынков аудиторских и консалтинговых услуг по регионам республики;
- отсутствие использования услуг агентств для пропаганды выполняемых аудиторских работ;
- недостаточно высокий уровень кадрового потенциала.

Таким образом, практика деятельности АК «Казахстанаудит» показывает, что экономическая эффективность аудиторских фирм во многом зависит, в первую очередь, от централизации финансовых и человеческих ресурсов.

**В третьей главе** - «Основные направления совершенствования аудиторской деятельности в Казахстане» - выдвинут ряд положений и рекомендаций по совершенствованию развития предпринимательства в аудиторской сфере экономики Казахстана. Фактически этот процесс продолжается уже несколько лет, но предстоит еще большая работа по подготовке законодательных материалов, аудиторских стандартов, по аттестации, лицензированию кадров аудиторской, нормативной регламентации их деятельности и механизму деятельности Квалификационной комиссии и Палаты аудиторов республики.

Основываясь на экономической сущности, а также содержании хозяйственного механизма предпринимательства в аудиторской сфере, автор приходит к выводу о достаточном обосновании следующего определения организационно-хозяйственного механизма предпринимательства - это способ ведения хозяйства предпринимательского типа, организация предприниматель-

ской деятельности с помощью научно обоснованных организационно-структурных форм, методов и рычагов.

На взгляд автора, основными направлениями в организационно-хозяйственной деятельности аудиторской сферы на перспективу должны быть:

- дальнейшее совершенствование взаимодействия хозяйствующих субъектов в каждой форме и структуре предпринимательства для обеспечения организации эффективной деятельности в аудиторской сфере в целом;
- реализация аудиторского потенциала, заложенного в аудиторах-предпринимателях, аудиторских фирмах и структурах, и обеспечение эффективного взаимодействия, конкуренции и сотрудничества между этими фирмами и структурами;
- поддержание устойчивой мотивации аудиторов-предпринимателей и аудиторских структур в постоянном осуществлении новых комбинаций факторов деятельности на инновационной рискованной основе: в применении компьютерных программ в аудиторской проверке, новых форм организации труда, инновационных менеджменте и маркетинге, реализации творческого и профессионального потенциала всех субъектов аудиторской сферы;
- устойчивое поддержание экономической, организационной, правовой, социальной среды, обеспечивающее, с одной стороны, свободу и эффективное развитие предпринимательства в аудиторской сфере, с другой - социальную ориентацию ее развития;
- обеспечение соответствия деятельности субъектов - аудиторов требованиям экономических законов.

Организационно-хозяйственный механизм аудиторского предпринимательства включает два органически взаимосвязанных блока: механизм рыночно-конкурентной системы самоорганизации и самоуправления предпринимательского типа на уровнях макро-, мезо- и микроэкономики и систему регулирования, адекватных требованиям экономических законов, в том числе законов рынка и аудиторского предпринимательства. Все формы аудиторского предпринимательства, особенно в процессе его совершенствования, нуждаются в эффективном функционировании обоих блоков организационно-хозяйственного механизма.

Основными направлениями в начале реформ в системе аудита республики были определены подготовка и повышение квалификации работников, внедрение мероприятий Республиканской палаты аудиторов по реализации Закона Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности" с учетом осуществляемых экономических новаций как внутри страны, так и в международной интеграции. Это позволило выделить ряд главных задач, а также определить прогнозные объемы развития аудиторских услуг до 2001 г.

Переход к мировым стандартам бухгалтерского учета и аудита требует качественно нового процесса подготовки бухгалтеров и аудиторов.

В республике функционирует множество недельных, месячных и иных краткосрочных курсов бухгалтерского учета и аудита, которые зачастую не оснащены нововведениями в отношении бухучета и аудиторской проверки,

например новейшими программами компьютерной техники. Естественно, что такие курсы не могут обеспечить слушателя профессиональными знаниями.

По нашему мнению, бухгалтерский опыт и методические рекомендации наиболее удачно изложены в программе курсов ACCA - The Association of chartered certified accountants, которые уже полтора года успешно функционируют на казахстанском рынке. Слушатели данных курсов в течение трех лет изучают 14 предметов, необходимых для получения диплома бухгалтера международного класса.

Обучение условно можно разделить на три стадии: 1) базовую, 2) квалификационную, 3) профессиональную. На первой стадии слушатель изучает предметы, являющиеся основными для специальности, т. е. основы бухгалтерского и управленческого учета, экономики и бизнеса.

Действующая в Казахстане программа ACCA в настоящее время позволяет обучаться только лицам, свободно владеющим английским языком, и в основном представлена работниками четырех крупнейших международных аудиторских компаний. При этом «за бортом» остаются специалисты отечественных аудиторских компаний.

В республике по специальности «Бухгалтерский учет и аудит» ежегодно заканчивают вузы около 1000 человек. Однако наличие диплома об окончании учебного заведения еще не свидетельствует о наличии реальных знаний у его обладателя. Поэтому сдача всех предметов, необходимых для получения квалификационного звания, выпускниками любых учебных заведений должна быть обязательной.

На наш взгляд, становлению бухгалтерского дела и аудита на современной основе прежде всего должен способствовать Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов, обучение в котором необходимо проводить в два этапа:

1 этап - обучение до сертификации, оценка требований к профессиональной компетенции и опыту (стажу работы) профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

2 этап - программа повышения квалификации.

Предполагается, что обучение в Институте будут проводить специалисты из западно-европейских стран, международных финансовых институтов, исследовавших различные аспекты развития ассоциаций и саморегулируемых организаций в странах с переходной к рынку экономикой.

Автором диссертационной работы обоснованы рекомендательные программы обучения и, в первую очередь, на стадии до сертификации.

С учетом мирового опыта интеграции аудиторской деятельности развитие казахстанского аудита в ближайшем будущем, по мнению автора, может пойти по двум направлениям. Первое направление - расширение сети международных аудиторских фирм. Совместная деятельность в одной фирме казахстанских и зарубежных аудиторов способствует взаимному обогащению и служит надежной гарантией высокого качества аудита, отвечающего мировым стандартам. Второе направление - создание условий для получения лицензий (сертификатов) на аудиторскую деятельность в других государствах. При этом требование к соискателю такого документа должно предъявляться

одно: он должен сдать дополнительные экзамены на знание государственного языка этой страны и его законодательства. Реализация этих двух направлений должна быть усилена законодательным закреплением признания всеми государствами в качестве юридического документа аудиторского заключения любой страны, составленного надлежащим образом. Основополагающими принципами законодательного регулирования являются научное понимание экономической сущности, содержания и роли аудиторского предпринимательства в развитии экономики страны и материальном обеспечении жизнедеятельности общества; рациональный протекционизм современного аудиторского предпринимательства; обеспечение органического сочетания экономических и социальных целей; программно-целевое регулирование аудиторской деятельности; гибкий дифференциальный подход; мотивационная направленность государственной поддержки; многообразие форм аудиторской предпринимательской деятельности.

Принцип научного понимания экономической сущности и роли предпринимательства как стратегического фактора развития экономики раскрыт нами в первом разделе. На данном принципе можно было и не останавливаться, если бы законодательное регулирование и поддержка основывались на том понимании аудиторского предпринимательства, как его трактуем мы. Однако на практике предпринимательство отождествляется с любым бизнесом.

В Казахстане законодательство, политика и наука ориентировались до сих пор только на малое предпринимательство, которое обычно отождествляется с малым бизнесом и малыми предприятиями. Следовательно, и система государственного регулирования и поддержки формировалась главным образом по отношению к малому предпринимательству. Так, нормативно-законодательные акты в основном разрабатываются и принимаются по государственному регулированию и поддержке малого предпринимательства.

Вполне понятно, что в период становления современного цивилизованного аудиторского предпринимательства уровень его законодательного регулирования должен быть высоким. Без должного законодательного и нормативного регулирования нельзя создать современное предпринимательство, что и подтверждает практика.

**В заключении** на основе выполненного исследования сформулированы основные выводы и предложения, составляющие предмет защиты:

1. Раскрыты экономические основы и сущность предпринимательской аудиторской деятельности в целом как особой формы рыночного хозяйства, основанной на исключительно рациональном соединении факторов бухгалтерского учета, аудита, инновационном рисковом фундаменте и реализуемой в целях получения предпринимательского дохода.

2. Охарактеризовано содержание законодательных и нормативных актов регулирования аудиторской деятельности в республике, рассмотрено: а) на уровне законодательного регулирования в странах развитого капитализма и ближнего зарубежья; б) с точки зрения аудиторского субъекта и частного аудитора (индивидуального); в) в аспекте его целей, задач, перспектив в отношении необходимости внесения корректировок и поправок.

Аудиторская компания, фирма и индивидуальный аудит определяются как хозяйственная ячейка, являющаяся полностью или частично собственностью, достигающая различных результатов экономической эффективности в условиях конкретной среды и в то же время реализующая в прямой или косвенной (через перераспределительные процессы) форме социально-экономические цели общества.

3. Предложен оригинальный методологический подход в разработке национальных Кодекса этики аудитора (13 разделов) и стандартов по аудиту (12), применяемых как казахстанскими, так и иностранными аудиторами. Кодекс этики аудиторов и стандарты по аудиту основаны на четырех принципах: независимости, объективности, профессиональной компетентности и конфиденциальности.

Разработаны и предложены методика проведения внутреннего аудита, а также принципы внешнего аудита хозяйствующих субъектов.

4. Основными направлениями в организационно-хозяйственной деятельности аудиторской сферы на перспективу должны быть: взаимодействие субъектов в каждой форме и структуре в целях обеспечения организации эффективной деятельности; поддержание устойчивой мотивации аудиторских структур в постоянном осуществлении новых комбинаций факторов деятельности на инновационной рискованной основе; применение компьютерных программ в аудиторской проверке, новых норм организации труда, инновационного менеджмента и маркетинга; реализация творческого и профессионального потенциала всех субъектов аудиторской сферы.

5. Рекомендован ряд мер по организации обучения и повышения квалификации аудиторов в Институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов, которые должны проводиться в два этапа: 1) обучение до сертификации, оценка выполнения требований к профессиональной компетенции и опыту профессиональных бухгалтеров и аудиторов; 2) программа повышения квалификации.

6. Сформулированы предложения относительно системного подхода к законодательному регулированию аудиторского предпринимательства по трем уровням: 1) внесение изменений в Закон «Об аудиторской деятельности»; 2) регулирование Правительством РК отдельных вопросов (положений); 3) рассмотрение основных недостатков действующего Устава Палаты аудиторов РК.

7. Установлено, что наиболее перспективным направлением развития аудиторской системы (сферы) является преобразование в дальнейшем Палаты аудиторов в общественное объединение – Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Основными задачами его деятельности будут являться разработка и утверждение квалификационных требований; всемерное содействие повышению уровня знаний, квалификации и профессионального мастерства членов; создание учебных центров; сертификация и подготовка кандидатов в аудиторы для сдачи квалификационных экзаменов; регулирование публично-правовой практики в деятельности работников; защита интересов бухгалтеров и аудиторов; развитие теории и практики бухгалтерского учета и аудита и др.

Реализация теоретических и методических разработок, выдвинутых автором, рекомендации по совершенствованию аудиторской деятельности в республике позволят наряду с другими государственными мероприятиями в короткий срок вывести казахстанскую экономику из кризиса и поднять ее на качественно новый уровень в свете решений программы «Казахстан - 2030».

### III. Основные публикации автора по теме диссертации.

#### Монографии:

1. Кошкимбаев С.Х. и др. Казахстанские стандарты по аудиту. – Алматы: Қаржы-Қаражат, 1995. – 8,2 у.п.л.
2. Кошкимбаев С.Х. Стандарты аудита. Алматы: Қаржы-Қаражат, 1996. – 6,5 у.п.л.
3. Кошкимбаев С.Х. Аудит как неотъемлемая часть рыночных отношений (опыт, проблемы, перспективы). – Алматы: Қаржы-Қаражат, 1996. – 5,5 у.п.л.

#### Статьи:

4. Кошкимбаев С.Х. Аудит и рынок: Взгляд на проблему // СУБХАТ (Экономический ежедневник). - 1993. - 12 января. – 1с.
5. Кошкимбаев С.Х. Аудит - понятие рыночное // Советы Казахстана. - 1994. - 1 февраля. - 1с.
6. Кошкимбаев С.Х. Аудит – неотъемлемая часть: начало пути // Финансы Казахстана. - 1995. - Август. – 7с.
7. Кошкимбаев С.Х. Финансовый контроль // Финансы Казахстана. - 1995. - Март. - 3с.
8. Кошкимбаев С.Х. Auditing services in Kazakhstan // Caravan business news. - 1995. - April 26-30. – 2с.
9. Кошкимбаев С.Х. Результаты и планы работы казахстанского аудита // «Азия – ЭЖ» (Экономический еженедельник). - 1996. - Январь. – 5 с.
10. Кошкимбаев С.Х. Казахстан аудиті: тарихы мен болашағы // ЗАН. - 1996. - 12 июня. - 1с.
11. Кошкимбаев С.Х. Путь длиной в десять лет // Рынок ценных бумаг Казахстана. - 1998. - № 7. - 9с.
12. Кошкимбаев С.Х. Аудит не повредит, а только поможет становлению казахстанского бизнеса // Аль Пари. - 1999. - № 2. - 2с.
13. Кошкимбаев С.Х. Аудиторы - за построение цивилизованного рынка // Рынок ценных бумаг Казахстана. - 2000. - № 1 - 3 с

#### Аннотация

В диссертационной работе освещаются основные положения проблем формирования и регулирования аудиторской предпринимательской деятельности и ее организационные формы в Республике Казахстан. Излагаются методические основы разработки Кодекса этики аудиторов и стандартов по аудиту, организация аудиторской проверки хозяйствующих субъектов (внутренний и внешний аудит), дается оценка экономической эффективности деятельности аудиторских фирм и частных аудиторов. Определены основные направления совершенствования аудиторской деятельности в Казахстане.

#### Аннотация

Диссертациялык изилдоодо Казахстан Республикасында аудитордук ишкердуулуктун жана анын уюштуруу формаларынын калыптанышы, алардын проблемалары каралган.

Эмгекте аудитордук этиканын методикаларын, аудитордук стандарттын тузулушун, чарбалык субъектилердин аудитордук текшеруусун (ички жана тышкы аудит) уюштуруу жана аудитордук фирмалардын, жеке аудиторлордун ишкердуулугунун экономикалык натыйжалуулугун аныктоолору иштелип чыккан. Казахстанда аудитордук ишкердуулукту жакшыртуунун негизги багаттары аныкталган.

#### Annotation

The fundamental tenets of the formation and regulations problems of audit business activity and its organizational forms in the Republic of Kazakhstan are taken up in the dissertation work.

The methodical bases of working out of the Audit Code Ethic and the Standards on auditing, audit arrangements of entities (the internal and external audit) are set out in the work.

The assessment of economical effectiveness of audit firms and individual auditors activity is given.

The major directions for improving of audit activity in Kazakhstan were defined.

Кошкимбаев Сапар Хайсаханович

Основы организации и пути совершенствования аудиторской деятельности в Республике Казахстан

Автореферат

Автореферат разрешено к печати и рассылке национальной аттестационной комиссией Кыргызской Республики  
123 от 2.06.2000 г.

Формат 60x84<sup>1/8</sup>, Бумага тип. №1. Усл.-п. л. 1,62. Уч.-изд. л. 1,71. Тираж 100 экз.  
Заказ №28.

Отпечатано в типографии издательства «Басбакан». ПА «KAZGOR».  
480091. Алматы, пр. Абылай хана, 81.