

2009 - 0
ЦЕНТР ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ
ИМ. АКАДЕМИКА ДЖАЛЫШБАЕВА НАЦИОНАЛЬНОЙ
АКАДЕМИИ НАУК КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Диссертационный совет Д.08.06.330

На правах рукописи

УДК: 336.711.6535.073.526 (575.2)378.245.3

Биримкулова Кыял Дуйшенбековна

**ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И
АУДИТА КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

Специальность 08.00.10. – Финансы, денежное обращение
и кредит

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Бишкек - 2008

**Диссертационная работа выполнена на кафедре «Учет и финансы»
Института управления и бизнеса Кыргызского государственного
технического университета им. И. Раззакова**

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Исраилов Мукаш Исраилович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Саякбаева Айганыш Апышевна

доктор экономических наук, профессор
Ержанов Мухтар Салтаевич

доктор экономических наук, профессор
Дюсембаев Каким Шаяхметович

Ведущая организация: Центр экономических стратегий при
Министерстве экономического развития и торговли Кыргызской
Республики, г. Бишкек, бульвар Эркиндик 58 А.

Защита состоится « 3 » декабря 2008 года в 14.00 часов на заседании
диссертационного совета Д.08.06.330 по защите диссертаций на соискание
ученой степени доктора (кандидата) экономических наук в Центре
экономических исследований НАН КР по адресу: 720071, г. Бишкек,
проспект Чуй 265-а, НАН КР, 1 этаж, Малый зал.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Национальной
академии наук КР.

Автореферат разослан « 1 » ноября 2008 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
к.э.н., профессор



И. Атантаев

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Переход на рыночные формы хозяйствования усиливает необходимость создания и совершенствования системы финансового контроля как важного условия обеспечения устойчивого экономического роста страны, укрепления финансовой дисциплины и государственности. В связи с этим перед отечественной наукой стоит задача разработать методологические подходы и концепции финансового контроля, его механизмы, методы, ориентированные на укрепление принципов рыночной экономики и построения адекватной ее требованиям системы контроля.

Основные направления преобразований системы финансового контроля в новую модель можно разработать только на основе всестороннего анализа теоретических вопросов, изучения отечественного и зарубежного исторического опыта и современной практики.

Контроль как один из важнейших элементов государственного управления на современном этапе развития Кыргызской Республики имеет небогатую историю, так как опыт, накопленный контрольными органами в период социализма, был бы более полезен в плане разработки жесткой системы административного контроля и централизации функций управляющих систем.

В Кыргызской Республике зарубежный опыт применим лишь отчасти, отдельными фрагментами и с достаточно серьезной их корректировкой к специфике экономики переходного периода. В организации систем финансового контроля экономически развитых стран есть много полезного, что может быть использовано в условиях Кыргызской Республики. Но эти различия весьма широки и обусловлены, прежде всего, историческим процессом формирования государственной власти, ее структурой, конституционными традициями, формами государственного устройства и управления, спецификой организации государственной службы и степенью завершенности административных реформ.

Кроме того, теоретические и практические решения вопросов становления и функционирования органов государственного контроля должны быть адекватны политической реальности, а это очень сложно в условиях перемен, происходящих в Кыргызстане. Страна вступила на новый виток развития экономики, состояние и перспективы которой определяются не только трудностями переходной экономики, но и проблемами формирования и функционирования контрольной системы. Отсутствие эффективной контрольной системы в республике привело к распространению коррупции и неэффективному использованию государственных средств.

Вопросы построения адекватной курсу рыночных реформ системы финансового контроля в целом, государственного и независимого, в частности, недостаточно исследованы, отсутствуют теоретические и

методологические разработки, комплексно раскрывающие данную проблему. Ломка традиционной системы контроля, отсутствие концепции финансового контроля привели к тому, что ныне функционирующая контрольная система оказалась малоэффективной, более тяготеющей к принципам контрольно-ревизионной работы.

Изложенные выше обстоятельства и, прежде всего, острая необходимость глубоких научных разработок теории и практики финансового контроля и независимого аудита являющихся главными рычагами обеспечения эффективного использования финансовых ресурсов и их источников, усиливает актуальность темы исследования.

Состояние проблемы. В последние годы проблемы финансового контроля и аудита стали объектом повышенного внимания. Значительное распространение получили теоретические идеи, разработанные в зарубежных странах такими видными учеными, как: А. Арнс, Б.Р. Алэн, Дж. Лоббек, Монтгомери, Р. Додж, Д.Р. Кармайл, М. Бенис, Б. Нидлз, Д. Робертсон, Р. Энтони, Дж.К.Ван Хорн и др., заложившими основы современной теории и практики контроля и аудита.

Определенный вклад в научную разработку организационных, экономических, социальных аспектов развития и совершенствования финансового контроля и аудита внесли работы таких известных ученых стран СНГ, как: В.Д. Андреев, И.А. Белобжецкий, Л.Т. Гиляровская, Ю.А. Данилевский, К.Ш. Дюсембаев, М.С. Ержанов, С.Ж.Жакипбеков, П.И. Камышанов, А.И. Ковалев, Е.Т. Козлова, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий, В.К. Радостовец, С.С. Сатубалдин, Ф.С.Сейдахметова, Я.В. Соколов, А.К. Солодов, В.П. Суйц, К.Т.Тайгашинова, А.А. Терехов, М.Д. Шермет, С.Х.Кошкимбаев и др.

В Кыргызстане исследование проблем финансового контроля и аудита и отдельных его аспектов осуществляли: М.И. Исраилов, Т.Д. Койчуманов, Т.К. Камчибеков, М.Б. Балбаков, Д.Ч.Бектенова, А.С. Сарыбаев, Ш.М. Мусакожоев, А.А.Арзыбаев, О.К. Курманбеков, Н.Е. Леднева, К.М. Назарматова, К.Ч. Чалова, А.З. Эрмекбаев, У.С. Сулайманова и др.

Несмотря на остроту проблемы, исследований государственного финансового контроля, особенно в части теории, методик, методологии, нормативно-правовой базы, организационно-структурных вопросов, недостаточно. В проведенных исследованиях не показана роль аудита в финансовом контроле как важнейшего его инструмента.

Разработанная в республике методологическая, методическая и законодательно-нормативная база финансового и аудиторского контроля еще не позволяет в полной мере системно исследовать всю совокупность проблем теории и практики, в целях осуществления эффективной системы контроля в условиях становления рыночной экономики в Кыргызской Республике. Исследование проблем государственного финансового контроля и взаимодействия с независимым аудитом, а также применение аудиторских процедур, инструментов и подходов в проверке использования

государственных средств на сегодняшний день отсутствуют. Анализ и обобщение существующих работ в области реформирования системы контроля и перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и на международные стандарты аудита (МСА) подтверждают наличие неисследованных вопросов данной проблемы.

Недостаточная научная разработанность вопросов государственного финансового контроля, роли и места в ней аудита и большая потребность в методологических и практических рекомендациях обусловили выбор темы диссертации.

Связь темы диссертации с крупными научными программами. Тема диссертации тесно связана с Государственной программой реформирования бухгалтерского учета по МСФО и внедрения МСА Службой надзора и регулирования финансового рынка и отчетности при Правительстве Кыргызской Республики, а также с комплексной темой научных исследований Института управления и бизнеса КГТУ им. И. Раззакова «Основные направления и факторы, способствующие устойчивому развитию экономики Кыргызстана».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретико-методологических положений государственного финансового контроля, независимого аудита и научно-практических рекомендаций по их совершенствованию в условиях рыночных отношений Кыргызской Республики.

Исходя из этой цели были поставлены следующие задачи:

- исследовать и углубить теоретические проблемы финансового контроля в рамках изменений постсоветской системы контроля и суверенизации;
- проанализировать опыт организации и осуществления государственного финансового контроля в зарубежных странах и возможность его использования в Кыргызской Республике;
- определить сущность, роль и место независимого аудита в системе финансового контроля;
- изучить особенности и этапы формирования национальной системы аудита в контексте перехода Кыргызской Республики на МСФО и МСА;
- раскрыть законодательные основы нормативно-правового регулирования государственного контроля и аудита и разработать предложения по их приведению в соответствие с современными условиями;
- провести мониторинг внедрения международных стандартов аудита и состояния их использования в системе финансового государственного контроля;
- исследовать аналитические процедуры в аудите и обосновать методику их использования в обеспечении прозрачности и результативности аудиторской проверки в процессе осуществления финансового контроля;

- исследовать организационные основы внутреннего аудита и разработать методологию и стандарты его проведения;

- раскрыть сущность налогового аудита и налогового консультирования как механизма финансового контроля, разработать их внутрифирменные стандарты и методику расчета по налоговым обязательствам;

- разработать и рекомендовать концепцию развития государственного финансового контроля и аудита, адаптированную к экономическим условиям Кыргызской Республики.

Объектом исследования является система финансового контроля и аудита Кыргызской Республики в условиях экономических реформ.

Предметом исследования служат теоретические и методологические проблемы государственного финансового контроля и аудиторской деятельности в республике в современных условиях становления системы финансового контроля и принятия международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области финансов, финансового контроля, бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, МСФО, МСА, нормативные документы и законодательные акты, регламентирующие функционирование государственного финансового контроля и аудиторской деятельности в Кыргызской Республике. Методика исследования основана на использовании диалектической логики и системного подхода. В процессе работы применялись общенаучные, статистические, специальные методические приемы контроля, экономического анализа и аудита.

В ходе исследования были использованы официальные статистические данные и информация Национального статистического комитета Кыргызской Республики, Министерства финансов, отчетные и другие материалы Счетной палаты Кыргызской Республики, результаты проверок контролирующих органов и проверок, проведенных самим автором.

Научная новизна проведенного исследования состоит в следующем:

уточнено понятие государственного финансового контроля, его роли и места в рыночной экономике, обоснованы и конкретизированы особенности его организации;

теоретически обоснованы содержание и функции аудита как механизма финансового контроля, позволяющие обеспечить эффективную реализацию функций государственного управления в целом и функций государственного контроля, в частности;

дана авторская трактовка особенностей и этапности становления аудиторской деятельности, раскрыты факторы, способствующие внедрению международных стандартов аудита;

раскрыты законодательные основы нормативно-правового регулирования государственного контроля и аудита и внесены предложения по их дополнению и совершенствованию;

обоснованы основные принципы и аналитические процедуры аудита и даны предложения по их использованию в процессе осуществления финансового контроля, нацеленные на обеспечение прозрачности финансовой отчетности;

определены организационные основы внутреннего аудита, разработаны методика и стандарты его проведения в процессе осуществления финансового контроля;

обоснованы предложения по совершенствованию налогового аудита и налогового консультирования как механизма государственного регулирования развития предпринимательства и обеспечения доходности бюджета, усовершенствована методика составления расчетов по налоговым обязательствам;

разработана концепция развития государственного финансового контроля и аудиторской деятельности в направлении их интеграции и унификации, позволяющая обеспечить создания высокоэффективной системы финансового контроля.

Практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что разработанные в ней выводы и рекомендации, могут быть использованы Правительством КР, Жогорку Кенешем КР, Министерством финансов КР, государственными и ведомственными контрольными органами, а также в практической деятельности аудиторских фирм для усиления финансового контроля над бюджетными средствами.

Практические рекомендации диссертации направлены на создание действенного механизма финансового контроля и аудита, отвечающего потребностям рыночных отношений, некоторые из них могут представлять интерес при создании внутреннего аудита как в государственной, так и коммерческой системе.

Материалы диссертации используются при преподавании дисциплин «Финансовый контроль», «Аудит», «Ревизия и контроль», «Финансовый анализ» и «Налоговый учет и налоговое право» и вошли составной частью в изданные монографии и учебные пособия «Аудит: проблемы и решения» (1998 г.), «Налоговый учет и аудит расчетов с бюджетом» (1999 г.), «Финансовый контроль: Методология и организация» (2008 г.), «Экономика и финансовая политика в СМИ» (2003 г.), рекомендованные Министерством образования и науки Кыргызской Республики в качестве учебных пособий для экономических факультетов вузов республики.

В целом выводы и предложения по дальнейшему совершенствованию государственного финансового контроля и аудита, выработанные в диссертации, позволяют решить важнейшие задачи, стоящие перед государственными контролирующими органами в обеспечении эффективного использования бюджетных средств.

Экономическая значимость полученных результатов заключается в том, что они могут быть эффективно использованы при разработке государственных программ развития финансового контроля и аудита и их составляющих. Предложения, представленные в Министерство финансов Кыргызской Республики, в Государственное агентство по финансовому надзору и отчетности, в Государственный центр судебных экспертиз, в аудиторские компании, способствуют дальнейшему совершенствованию и усилению государственного финансового контроля, аудита, решению важнейших задач, стоящих перед государственными контролирующими органами в обеспечении эффективного использования бюджетных средств в условиях рынка и проведения современной финансовой политики.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

обобщены и уточнены теория и практика государственного финансового контроля, определены роль и место в рыночной экономике, обоснованы, конкретизированы особенности ее организации в условиях Кыргызской Республики;

комплексно рассмотрен и изучен зарубежный опыт развития государственного финансового контроля и независимого аудита, определены пути их адаптации к реалиям контрольной системы КР;

теоретически обосновано содержание аудита как инструмента финансового контроля, обеспечивающего эффективное функционирование в период становления системы финансового контроля;

определены особенности и этапность становления аудиторской деятельности, факторы, ускоряющие внедрение международных стандартов аудита;

внесены предложения по совершенствованию нормативно-правового регулирования государственного контроля и аудита;

обоснованы принципы и аналитические процедуры аудита и их использование в финансовом контроле, достоверности финансовой отчетности;

разработаны методика и стандарты проведения внутреннего аудита, их классификация и степени его влияния на результаты государственного финансового контроля;

раскрыто влияние налогового аудита и налогового консультирования на доходность бюджета и в государственном регулировании развития предпринимательства;

разработана концепция развития государственного финансового контроля и аудиторской деятельности в обеспечении высокоэффективной системы финансового контроля в современных условиях.

Личный вклад соискателя. Автор принимала непосредственное участие в разработке следующих нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность:

Кыргызских стандартов аудита (2001 г.);

Международных стандартов аудита» (2003 г.);

Закона «Об аудиторской деятельности», принятого Жогорку Кенешем в 1998 и 2002 гг.;

Концепция развития финансового контроля и аудита в Кыргызстане (на стадии рассмотрения Министерством финансов страны).

Диссертант является участником рабочих комиссий по разработке законодательных актов.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и практические положения и результаты исследования доложены и одобрены на международных, республиканских и межвузовских научно-практических конференциях, бухгалтерских форумах, на специальных заседаниях ученого совета, научных семинарах. Среди них:

Международная научная конференция «Технология и перспективы современного инженерного образования, науки и производства», посвященная 45-летию организации Фрунзенского политехнического института – Кыргызского технического университета им. И.Раззакова (г. Бишкек, 7-8 октября 1999 г.);

Вторая научно-практическая конференция «Аудит в Кыргызстане (опыт, проблемы и перспективы)», Национальная комиссия по стандартам финансовой отчетности при Президенте Кыргызской Республики (г. Бишкек, 7 октября 2000 г.);

Юбилейная научная конференция, посвященная 10-летию Токмоцкого технического института (г. Токмок, 19-20 октября 2001 г.);

Межвузовская научно-практическая конференция «Реформирование бухгалтерского учета на современном этапе», КГНУ им. Ж.Баласагына (г. Бишкек, 28-29 марта 2002 г.);

Международная научно-практическая конференция «Аграрная наука и образование – Году Кыргызской государственности», посвященная 70-летию Кыргызского аграрного университета (г. Бишкек, 21 февраля 2003 г.);

Республиканская научно-практическая конференция «Проблемы обеспечения экономических и правовых основ устойчивого развития Кыргызстана», посвященная 2200-летию Кыргызской государственности, БГИЭП (г. Бишкек, 25 апреля 2003 г.);

Межвузовская научно-практическая конференция «Роль социально-экономических правовых аспектов в развитии Кыргызстана на современном этапе», БФМСИ (г. Бишкек, 21 апреля 2004 г.);

Международный научно-технический симпозиум «Образование через науку» (г. Бишкек, 7-9 октября 2004 г.);

Межвузовская научно-практическая конференция «Личность и общество в условиях глобализации», МСИБФ (г. Бишкек, 26 апреля 2005 г.);

Научно-практическая конференция «Экономическая наука и перспективы бизнес-образования», КГТУ им.И.Раззакова (г. Бишкек, 2005 г.);

Научно-практическая конференция «Постсоветский Кыргызстан и перспективы развития», БГУЭП (г. Бишкек, 21 февраля 2006 г.);

Международная научно-практическая конференция, посвященная 10-летию БГУЭП в статусе ВУЗа (г. Бишкек, 1-2 ноября 2006 г.);

Семинар (круглый стол) «Совершенствование налогообложения в Кыргызской Республике», ИУБ КГТУ им. И.Раззакова (г. Бишкек, 21 ноября 2006 г.);

Международная научно-практическая конференция «Роль государственных образовательных учреждений в контексте подготовки и повышения квалификации государственных и муниципальных служащих», Академия управления при Президенте КР (г. Бишкек, 11 декабря 2006 г.);

Межвузовская научно-практическая конференция «Инновации в образовании: проблемы и пути решения», МАУПФБ (г. Бишкек, 22 декабря 2006 г.);

Научно-техническая конференция, посвященная второй годовщине мартовской революции в секции «Проблемы и перспективы экономического развития Кыргызстана», КГТУ им. И.Раззакова (г. Бишкек, 19-20 марта 2007 г.);

Международная научно-практическая конференция «Экономическое образование и наука: Проблемы и пути решения», посвященная 10-летию образования БГУЭП (г. Бишкек, 1-2 ноября 2007 г.).

Основные результаты исследования апробированы и внедрены в Министерство финансов Кыргызской Республики, Государственное агентство по финансовому надзору и отчетности при Правительстве Кыргызской Республики, Государственный центр судебных экспертиз, в аудиторских фирмах «Аудитэкс» и «Альпари».

Научно-практические выводы, вытекающие из диссертационного исследования, были использованы при подготовке специалистов по направлению «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Экономика предприятия», а также при написании различных учебных и учебно-методических пособий, программ по финансам, финансовому контролю, аудиту и анализу.

Публикация результатов исследования. По теме исследования опубликованы три монографии, одно учебное пособие, 46 научных статей общим объемом 130 печ.л.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа изложена на 284 страницах, состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, в том числе 21 таблицы, 28 иллюстраций, 9 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность проблемы и степень ее изученности, сформулированы цели и задачи исследования, научная новизна, практическая и экономическая значимость работы, основные

положения, выносимые на защиту, личный вклад диссертанта, степень апробации результатов исследования, структура и объем работы. В первой главе **«Теоретико-методологические основы развития финансового контроля и аудита»** рассматриваются теоретико-методологические основы развития финансового контроля и аудита и их роль в рыночной экономике.

Развитие общественных отношений в экономике, а также совершенствование государственного регулирования предполагают необходимость научного анализа происходящих правовых преобразований и осмысления тех организационно-правовых механизмов, которые используются государством для реализации своих интересов при осуществлении финансовой политики. И в этом аспекте наиболее значимым является организация и функционирование контроля, где происходит реализация государственных интересов в финансовой сфере. Естественно, это вызывает повышенный интерес к изучению функционирования механизмов контроля, в том числе аудиторской деятельности.

Среди ученых нет единства в трактовках понятия финансового контроля. Диссертационное исследование показало, что в определении государственного финансового контроля наблюдаются различия во взглядах российских ученых Г.В. Поляка, А.А.Тедеева, Ю.А.Данилевского, Ю.М.Иткина, И.А.Белобжецкого, касающихся современной теории финансов.

По мнению российского профессора Г.В. Поляка¹, «финансовый контроль - законодательно регламентированная деятельность специально созданных учреждений контроля и контролеров-аудиторов за соблюдением финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов, а также за целесообразностью и эффективностью их финансовых операций».

Профессор И.А. Белобжецкий пишет, что «под финансово-хозяйственным контролем следует понимать систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, учреждений, организаций и других подразделений материального производства и непроизводственной сферы с целью объективно оценить экономическую эффективность этой деятельности, установить законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций, сохранность собственности, выявить внутрихозяйственные резервы повышения эффективности производства и роста доходов государственного бюджета»².

Профессор Ю.А. Данилевский определяет финансовый контроль более широко, отмечая, что «финансовый контроль, являясь одной из важнейших функций и неотъемлемой составной частью общего механизма

¹ Финансы/ Под ред. Поляка Г.В. - М.: Юнити, 2003.

² Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. - В 2-х частях. - М.: Бухучет, 1994.

управления экономикой, производством, охватывает финансовые, кредитные и производственные показатели. В сферу контроля включаются производство, распределение, обращение и потребление товарно-материальных ценностей в денежном выражении»³.

Поскольку до сих пор не выработано общепринятое определение государственного финансового контроля, предлагаем свою версию, на наш взгляд, полно раскрывающую ее сущностную и понятийную характеристику. Таким образом, считаем, что «финансовый контроль – это совокупность мероприятий, проводимых субъектами контроля по проверке финансовых и связанных с ними операций и действий государственных органов, муниципальных образований, предприятий, учреждений, организаций, а также населения, с применением специфических форм и методов осуществления, позволяющих реализовать контрольную функцию финансов».

Исследование основных принципов, элементов и общность государственного финансового контроля в таких развитых зарубежных странах, как Великобритания, Франция, Германия, Ирландия, Дания (рис. 1) показали, что необходимо соблюдение синхронности, слаженности государственных структур в области контрольной и управленческих функций государства.

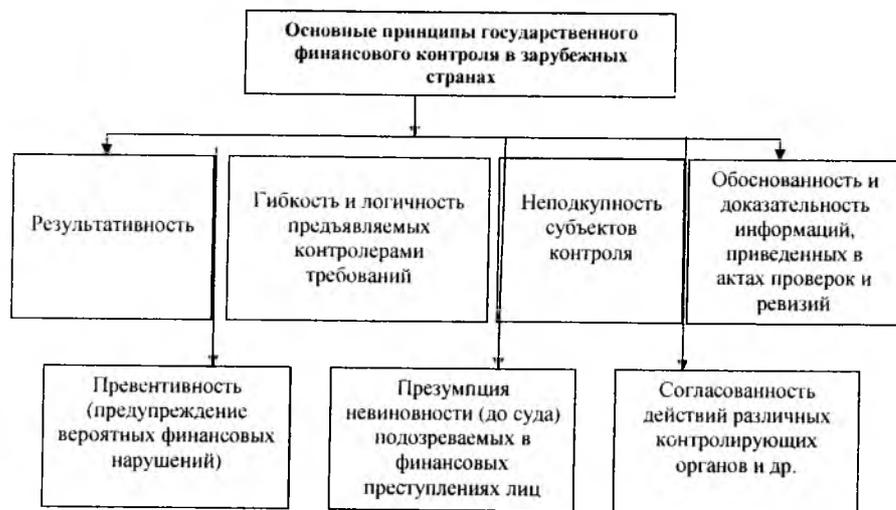


Рис. 1. Основные принципы государственного финансового контроля

³ Данилевский Ю. А. Общий аудит, аудит оргж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов: Учеб. пособ. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.

Кроме того, в зарубежных странах независимый аудит активно используется в государственном финансовом контроле, особенно в США. Многие международные модели отводят Министерству финансов (как было в СССР) ведущую роль в определении, мониторинге и проверке аудиторских мер. в частности, касающихся работы внутреннего аудита, министерств и ведомств.

Переход к рыночной экономике обусловил появление новой для нас отрасли научных знаний и практической деятельности. Это – аудит, который является одной из форм независимого финансового контроля.

Однако многие экономисты постсоветских стран аудит рассматривают не в единстве с финансовым контролем, а раздельно. О том, что трактовка понятия «аудит» экономистами стран СНГ, Казахстана требует уточнения, о чем свидетельствуют рассмотренные в диссертации 25 позиций различных авторов. Такие же точки зрения имеются у западных экономистов.

По нашему мнению, аудит проводится одним из инструментов финансового контроля, и через аудит проводятся независимая экспертиза и анализ бухгалтерской и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта на договорных началах, проверка состояния внутреннего контроля и соответствия бухгалтерского учета действующему законодательству, а также оказание консультационных и иных услуг на контрактной основе.

Во второй главе «Современная концепция государственного финансового контроля и аудита» рассматриваются роль и место государственного финансового контроля в современной экономике, дана авторская трактовка особенностей и этапности становления аудиторской деятельности, формирования национальной системы аудита, раскрыты факторы, способствующие внедрению международных стандартов аудита.

Исследовано современное состояние государственного финансового контроля Кыргызской Республики в лице Счетной палаты КР, объекты проверок ревизий за 2000-2006 гг., динамика выявленных нарушений за исследуемый период. Определены важнейшие аспекты формирования и эффективного использования государственных средств, состояние республиканского бюджета, исполнение его доходной и расходной частей, и их составляющие: реальный объем поступления доходов; величина недополученных доходов в связи с неправильным налоговым администрированием; нарушения в расходной части республиканского бюджета, в части использования специальных средств, по объектам минуя, казначейство; выявлены недостатки средств по объектам финансирования и незаконное расходование бюджетных средств в связи с нарушением принципов бюджетного права.

Доходная часть бюджета республики за период 1997-2007 гг. возросла с 5,0 до 36 млрд. сом; или в 7 раз. Только за период 2000-2005 гг. доходная часть бюджета увеличилась в 2,0 раза (табл. 1).

Объем налоговых поступлений государственного бюджета за приведенный период возрос с 3,8 до 26,5 млрд. сом, или это составляет в

структуре доходной части бюджета соответственно 75,4 и 80,3%. В структуре налоговых поступлений, безусловно, большая доля приходится на налог на добавленную стоимость (НДС). Если в 2000 г. на НДС приходилось 38,8%, то в 2005 г. - 43,4%. Увеличился объем неналоговых поступлений с 868 до 7195 млн. сом; или в 8,3 раза.

Таблица 1
Динамика и структура доходов государственного бюджета за 1997-2007 гг.*, млн. сом.

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Всего доходов и грантов	5 035	6 287	8153	9 888	12540	14412	16210	18336	20368	25081	35995
Всего доходов	4840	6 091	7874	9280	11918	13588	15749	17405	19975	25081	35995
Налоговые поступления	3839	4865	5954	7676	9188	10475	11913	13987	16361	19981	26545
Неналоговые поступления	868	1136	1771	1581	2673	2984	3699	3419	3568	4696	7195
Доходы от операций с капиталом	133	90	148	24	57	130	137	215	46	138	465
Гранты	195	197	279	608	622	824	461	716	393	266	1789
в процентах к ВВП											
Всего доходов и грантов	16,4	18,4	16,7	15,1	17,0	19,2	19,4	19,5	20,3	22,2	25,8
Всего доходов	15,8	17,8	16,2	14,2	16,1	18,1	18,9	18,5	20,0	22,2	25,8
Налоговые поступления	12,5	14,2	12,2	11,7	12,4	13,9	14,3	14,9	16,3	17,7	20,0
Неналоговые поступления	2,8	3,3	3,6	2,4	3,6	4,0	4,4	3,6	3,6	4,2	5,2
Доходы от операций с капиталом	0,4	0,3	0,3	0,0	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,4
Гранты	0,6	0,6	0,6	0,9	0,8	1,1	0,6	0,8	0,4	0,3	1,3
Налоговые поступления	76,2	77,4	73,0	77,6	73,3	72,7	73,5	76,3	80,3	79,7	73,7
Неналоговые поступления	17,2	18,1	21,7	16,0	21,3	20,7	22,8	18,6	17,5	18,7	20,1

Расходы бюджета отражают те процессы, которые проходят в условиях переходного периода, государство стало активно участвовать в капиталовложениях, в интернационализации хозяйства, регулировании экономики как на макро-, так и на микроэкономическом уровне.

Структура, динамика доходной и расходной частей бюджета свидетельствуют о недостаточном финансовом контроле. Постоянный дефицит бюджета и невыполнение доходной его части приводят к срыву мероприятий по социальной сфере, которые были намечены. В то же время

наблюдается огромный рост расходов на содержание государственного аппарата (табл. 2).

Расходная часть государственного бюджета увеличилась с 6,7 млрд. сом. в 1997 г. до 35,8 млрд. сом. в 2007 г., или в 5 раз.

В структуре расходов бюджета сравнительно большой удельный вес занимают статьи: государственные услуги общего назначения – 30,4 (2005 г.), образование – 24,4, здравоохранение – 11,3, страхование и соопеспечение – 14,2 % и т.д. Государство через бюджетную политику стимулирует социальный процесс, увеличивая расходы на социальную сферу, улучшение инфраструктуры и др.

Таблица 2
Расходы государственного бюджета Кыргызской Республики, (млн. сом).*

	1997	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Расходы, всего в том числе:	6695,7	11284,5	12257,0	15190,2	17603,0	18841,5	20143,7	25297,8	35864,9
Государственные услуги общего назначения	850,4	1999,6	210,6	2256,9	2640,4	5784,2	6139,4	3358,4	5154,8
Образование	1514,0	2289,9	2849,3	3350,2	3690,3	4361,3	4917,7	6314,2	9178,0
Здравоохранение	977,1	1295,7	1378,3	1527,3	1875,4	1926,5	2283,3	3059,1	4028,8
Страхование и социальное обеспечение	1055,3	1114,0	1417,4	2340,1	1686,7	2644,8	2858,1	3610,6	3816,9
Жилищно-коммунальное хозяйство	279,6	666,5	800,2	1131,3	1083,7	1057,7	1040,6	1415,5	2657,3
Организация отдыха и культурно-религиозная деятельность	148,0	338,5	294,8	393,8	463,5	578,3	606,9	813,0	1239,9
Транспорт и связь	169,8	465,0	416,7	668,4	568,3	-	-	854,6	-
Прочие мероприятия	1701,4	3115,3	2994,6	3522,4	4588,7	2488,7	2297,7	83,3	4908,0
Дефицит(-), Профицит(+) гос. бюджета	-1605,4	-1279,1	284,0	-798,1	-703,0	-505,8	224,4	-216,5	130,0

Структура расходов государственного бюджета оказывает также регулирующее воздействие на размеры спроса и капиталовложений, а также на отраслевую и региональную структуру экономики, национальную конкурентоспособность на мировых рынках.

Регулирование государственного бюджета также связано с функционированием и эффективностью финансового контроля, целью которого является макроэкономическая стабильность, а сбалансированность

* Данные Национального банка КР.

* Данные Национального банка КР.

**Динамика выявленных финансовых нарушений
за 2002–2006 гг., тыс. сом.**

№	Результаты проверок	Сумма			
		2002	2004	2005	2006
1.	Незаконные расходы денежных средств и материальных ценностей	138 038.1	289766.6	613398.0	125416.4
2.	Недостача и хищения денежных средств и материальных ценностей	53 592.3	21609.8	39098.8	2376952.0
3.	Целевое использование государственных средств	350 122.2	206306.0	74056.6	98437.5
4.	нецелевое использование государственных кредитов и бюджетных ссуд	7 814.5	4581.6	11266.5	3817.6
5.	Дополнительные доходы бюджета		554725.1	350649.3	746679.7
6.	Завышение цен СМР	23 477.4	22928.3	31132.2	72269.5
7.	Другие финансовые нарушения		1424846.3	96347.6	2033421.7
8.	Дополнительно начисленные доходы Соцфонда				10716.5
	Всего:	573 044.0	2 24763.7	1 215949.0	2502368.0

За первое полугодие 2008 г. контролирующие органы выявили финансовые нарушения на общую сумму 23 млн. 62 тыс. долл. США. В общей сложности, в течение полугодия проведено 835 аудитов, из них 609 - в бюджетных учреждениях, 152 - в хозяйствующих субъектах и 74 аудита составления и исполнения местных бюджетов. По данным материалов Счетной палаты, сумма хищений и недостачи денежных средств составляет 10 млн. 221 400 тыс. сом. и 6 тыс. долл. США. Руководители бюджетных учреждений по-прежнему допускают нарушения при расходовании средств. Таких нарушений выявлено на сумму 438 млн. 669.2 тыс. сом. и 89,5 тыс. долл. США.

Все вышеизложенное показывает, что в бюджетных организациях (как в министерствах, так и в административных ведомствах) сильно ослаблена контрольно-ревизионная работа, что приводит к росту финансовых нарушений. Исследование показывает также рост нарушений с использованием специальных средств. Следует отметить, что необходимы кардинальные меры по сокращению специальных средств, являющихся постоянным источником финансовых нарушений. Кроме того, рост специальных средств тормозит развитие предпринимательства, так как государственные органы заинтересованы в увеличении платных услуг за предоставление лицензий и других разрешительных документов.

Необходимо отметить, что анализ финансовых нарушений в динамике выявил отрицательную тенденцию – рост одних и тех же видов нарушений, которые требуют: во-первых, усилить прозрачность всех бюджетных операций. Необходимо предусмотреть меры в рамках ведущей роли и

госбюджета рассматривается как одна из составляющих элементов такой стабильности.

Задолженность хозяйствующих субъектов перед бюджетом в целом, по состоянию на 1 января 2006 г., по основной сумме составила 1319, 1 млн. сом., с ростом против 2005 г. на сумму 479,6 млн. сом. (57, 1 %), из них перед налоговыми органами по основным платежам 1078, 5 млн. сом., что выше более чем в два раза, или на 552, 4 млн. сом. против 2006 г. Задолженность увеличилась практически во всей группе налоговых поступлений, в том числе более чем в два раза по налогу на прибыль, или на 102,9 млн. сом. и по НДС - на 396, 4 млн. сом.

Основной причиной является значительный рост налоговой задолженности предприятий энергетического комплекса республики, доля которых в общей недоимке составляет более 66%. По таможенным платежам – 240, 6 млн. сом., что на 23,3 %, или на 72,9 млн. сом. ниже, чем на начало года. Наиболее крупными задолжниками по уплате таможенных платежей и налогов является ТЭЦ г. Бишкек (104, 4 млн. сом.) и ГАК «Кыргызгазмунайзат» (192,2 млн. сом.), сумма задолженности которых составляет порядка 97 % в общем объеме.

Основная доля задолженности приходится на НДС 63,9% (689,2 млн. сом.) и налог на прибыль 18,4 % (198 млн. сом.).

Образование доходов бюджетных средств государства и их использование в процессе выполнения государственных задач по социально-экономическому развитию общества во многом происходит посредством хозяйственной деятельности как государственных, так и негосударственных организаций (возникновение и исполнение налоговых и иных финансовых обязательств перед государством, расходование выделенных государственных ресурсов конкретными экономическими субъектами в процессе реализации тех или иных программ и т.д.), что, естественно, должно предусматривать адекватную систему финансового контроля. Любые государственные программы реформирования и развития областей экономики для их успешной реализации также должны предусматривать эффективную систему контроля. Существующая же в стране система финансового контроля не в полной мере выполняет свое назначение и нуждается в серьезной реструктуризации. Это в основном выражается в финансовых нарушениях, характерных для современного периода развития экономики Кыргызской Республики (табл. 3).

Исследование динамики выявленных нарушений показало, что суммы нарушений растут в 2005 г. по сравнению с 2006 г. на 48,6 %, а если сравнить 2002 и 2006 гг., то нарушения увеличились на 77,1%. Диссертационное исследование показало, что выявленные в ходе аудиторских проверок нарушения в целом сводятся к тому, что не всегда выдерживалось исполнение утвержденных расходов, значительные суммы незащищенных бюджетных (внебюджетных) средств отвлекались на нужды административно-управленческих структур.

центрального органа - Министерства финансов, - реорганизации всей расходной системы; во-вторых, уточнить методологию классификаций нарушений со стороны контролирующих органов; в-третьих, ввести согласованные процедуры по решению проблем, приводящих к «вынужденным» нарушениям, в связи с несвоевременным и неполным финансированием со стороны Министерства финансов

Исследованием установлена необходимость принятия немедленных мер: отсутствие стимулов к легальному предпринимательству Кыргызской Республики, отсутствие налоговых льгот для инвестиционной деятельности, большого количества проверяющих инстанций, противоречий положений финансового законодательства, отсутствие реальных предпосылок для кардинального расширения налогооблагаемой базы, отсутствие единой информационной базы по учету доходов хозяйствующих субъектов в целях налогообложения, дублирование отдельных функций различными финансовыми органами и, как следствие, дополнительные расходы на их содержание, несовершенство действующих нормативных правовых актов и законодательной основы финансового контроля, несовершенство системы финансового контроля, не исключающее возможности коррупции, контрабанды и других нарушений законодательства, отсутствие эффективной судебной системы по разрешению финансовых споров.

Таким образом, правильное формирование бюджета республики, рациональное и эффективное его использование позволят обеспечить необходимый рост и развитие экономики и решение социально-экономических проблем в стране. Немаловажную роль в развитии развитых стран играют как внешний, так и внутренний аудит, привлекая независимый аудит к проверке в государственные услуги. Поэтому продвижение в области государственного финансового контроля развивается в соответствии с меняющимися требованиями парламента и государственного аппарата.

По существу, общая информационная база, на которой основывается финансовый контроль всех контролирующих органов, является веским основанием для координации их деятельности. Но и в том, что, имея различные задачи, контрольные органы на основе одних и тех же принципов контроля (эффективность, законность, тотальность) могут сделать разные выводы, которые с разных позиций призваны исключать корни финансовых нарушений. С другой стороны, обеспечить жесткий контроль разрозненными, без координации силами попросту невозможно. Только скоординированные действия всех контрольных органов способны достичь этих целей. Но в этом случае возникает проблема доверия контрольных органов друг к другу. Среди аудиторских фирм, несмотря на их независимый статус, немало так называемых «карманных» компаний. Это связано со слабым контролем соответствующими государственными органами.

В Кыргызской Республике отсутствуют органы, отвечающие за разработку и соблюдение общеметодологических принципов и положений государственного финансового контроля.

Методические разработки других контрольно-ревизионных органов не могут быть полностью восприняты Счетной палатой Кыргызской Республики в силу особой специфики их задач и функций. Поэтому вопрос о разработке адекватных методик проведения контрольных мероприятий стоит очень остро. Методические проблемы финансового контроля в современном Кыргызстане осложняются еще и тем, что до сих пор государственные предприятия и организации, как институты частного права, не перешли на международные стандарты учета и отчетности. Это обстоятельство сдерживает использование методической базы, общепринятой в международной финансовой практике.

Исходя из вышеизложенного, считаем необходимым в соответствии с требованиями предусмотреть методику государственного контроля, где применяется единая методика аудиторских процедур. По правилам МСА аудиторы должны быть сертифицированы на международном уровне. В Кыргызской Республике эти требования не соблюдаются. В то же время не установлены стандарты сертифицирования аудиторов государственного финансового контроля и выдача сертификатов государственного образца. Анализ бюджета, как основного финансового плана государства, базируется на комплексном подходе к его изучению, описанию информации, характеризующей процесс его исполнения, на использовании определенной методики анализа этой информации.

Финансовый контроль можно разделить на две взаимодействующие, самостоятельные составляющие: контроль государственный и не - государственный (независимый) (рис. 2).

Происходящие в Кыргызской Республике социально-экономические и политические преобразования обуславливают необходимость построения адекватной курсу рыночных реформ системы государственного финансового контроля. Специфика условий деятельности государственных контрольных органов, складывающаяся под воздействием факторов переходного периода, порождает определенные проблемы формирования системы контроля. Недостаточно разработаны и теоретические основы, в том числе принципы, на которых должна строиться система. Рассматривая необходимость и значение финансового контроля на современном этапе, важно отметить проблемы, стоящие как перед системой финансового контроля в целом, так и органами государственного финансового контроля, в частности.

Существует целый ряд проблем, касающихся государственного финансового контроля. Так, наиболее остро стоит вопрос о законодательном регулировании государственного финансового контроля. Главное здесь состоит в том, что государство использует и управляет значительно большими средствами нежели те, что мобилизуются

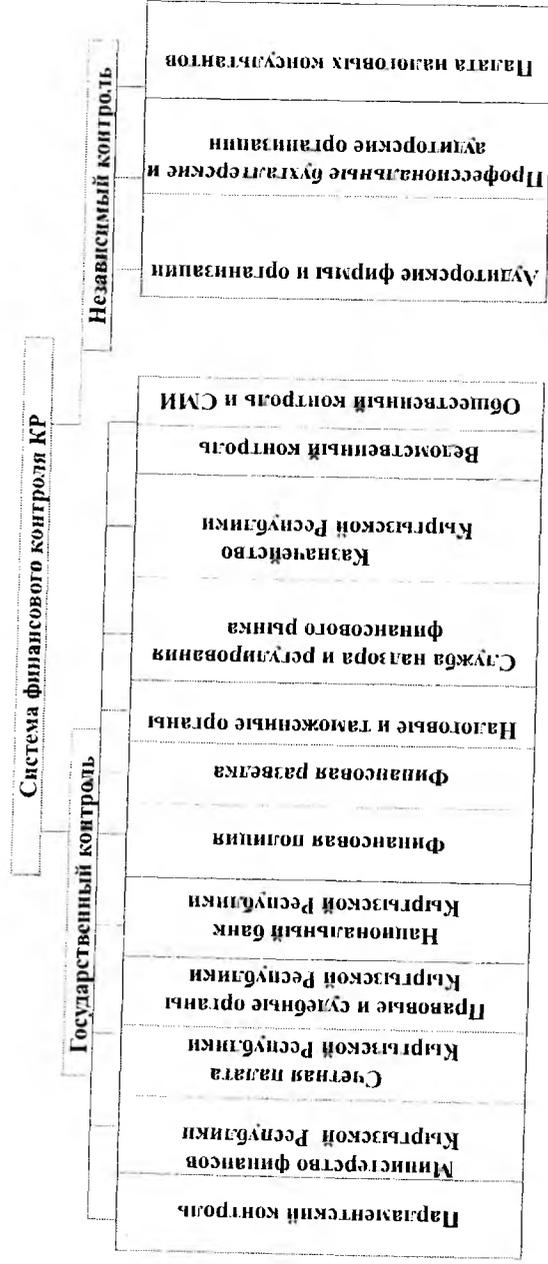


Рис. 2. Система финансового контроля в Кыргызской Республике

в его бюджете. Поэтому оно должно иметь правовую базу и соответствующий механизм обеспечения целевого и эффективного использования всех принадлежащих ему средств и последующего контроля. Для создания полноценной, отвечающей современным реальностям правовой базы финансового контроля требуется законодательное определение понятия «государственный финансовый контроль». Незавершенность в вопросах формирования правовой базы государственного финансового контроля и отсутствие его определения привели к тому, что на данный момент усилия контролирующих органов направлены на осуществление контроля в основном в своих ведомственных интересах: у Счетной палаты своя контрольная компетенция, у Национального банка – своя, у Госкомитета по налогам и сборам – своя. А на практике получается, что фактически бесконтрольна со стороны государства вся банковская система страны. Начиная с Национального банка Кыргызстана, а также такие органы как Счетная палата, казначейство, служба валютного и экспертного контроля никак не координируют свои контрольные функции. В свою очередь, Госналогслужба Кыргызстана, в соответствии с законодательством, считает своей основной задачей контроль за уплатой налогов, а сбор налогов получается не в их компетенции. Каждый стоит на границах своей деятельности. Если возникает вопрос, требующий объединения усилий, начинаются бюрократические согласования, увязки, перекладывание ответственности, нарушения остаются.

Кроме того, структура финансового контроля Кыргызстана отличается весьма значительным количеством компетентных органов. Их задачи и функции в области формирования и использования бюджетно-финансовых ресурсов часто переплетены, характеризуются элементами дублирования параллелизма.

Данные вопросы невыполнимы, без принятия закона о государственном финансовом контроле в Кыргызстане, в котором получили бы правовую основу многие вопросы государственного финансового контроля, организации, где были бы определены основные права органов, осуществляющих контроль и обязанности ведомственного или внутреннего контроля.

Новыми и принципиально важными являются повышение требования к качеству работы контрольных органов. На наш взгляд, необходимо совершенствовать структуру системы финансового контроля создав «Департамент государственного финансового контроля и аудита», где были бы соединены в единый блок все подразделения Министерства Финансов КР, выполняющие контрольные функции, что приведет к улучшению вертикальную управляемость контрольных служб и повысит эффективность проверок. Однако для эффективности осуществления государственного финансового контроля требуется, законодательно закрепить их задачи, права, сферу действия, статус и полномочия их работников.

Юридически не отрегулированы многие вопросы во взаимоотношениях финансовых ревизоров, прокуроров, следователей, которые решаются в «рабочем порядке», что вызывает различные затруднения при решении совместных задач. Нет сегодня ясности и во взаимодействии органов государственного контроля с институтом аудита, оперирующим вне системы государственного финансового контроля.

В период проведения коренных экономических реформ контроль как функция управления финансов еще более осложнен из-за противоречивых тенденций становления, перманентного состояния структур управления, неустойчивости различных новых структур, противоборства старых и новых теорий, подходов. Множественность состояний зарождающегося организма рыночной экономики требует неоднозначного подхода к оценке новых и во многом противоречивых явлений для нашей экономики.

Кроме того, государственный финансовый контроль или аудит в различных странах также несколько отличается, в зависимости от конституционных мер. Как правило, государственный финансовый контроль поддерживается специальным законом, определяющим роль и обязанности аудиторского учреждения. Во многих странах роль и обязанности должностных лиц и аудиторов определяются руководящими положениями и правилами.

Развитие контрольной службы Кыргызской Республики поделено нами на четыре этапа: ревизионный – до 1960 г., оптимизационный – 1960-1975 гг., функциональный – с 1975 г. и рыночный – с 1990 г.

Начальный период характеризуется, в основном, проверкой годового баланса и отчета о деятельности предприятий, распространением ревизионной работы и контроля над соблюдением законодательной основы и инструктивных положений ведомств.

Оптимизационный этап связан с активным развитием производительных сил в Кыргызской Республике, ведомственно-отраслевой специализацией и развитием научно-технического прогресса. Для этого периода характерным явлением стало широкое внедрение экономико-математических методов и вычислительной техники во всех сферах деятельности, включая и контрольную службу.

Функциональный этап развития контроля в республике сопровождался временным усложнением хозяйственных процессов.

Четвертый - рыночный этап - связан с интеграцией страны в мировую экономику, развитием различных форм собственности и усложнением технических и стратегических задач управления хозяйственными субъектами в условиях рынка. На этом этапе Кыргызстан столкнулся с ослаблением роли финансового контроля в решении народнохозяйственных задач и ростом потребности в независимом контроле — аудите.

В работе выделены две формы государственного финансового контроля – внешний и внутренний, их принципиальное отличие по ролям, целям, объектам и отчетности. Основными задачами внутреннего государственного контроля как метода управления государственными

средствами являются ежегодная документальная проверка системы Казначейства КР, систематическое отслеживание выделенных средств, регулярная проверка операций и бухгалтерских записей, адекватность процедур для защиты активов казначейства и его подразделений, правильность формирования и рационального использования специальных бюджетных средств, своевременность поступления налоговых и таможенных средств в бюджет, в котором немаловажная роль отводится аудиту – инструменту финансового контроля в рыночных условиях хозяйствования. В работе характеризуется период развития аудиторской деятельности нашей республики, нормативно-правовая база, этапы развития аудиторской деятельности в республике (рис. 3).

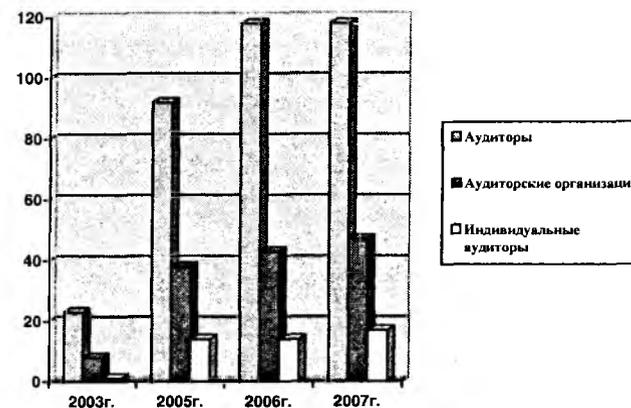


Рис. 3. Динамика роста аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов Кыргызской Республики

Заключительным этапом развития и совершенствования аудиторской деятельности является переход на Международные стандарты аудита, что привело к существенному реформированию действующей системы учета и повышению качества информации финансовой отчетности.

Многие отечественные аудиторские фирмы испытывают недостаток знаний международных стандартов аудита в сфере аудиторской деятельности и проявляют готовность подробно изучать международную технологию аудита, активно применять ее на практике.

Практически внедрение МСА в Кыргызской Республике развивается по трем основным направлениям:

создание необходимой нормативно-правовой базы аудита в республике;

организация подготовки и повышения квалификации аудиторов;

решение возникающих организационно-практических вопросов.

При внедрении МСА в Кыргызстане должны строго соблюдаться требования законодательства. Ключевой проблемой при внедрении МСА является контроль выполнения стандартов аудиторскими фирмами. Осуществляться такой контроль в начальный период должен как государственными органами, так и общественными органами auditors.

Практика аудита в республике свидетельствует о том, что важнейшим условием дальнейшего развития аудита становится расширение возможностей его саморегулирования как независимой предпринимательской деятельности, повышение роли профессиональных объединений auditors. В настоящее время в Кыргызстане не работают рычаги, обеспечивающие качество работы auditors. Приоритетными направлениями следует выделить и организационно разделить функции, касающиеся регулирования, контроля и надзора, так как один и тот же орган власти не может и не должен заниматься разработкой нормативных актов, правил, стандартов деятельности и одновременно осуществлять контрольно-надзорную деятельность по их выполнению.

Окончательно перечисленные проблемы решаются только тогда, когда вопросы качества аудита будут урегулированы на законодательном уровне. Для этого государство должно провести следующие мероприятия по регулированию аудиторской деятельности:

- 1) целях качественного проведения аудита и внедрения международных стандартов в аудиторскую практику необходимо всем предприятиям разработать систему внутреннего контроля;
- 2) определить допустимый уровень искажений финансовой отчетности в специальном нормативном акте, что позволит защитить как пользователей бухгалтерской отчетности, так и добросовестных auditors и одновременно послужит действенной мерой против «черного аудита», так как все пользователи финансовой отчетности получат право и возможность привлечения недобросовестных auditors к реальной ответственности;
- 3) принять оперативные меры по внедрению изменений международных стандартов аудита;
- 4) сохранить систему государственной аттестации auditors, передав функции подготовки auditors учреждениям Министерства образования и науки, и систему лицензирования аудиторской деятельности как необходимую меру по защите прав потребителя;
- 5) внедрить механизм оценки качества работы auditors.

В третьей главе «**Организация внешнего и внутреннего аудита и их роль в снижении риска финансового контроля**» обоснованы принципы и аналитические процедуры аудита и даны предложения по их использованию в процессе осуществления финансового контроля, нацеленные на обеспечение прозрачности финансовой отчетности; определены организационные основы внутреннего аудита; разработаны методология и стандарты его проведения в процессе осуществления государственного финансового контроля.

Необходимым условием эффективного финансового контроля является наличие организационной структуры, что объективно обусловлено созданием в аппарате управления службы внутреннего аудита. В задачи внутреннего аудита входит создание системы внутреннего контроля, необходимой для осуществления компетенции, прав и ответственности органов управления и должностных лиц, а также четкой системы экономической ответственности должностных лиц и специалистов предприятия.

Успех аудиторской проверки оценивается не наличием рекомендаций по решению проблем, а показателем ее качества и полноты аудита, издержками по его проведению и эффектом, достигаемым за счет предупреждения нарушений и своевременного внесения изменений в налоговые расчеты, применения налоговых льгот, оптимальной учетной политики, значительного сокращения штрафных налоговых санкций.

Особую актуальность во внутреннем аудите приобретают задачи разработки типовых программ организации, развития и совершенствования системы внутреннего контроля (для различных организаций в плане организационно-правовых форм, видов и масштаба деятельности, размеров, организационных структур управления).

Для определения сущности внутреннего аудита как важной составляющей финансового контроля, раскрытия механизма отношений, выявления специфических особенностей различных составляющих необходима его классификация.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля — формальный. В экономической литературе нет общепринятого определения понятия формы внутреннего контроля и общепризнанных выделений их различий.

В качестве форм внутреннего контроля организации, по нашему мнению, следует выделить: внутренний аудит и структурно-функциональную форму внутреннего контроля.

Классификацию внутреннего контроля можно представить в виде ниже следующей матрицы (табл. 4).

Таблица 4.

Классификация внутреннего контроля

Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Форма контроля	Внутренний аудит Структурно-функциональная форма внутреннего контроля
Уровень автоматизации контроля (признак типологии внутреннего контроля)	Неавтоматизированный внутренний контроль Неполностью автоматизированный внутренний контроль Полностью автоматизированный внутренний контроль

Методические приемы контроля	Общенаучные методические приемы контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, редукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.) Собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов служебного расследования, экспертизы различных видов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др.) Специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики)
Значимость субъектов внутреннего контроля (с точки зрения контрольной деятельности)	Контроль, осуществляемый субъектами внутреннего контроля 1-го, 2-го, 3-го, 4-го и 5-го уровней
Иерархичность объектов контроля	Контроль системы объектов в целом (всей коммерческой организации) Контроль подсистем системы объектов Контроль отдельных объектов
Стадии проведения контроля	Предварительный контроль Промежуточный контроль Конечный контроль
Функциональная направленность контроля	Административный контроль Финансово-экономический контроль Бухгалтерский контроль Правовой контроль Технический контроль Технологический контроль Кадровый контроль Контроль, направленный на обеспечение безопасности коммерческой организации
Характер взаимоотношений контролирующего контролируемого работников	Контроль, обусловленный отношениями подчиненности Контроль, не обусловленный отношениями подчиненности
Временная направленность контроля	Стратегический контроль Тактический контроль Оперативный контроль
Пространственный аспект	Входной контроль Процессный контроль Выходной контроль
Величина (сложность) объекта контроля	Тематический контроль Комплексный контроль

Источники данных контроля	Документальный контроль Фактический контроль Автоматизированный контроль
Способ взаимоотношений работников	Односторонний (функционально-принудительный) контроль Взаимный (двусторонний или многосторонний) контроль
Этапы получения информации	Первичный контроль Сводный контроль
Характер отношения к объекту	Направляющий контроль Фильтрующий (этапный) контроль
Характер контрольных мероприятий	Плановый контроль Внезапный контроль
Периодичность проведения контрольных мероприятий	Систематический контроль Периодический контроль Эпизодический контроль
Полнота охвата объекта контроля	Сплошной контроль Несплошной контроль
Время осуществления контрольных действий	Предварительный контроль Текущий контроль Последующий контроль
Интенсивность проведения контроля	Контроль, осуществляемый в облегченном режиме Контроль, осуществляемый в нормальном режиме Контроль, осуществляемый в усиленном режиме
Фазы производственного цикла	Контроль снабженческо-заготовительной деятельности Контроль производственной деятельности Контроль финансово-сбытовой деятельности

Приходится констатировать, что преобладающая часть предприятий, аудиторских фирм Кыргызской Республики не имеет внутреннего контроля и стандартов его проведения, определяющих подход при проведении финансового контроля.

По нашему мнению, все финансово-хозяйственные операции должны быть сгруппированы в блоки (циклы). Блоки охватывают все виды деятельности организации и должны быть совместимы со структурой предприятия и функциями ее подразделений. Блоки классифицируются различными способами. Например, можно выделить блоки по подразделениям хозяйствующего субъекта. Предлагаемые стандарты внутреннего аудита в коммерческих фирмах Кыргызской Республики представлены в табл.5.

Таблица 5

**Стандарты внутреннего аудита
в службах и подразделениях предприятия**

Подразделения	Содержание внутривозвратного контроля предприятий
1	2
Директорат	К исполнению приказы, распоряжения, указания, планы. Выдает результаты проверок, анализов, оценку деятельности их подразделений, рекомендации, заключения.
Отдел снабжения и приобретения активов	Контроль состояния материально-технического обеспечения, эффективность заключенных сделок по приобретению сырья, материалов, товарно-материальных ценностей и других активов, отчеты о расходовании материалов на производство, отпуск материалов на сторону, акты приемки и списания активов. Подтверждает обоснованность прихода и списания активов, консультирует по вопросам составления договоров, заполнения бланков учета и отчетности, проведения и оформления инвентаризаций.
Материальный склад и сохранность имущества	Контроль движения ТМЦ, обоснованность и своевременность оприходования и списания, наличие карточек складского учета, материальных отчетов, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, требований, наличие договора о материальной ответственности, правильность хранения, обеспечение сохранности ценностей, исправность весового и измерительного оборудования. Консультирует по вопросам рационального складирования и оформления первичных документов. Информировывает об изменении в учете и отчетности.
Производственные цеха	Проверка производственных отчетов, отчеты об использовании сырья и материалов, накладные на отпуск сырья в производство, соответствие фактического выхода продукции плановым нормативам, обоснованность применения норм естественной убыли. Проверяет обоснованность отнесения затрат на производство продукции, заполнение журналов технического надзора и качества. Осуществляет оценку производственной деятельности предприятия, соблюдения технологической дисциплины, своевременности и правильности отражения производственных операций в первичных документах. Информировывает об изменении норм, нормативов и расчетной себестоимости продукции.
Отдел сбыта и реализации	Контроль реализации (сбыта) и финансовых результатов; содержание хозяйственных операций, связанных с реализацией готовой продукции и взысканием дебиторской задолженности, исчислением затрат финансово-сбытовой деятельности; контроль за объемом, ассортиментом и прибыльностью выпускаемой продукции, поступлением потоков наличных средств в ценные бумаги, получение дивидендов и процентов.

1	2
Планово-финансовый отдел	Проверка наличия действующих норм и нормативов, отчетов о выполнении плановых заданий по производственной, финансовой и коммерческой деятельности, плановых отпускных цен на выпускаемую продукцию, штатного расписания и Положения о фонде потребления. Информировывает о допустимых отступлениях по порядку оформления первичной документации. Консультация по внесению изменений и дополнений в Положение об оплате труда.
Отдел бухгалтерского учета и отчетности	Аудит проверяет документы, подтверждающие достоверность бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности, обоснованность расчетов с бюджетными и другими государственными органами, дебиторами, кредиторами и т.д. Представляет материалы проверок инвентаризации, активов, расчетных операций и статей финансовой отчетности, анализов. Информировывает об изменениях в налоговом законодательстве, в бухгалтерском учете и отчетности.
Компьютеризация и автоматизация информационной системы учета	Ограничение доступа к компьютерам, файлам данных, программам, защита компьютерного оборудования, терминалов, паролирование модулей, категория контрольных процедур, шифрование файлов, качественная система документирования и периодическая проверка безопасности информации.

Проведенные исследования о внутривозвратном контроле позволяют сделать следующие выводы:

1. Система внутривозвратного контроля необходима для определения состояния, масштаба, например, налоговой проверки.

2. Слабая система внутреннего контроля и проверка, вскрывающая факты пропуска в материалах доходов или значительные неоправданные налоговые вычеты, не исключает возможность мошенничества. Сильная система проверок и противовесов между разными функциональными подразделениями организации свидетельствует о хорошем внутреннем контроле.

3. Для оценки внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть три элемента: среду контроля, систему учета и методики контроля.

4. Понять систему внутреннего контроля можно, спрашивая ответственных сотрудников в ходе начальной беседы, наблюдая текущие операции, отслеживая сделки по всей учетной системе вместе с ответственным сотрудником.

5. Понимание системы внутреннего контроля и выводы проверяющего должны быть отражены в его рабочих документах. Эффективная оценка механизмов внутреннего контроля зависит от опроса, наблюдения деятельности предприятия и тестирования системы.

6. При проверке единоличных владений аудитору важно определить, достаточно ли четко разделены личные финансы и финансы своего предприятия.

7. Даже самая продуманная система контроля на бумаге не всегда совпадает с тем, что делается в действительности. Собственник может представить подробное руководство и убедительный рассказ о том, как хорошо управляется его предприятие. Обязанность аудитора провести тестовую проверку системы внутреннего контроля.

8. Чем легче система, тем проще аудитору проверить обоснованность сумм, правильность применяемых учетных методик. Хорошо функционирующая система внутреннего контроля также может помочь предотвратить мошенничество, сокрытие доходов, неправильное или незаконное расходование финансовых средств.

Эффективная оценка механизмов внутреннего контроля зависит от хорошей беседы, наблюдения деятельности предприятия и тестирования системы. Многие исследователи зарубежных стран предпочитают начать проверку с конечного результата всей финансово-хозяйственной деятельности, то есть с суммы итогового дохода как верхушки пирамиды бухгалтерских счетов (табл.6).

Таблица 6

Сравнение взглядов разных авторов на сегментирование аудита

Э.А.Аренс и Дж.К.Лоббек	Ф.Л.Дефлиз,Т.Р.Дженик О.Рейли, М.Б.Хирш.	Ю.А.Данилевский, С.М.Шапигузов и др.
1.Реализация и получение выручки.	1. Получение дохода	1. Приобретение
2.Товарные и расчетные операции	2. Покупки	2. Производство
3.Операции по оплате труда	3.Производство	3.Реализация продукции, получение доходов и формирование финансового результата
4.Операции с ТМЦ	4. Аудит кассовой наличности, имущества, оборудования предприятия	4. Оплата
5.Формирование капитала и его доходность	5. Аудит инвестиций, предварительных выплат и начислений ПН, дебиторов и счетов капитала	5. Использование прибыли и формирование
		6.Инвестирование

Примечание: 1). Такое сопоставление взглядов о внутреннем аудите допускает Жакыпбеков С. (Методология и организация внутреннего аудита: - Алматы, 2005); 2) Внутренний аудит в коммерческих организациях профессор РЭА им Плеханова д.э.н. В.В.Бурцев называет «контролингом» в системе управления предприятием (Аудитор - 2006.-№7).

Профессор Ю.А.Данилевский и другие предлагают начать проверку с цикла «Приобретения», а Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек – с цикла «Реализация и получение выручки». Такой же последовательности

придерживаются авторы учебника «Аудит Монтгомери», выдвигая на первый план «Получение дохода».

Преобладающая часть предприятий и аудиторских компаний Кыргызстана не имеют внутренних стандартов, определяющих суть проведения финансового контроля в целом. Внутренние стандарты обеспечивают высокое качество проверок, повышают эффективность результатов проверок, уменьшают риски при проведении аудиторских проверок.

Диссертационное исследование позволяет сделать вывод, что внутренний аудит, как функция управления, охватывает учет, финансовый анализ и контроль, сравнивает и оценивает фактически достигнутый результат с поставленными целями и задачами предприятия. Внутренний аудит систематически контролирует деятельность всех объектов управления, выявляет причины отступления от стандартов, отклонения от целей, поставленных перед конкретным объектом, что способствует оперативному устранению выявленных нарушений. Организация внутреннего аудита как составная часть финансового контроля подразумевает строгую регламентацию своей деятельности, определение прав, обязанностей и ответственности специалистов, квалификационные требования и взаимоотношения с подразделениями и персоналом предприятия.

В четвертой главе «Тенденции и перспективы развития финансового контроля и аудита» исследованы в комплексном виде вопросы совершенствования налогового аудита и налогового консультирования как механизма государственного регулирования развития предпринимательства и обеспечения доходности бюджета, обоснованного составления расчетов по налоговым обязательствам, а также предложена концепция развития государственного финансового контроля и аудиторской деятельности, необходимости их интеграции и унификации, позволяющих обеспечить создание высокоэффективной системы финансового контроля.

По результатам различных актов проверки установлено не - полное отражение налогов и платежей, подлежащих уплате в бюджет: отсутствие анализа движения дебиторской задолженности, состава доходов и расходов, а также характеристики нарушений налогового законодательства.

Камеральной проверкой актов ОАО «Кыргызтелеком», ОсОО «Микадо-Трейдиг» и ОсОО «Неофлекс» установлены занижения налогов в суммах соответственно 1,4 млн. сом., 1,3 млн. сом. и 0,2 млн. сом. Обобщение результатов финансового контроля субъектов позволяет сделать следующие выводы, что большинству предприятий крайне нуждается в консультационных услугах по налогообложению, в условиях постоянно изменяющегося налогового законодательства, высоких штрафных санкций за неточное и несвоевременное исчисление налоговых платежей. Следовательно, перед руководством предприятий встает вопрос о правильности исчисления и уплаты налогов, для решения которых нами предлагается один из видов инициативного аудита – налоговый аудит (рис. 4).



Рис. 4. Итоги налогового аудита

Создание прочной финансовой основы существования государства, успешное осуществление реформ в сфере налогообложения, своевременное и полное формирование бюджетов всех уровней невозможны без создания системы эффективного налогового аудита, призванного обеспечить финансовые интересы государства и налогоплательщиков. Поэтому при изучении теоретических основ налогового аудита необходимо уделить особое внимание его организационной основе.

По нашему мнению, налоговый аудит - один из наиболее востребованных видов аудиторских услуг по проверке состояния систем налогового и бухгалтерского учета, расчетов организации по налогам и сборам, а также разработке комплекса мер по защите налогоплательщиков от привлечения к налоговой ответственности, снижению налоговых рисков предприятия (рис. 5).

В работе уточнено содержание налогов по НДС и патентам, предложена методика по риску налогов с прибыли, и их отражение в отчетности.

Налоговая система в связи с реформированием подвергается постоянным изменениям. Поэтому противоречивость законодательства Кыргызской Республики приводит к неоднозначному толкованию нормативно-правовых актов. При этом государство ужесточает контроль над соблюдением налогового законодательства.

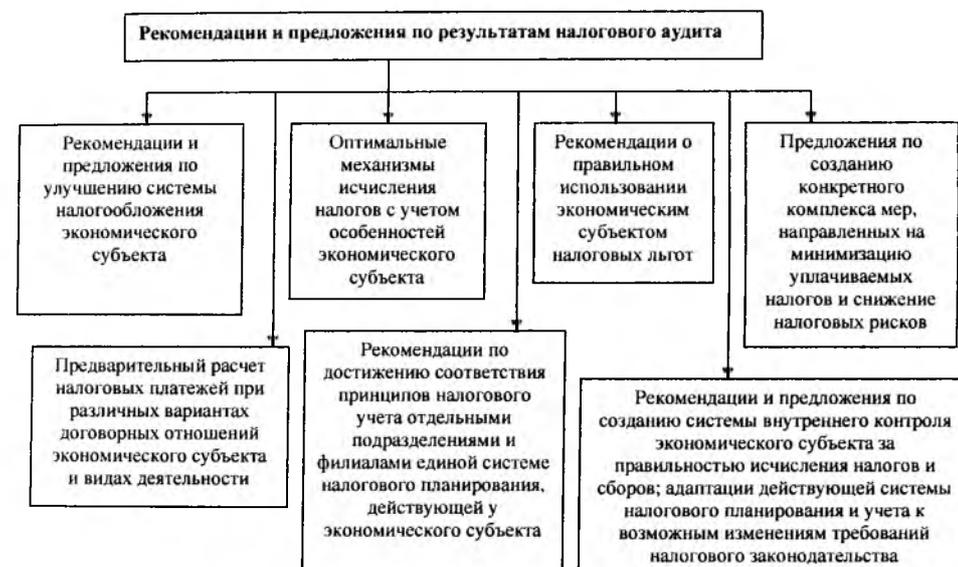


Рис. 5. Рекомендации и предложения по результатам налогового аудита

В диссертации разработаны тесты проверки внутреннего контроля во взаимосвязи налогового аудита и налогового консультирования и состояния системы учета.

Исходя из вышеизложенного, следует отметить следующие основные моменты, касающиеся проведения налогового аудита.

1. Налоговый аудит - это проверка налоговых обязательств предприятия и разработка комплекса мер по его защите от привлечения к налоговой ответственности.

2. «Потенциальными клиентами» налогового аудита должны являться все предприятия и организации, на которых производится какое-либо отчисления в бюджет.

3. Выполнение работ по налоговому аудиту включает несколько этапов, в том числе предварительную оценку системы налогообложения предприятия; проверку и подтверждение правильности исчисления и уплаты предприятием налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды; оформление и представление результатов проведения налогового аудита.

4. Аудиторская организация, осуществляющая налоговый аудит, несет определенную ответственность за проверенный ею период.

5. Результатом налогового аудита является минимизация налоговых рисков.

Таким образом, для совершенствования системы финансового контроля в Кыргызской Республике необходимо разработать методику

налогового аудита с позиции усиления действенности государственного финансового контроля с вовлечением налогового аудита и основ Концепции развития финансового контроля.

Концепция развития финансового контроля предполагает решение задач по следующим основным направлениям:

совершенствование методологии государственного финансового контроля;

формирование системной комплексной нормативно-правовой базы;

формирование системы обязательных процедур по совершенствованию процедур проведения государственного финансового контроля;

создание методологической базы проверок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности с учетом особенностей развития отраслей национальной экономики: страховых организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг, кредитных организаций, негосударственных пенсионных фондов, некоммерческих организаций, организаций бюджетной сферы;

-создание современной научно-исследовательской и учебной баз по международным образцам и создание системы кадрового обеспечения

-для улучшения выявления финансовых нарушений, прослеживания, подведения итогов, анализа работы проверяющих органов, сертифицирования государственных аудиторов, создание новой структуры при Счетной палате научно-исследовательского института для подготовки и переподготовки бухгалтеров и аудиторов с выдачей сертификатов международного образца;

-применение международных стандартов аудита в секторах распределения и расходования государственных средств;

Концепция предполагает принятие основополагающего закона (законов), регулирующего вопросы организации и функционирования системы государственного финансового контроля, порядок формирования структуры органов государственного финансового контроля.

В работе также обоснована необходимость регулярного внесения изменений и дополнений к существующим МСА и их дополнения, налаживание на государственном уровне механизма взаимодействия с IFAC по получению и распространению официального перевода МСА на русском языке, а также разработки практических руководств по МСА.

В диссертации представлены основные направления развития аудита, которыми являются развитие инструментов экономического механизма обеспечения качества аудита, создание основы для организации внешнего и внутреннего контроля за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей, развитие профессиональных аудиторских объединений, совершенствование аттестации, подготовки, переподготовки и повышение квалификации аудиторов, разработка этических норм аудиторской деятельности в Кыргызской Республике.

ВЫВОДЫ

Исследование теоретико-методологических и организационно-методических основ целостной системы финансового контроля позволило сделать следующие выводы и предложения.

1. Формирование рыночных отношений в стране обусловило создание целостной системы финансового контроля, обеспечивающей условия нормального функционирования государства путем проведения адекватной бюджетной и контрольной политики.

2. В связи с отсутствием в Кыргызской Республике теоретических исследований о сущности и содержании финансового контроля, нами обобщены научные взгляды зарубежных ученых и практиков на финансовый контроль, раскрыты теоретико-методологические и организационно-методические основы, экономическая природа и содержание государственного финансового контроля и независимого аудита, что позволило уточнить и сформулировать авторское определение системы контроля и ее элементов.

3. Установлено, что в результате отсутствия отвечающей рыночным отношениям системы контроля финансовые ресурсы Кыргызской Республики формируются далеко не в достаточном объеме, используются неэффективно, возрастают дефицит государственного бюджета и финансовые нарушения, не обеспечивается расширенное воспроизводство, не удовлетворяются общегосударственные нужды, снижается уровень жизни населения.

4. Исследование показало, что основные принципы, элементы и общность государственного финансового контроля в таких зарубежных странах, как Великобритания, Франция, Китай, Германия, Ирландия и Дания в большей степени соответствуют современному состоянию развития экономики страны и организации системы контроля.

5. Теоретически обосновано содержание и функции аудита как рычага финансового контроля, позволяющего обеспечить эффективную реализацию контрольной функции финансов. Исходя из этого положения аудит есть инструмент, посредством которого в значительной степени реализуется принуждающая функция государства в обеспечении эффективного использования бюджетных средств и иных финансовых ресурсов.

6. В ходе исследования выявлено несовершенство нормативно-правовой базы государственного финансового контроля. С целью обеспечения максимальной прозрачности, реальности и сбалансированности государственного бюджета, наряду с созданием эффективных структур контроля, необходимо совершенствовать методологию бюджетного бухгалтерского учета, поднять уровень нормативной базы по контролю за доходными и расходными операциями бюджета и управлению всеми ресурсами государства, разработать и внедрить национальные стандарты бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях системы казначейства, ввести план счетов, являющийся

основой ведения бухгалтерского учета всех правительственных финансовых активов и пассивов, а также составления балансовых отчетов.

7. Считаем необходимым предусмотреть методику финансового контроля с применением унифицированной методики аудиторских процедур, для чего требуются единые правила сертификации на принципах МСА и выдача сертификатов государственного образца.

8. Для улучшения методологии недопущения и выявления финансовых нарушений, прослеживания, подведения итогов, анализа работы проверяющих органов, сертификации государственных аудиторов необходимо создание при Счетной палате КР Научно-исследовательского института подготовки и переподготовки бухгалтеров и аудиторов.

9. В диссертационном исследовании критически оценена действующая структура финансового контроля и обоснована необходимость законодательного закрепления задач, прав, сферы действия, статуса и полномочий их работников. Принципиально важным является повышение требований к качеству работы контрольных органов, которые следует реализовать, создав «Департамент государственного финансового контроля и аудита», где были бы объединены в единый блок все подразделения Министерства финансов КР, выполняющие контрольные функции, что приведет к улучшению вертикальной управляемости контрольных служб и повышение эффективности проверок.

10. Исследование методических и организационных вопросов внутреннего аудита как подсистемы контроля финансами предприятия, характеристика службы внутреннего аудита, их полномочий позволили предложить примерную структуру и классификацию внутреннего контроля.

На основе разработанных в диссертации стандартов внутреннего контроля предлагается группировка по следующим признакам:

нормативное регулирование бухгалтерского учета и уровень управления;

производственно-хозяйственный процесс (цикл) предприятия;

служба бухгалтерского учета и отчетности, степень их компьютеризации и автоматизации.

11. Даны характеристики методических приемов аналитических процедур, определены их цели, место и стадии проверки финансовой информации, периодичность процедур аналитического рассмотрения в аудите с классификацией на мягкие и жесткие процедуры, с отнесением их на различные показатели выборки.

12. Разработаны предложения по совершенствованию налогового аудита и налогового консультирования как механизма государственного регулирования развития предпринимательства и обеспечения доходности бюджета. Предложен перечень процедур налогового аудита определения правильности налогооблагаемой базы, правомерность применения налоговых льгот, правильность расчета налоговых обязательств по видам налогов и расчетам по внебюджетным фондам, экспертиза актов налоговых

органов, защита интересов налогоплательщика в арбитражных судах и других органах исполнительной власти. Разработана методика расчета и аудита налоговых исчислений. Обоснована концепция развития государственного финансового контроля и аудиторской деятельности, необходимость их интеграции и унификации, позволяющая обеспечить создание высокоэффективной системы финансового контроля.

Список опубликованных работ по теме диссертации:

Монографии и учебные пособия:

1. Биримкулова К.Д. Аудит: проблемы и решения. - Б., «Шам» Кыргыз полиграфкомбинат, 1998. – 454 с.
2. Биримкулова К.Д., Асанбеков Т.А., Чалова К.Ч. Налоговый учет и аудит расчетов с бюджетом. - Б.: Эркин-Тоо, 2000. - 491 с.
3. Биримкулова К.Д., Асанбекова Н.Н. Экономика и финансовая политика средств массовой информации: Учебное пособие. - Б., 2003. - 270 с.
4. Türk Devletleri MUHASEBE TARİHİ Tanzimat'tan Cumhuriyet'e 3. Cilt- İstanbul Y.M.M. ODASI YAYINIDIR, 2001. -597-801 P.
5. Türk Devletleri MUHASEBE TARİHİ Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl 4. Cilt-İstanbul Y.M.M. ODASI YAYINIDIR, 2001. -597-801 P.
6. Биримкулова К.Д. Финансовый контроль: методология и организация. -Б., Кыргызполиграфкомбинат, 2008. - 280 с.

Статьи и труды международных научных конференций

7. Биримкулова К.Д. Нет единства в трактовке понятия аудит // Аудитор. - Москва, 1997. - №9. - С. 17-24.
8. Биримкулова К.Д.Обуздает ли аудит экономическую преступность // Аудитор. - Москва, 1997. - №10. - С. 54-58.
9. Биримкулова К.Д. Бизнес-план и задачи аудитора // Аудитор. - Москва, 1997. - №12. - С. 16-19.
10. Биримкулова К.Д. Внедрение аудиторских стандартов - систематизация предпринимательской деятельности // Сборник материалов республиканской научно-практической конференции «Стратегические направления государственной политики Кыргызстана в области стандартизации, метрологии, сертификации и управления качеством продукции до 2001 г.». - Б., 1997. - С. 149-153.
11. Биримкулова К.Д. Аудиторские услуги в период перехода к рыночным отношениям // Аудитор. - Москва, 1998. - №4. - С. 8-13.
12. Биримкулова К.Д., Биримкулов Э.Д. Информационное обеспечение аудита // Учебное пособие. - Б.: Эмгек, 1998. - С. 24.
13. Биримкулова К.Д., Биримкулов Э.Д. Исторические пути аудита // Учебное пособие. - Б.: Эмгек, 1998. – С. 32.
14. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч. Методические приемы аудита // Учебное пособие. - Б.: Эмгек, 1998. – С. 22.

15. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч. Этические нормы аудиторской деятельности // Учебное пособие. - Б.: Эмгек, 1999. - С. 30.
16. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч. Содержание и предмет аудита // Учебное пособие. - Б.: Эмгек, 1999. - С. 40.
17. Биримкулова К.Д. Аудит расчетных операций с бюджетом и внебюджетным платежам // Финансово-налоговый вестник, Бишкек, 1999. - №5. - С. 40-56.
18. Биримкулова К.Д. Становление аудита в Республике Казахстан // Аудитор. Москва. - 1999. - № 9. - С. 30.
19. Биримкулова К.Д., Асанбеков Т.А. Становление и развитие налоговой системы в Кыргызской Республике // Финансово-налоговый вестник, Бишкек. - 1999. - № 3. - С. 11.
20. Биримкулова К.Д. Законодательное регулирование учетной политики. // Банковский вестник. Бишкек. - 1999. - № 1 - С. 50-60
21. Биримкулова К.Д. Механизм формирования структуры системы государственного аудита. // Вестник КТУ. Бишкек. - 2002. - № 5 - С. 259-263.
22. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч. Аудит сабагын кыргызча окутуу жана анын методикасынын озгочолугуу // Республикалык илимий-методикалык конференция материалдарынын жыйнагы «Мамлекеттик тилди окутуунун маселери жана экономика багытындагы жогорку окуу жайларында кыргыз тилинде окутууга отуунун зарылчылыгы». - Б., 2004. - С. 9-11.
23. Биримкулова К.Д. Приватизация и эффективность промышленности в условиях переходного этапа // Вестник КТУ. Бишкек. - 2004. - № 6. - С. 217.
24. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч., Мусаев А.П. Этические нормы аудиторов // Известия вузов. Бишкек. - 2005. - № 2. - С. 88-95.
25. Биримкулова К.Д., Осмоналиев А.Г., Некрытова Т.А. Международные стандарты аудита об аудиторских рисках и методах их оценки // Известия вузов. Бишкек. - 2005. - №2. - С. 159-162.
26. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч. Семь заповедей Лука Палочи при переходе на МСФО // Главный бухгалтер. Бишкек. - 2005. - С. 11-15.
27. Биримкулова К.Д., Джансеитов К.А. Международные стандарты о планировании аудита и составлении программы // Экономика и статистика. Бишкек. - 2005. - №4. - С. 61-69.
28. Биримкулова К.Д. Становление и развитие государственного внешнего аудита в Кыргызской Республике как орган финансового контроля // Известия вузов. Бишкек. - 2005. - №5. - С. 59-64.
29. Биримкулова К.Д. Правовое регулирование налогового аудита как независимого аудита в Кыргызской Республике // Вестник БГУЭП. Бишкек. - 2006. - №1. - С. 98-103.
30. Биримкулова К.Д. Внешние подтверждения в аудите финансовой отчетности и его объекты // Вестник БГУЭП. Бишкек. - 2007. - №3(6). - С.20-22.

31. Биримкулова К.Д., Сурамбаева А.Т. Факторы, способствующие внедрению Международных стандартов аудита в Кыргызской Республике // Главный бухгалтер. Бишкек. - 2006. - С.6-13.
32. Биримкулова К.Д. Международные стандарты о существенности в аудите // Материалы межвузовской научно-практической конференции «Личность и общество в условиях глобализации». Бишкек. - 2006. - С. 70-81.
33. Биримкулова К.Д., Чалова К.Ч. Развитие бухгалтерского баланса и их видов в условиях рыночной экономики // Экономика и статистика. Бишкек. - 2006. - №1. - С. 105-109.
34. Биримкулова К.Д. Развитие и оценка качества работы аудиторов в Кыргызской Республике // Вестник БГУЭП. Бишкек. - 2006. - №3. - С. 115-121.
35. Биримкулова К.Д. Финансовый анализ как метод аудиторского доказательства экономической устойчивости предприятия в условиях рыночной экономики // Наука и новые технологии. Бишкек. - 2006. - №2. - С. 104-109.
36. Биримкулова К.Д. Международные стандарты аудита о последующих событиях после составления финансовой отчетности // Вестник БГУЭП. Бишкек. - 2007. - №4. - С. 126-130.
37. Биримкулова К.Д., Маткеримова А.М. Эволюция развития управленческого учета в условиях рынка // Материалы межвузовской научно-практической конференции «Инновации в образовании: проблемы и пути решения». Бишкек. - 2007. - С.29-34.
38. Биримкулова К.Д. Современное состояние государственного финансового контроля в Кыргызской Республике. // Научный журнал Министерства образования и науки Республики Казахстан «Поиск. Алматы. - 2007. - №3(2). - С.53-57.
39. Биримкулова К.Д. Роль и место государственного финансового контроля в современной экономике Кыргызской // Научный журнал Министерства образования и науки Республики Казахстан «Поиск». Алматы. - 2008. - №3. - 0,3 п.л. - С.56-60.
40. Биримкулова К.Д. Стандарты и методика проведения внутреннего аудита. // Вестник КЭУ. Бишкек. - 2008. - № 2(8). - С. 50-54.
41. Биримкулова К.Д. Зарубежный опыт развития государственного финансового контроля. // Материалы 2-й Международной научно-технической конференции, посвященной 100 –летию со дня рождения выдающегося организатора оборонной промышленности выпускника университета 1934 г. Д.Ф. Устинова. Санкт – Петербург. - 2008. - С. 208-212.
42. Биримкулова К.Д. Вопросы совершенствования оценки качества в аудите // Вестник Казакского экономического университета им. Т.Рыскулова. Кабаршысы. Алматы. - 2008. - № 9. - С. 132-135.

РЕЗЮМЕ

Биримкулова Кыял Дуйшенбековна

Проблемы развития финансового контроля и аудита Кыргызской Республики

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности: 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

Ключевые слова: Финансовый контроль, государственный бюджет, финансовые нарушения, аудит, международные стандарты, внутренний контроль, налоговый аудит, концепция финансового контроля.

Объектом исследования является система финансового контроля и аудита Кыргызской Республики в условиях экономических реформ.

Предметом исследования служат теоретические и методологические проблемы государственного финансового контроля и аудиторской деятельности в республике в современных условиях становления системы финансового контроля и принятия международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов аудита.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области финансов, финансового контроля, бухгалтерского учета, аудита, налогообложения, МСФО, МСА, нормативные документы и законодательные акты, регламентирующие функционирование государственного финансового контроля и аудиторской деятельности в Кыргызской Республике. Методика исследования основана на использовании диалектической логики и системного подхода. В процессе работы применялись общенаучные, статистические, специальные методические приемы контроля, экономического анализа и аудита.

Полученные результаты, их новизна и область применения. На основе проведенного исследования обоснован теоретико-методологический подход к финансовому контролю и аудиту как механизму осуществления финансового контроля; уточнено содержательное толкование понятия финансового контроля, его роли и места в рыночной экономике Кыргызской Республики; конкретизированы особенности его организации, освещен опыт развития финансового контроля в зарубежных странах и возможности его применения в условиях Кыргызской Республики; обоснованы теоретическое содержание и функций аудита как вида финансового контроля, позволяющие обеспечить эффективную реализацию функций государственного управления в целом и функций государственного контроля, в частности; сформулированы авторская трактовка особенностей и этапности становления аудиторской деятельности, раскрыты факторы, способствующие внедрению международных стандартов аудита; раскрыты законодательные основы нормативно-правового регулирования государственного контроля и аудита и внесены предложения по их дополнению и совершенствованию; обоснованы основные принципы и аналитические процедуры аудита и даны предложения по их использованию в процессе осуществления финансового контроля, нацеленные на обеспечение прозрачности

финансовой отчетности; определены организационные основы внутреннего аудита, разработаны методология и стандарты его проведения в процессе осуществления государственного финансового контроля; разработаны в комплексном виде предложения по совершенствованию налогового аудита и налогового консультирования как механизма государственного регулирования развития предпринимательства и обеспечения доходности бюджета обоснованным составлением расчетов по налоговым обязательствам; показаны пути совершенствования оценки контроля качества работы аудиторов, обоснована концепция развития государственного финансового контроля и аудиторской деятельности, позволяющая обеспечить создание высокоэффективной системы финансового контроля.

08.00.10.- Каржы, акчалай жүгүртүү жана насыя – адистиги боюнча экономика илимдеринин доктору илимий даражасына жакталган Биримкулова Кыял Дүйшөбөковнанын «Кыргыз Республикасында каржы көзөмөлдүн жана аудиттин өнүгүү маселелери» аттуу диссертациясына

РЕЗЮМЕ

Негизги сөздөр: каржылык көзөмөл, мамлекеттик каржылык көзөмөл, көз карандысыз аудит, мамлекеттик бюджет, каржылык тартип бузуулар, аудит, эл аралык стандарттар, ички көзөмөл, салык аудити, каржылык көзөмөлдүн концепциясы.

Изилдөөнүн объекти: экономикалык реформа шартында Кыргыз Республикасындагы каржы көзөмөлдүн жана аудиттин түзүмү.

Изилдөөнүн нерсеси: Республикадагы заманбап каржы көзөмөлүнүн жана каржылык отчеттун, аудиттин эл аралык стандарттарын кабыл алуу түзүмү шартында мамлекеттик каржы көзөмөлүнүн жана аудитордук ишмердиктин теориялык жана методологиялык маселелери.

Атамекендик жана чет өлкөлүк алдыңкы экономист-илимпоздордун каржы, каржы көзөмөлүнүн, бухгалтердик эсептин, аудиттин, салык салуунун, МСФО, МСФА жаатындагы илимий эмгектери, ошондой эле Кыргыз Республикасындагы мамлекеттик каржы көзөмөлүн жана аудитордук ишмердикти жөнгө салган нормативдик документтери жана мыйзамдык актылары **изилдөөнүн теоретикалык жана методологиялык негизи болуп саналат.**

Изилдөөнүн ыкмасы диалектикалык логиканы жана түзүмдүк жолду колдонууда негизделген. Изилдөө учурунда көзөмөлдүн жалпы илимий, статистикалык ошондой эле экономикалык анализ жана аудиттин атайын ыкмалары колдонгон.

Изилдөөнүн жыйынтыктары, жаңылыгы жана колдонуу чөйрөсү: Изилдөөнүн негизинде мамлекеттик каржы көзөмөлүн ишке ашыруу механизми жана көз карандысыз аудитти уюштуруунун теоретикалык-ыкмалык түзүмү аныкталган; *каржы көзөмөлү* түшүнүгү мазмуну