

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

КАЗАХСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ЭКОНОМИКИ, ФИНАНСОВ
И МЕЖДУНАРОДНОЙ ТОРГОВЛИ

Кафедра «Учет и аудит»

НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКАЯ РАБОТА

**НА ТЕМУ: «КАЧЕСТВО АУДИТОРСКИХ УСЛУГ И ПУТИ ЕГО
ПОВЫШЕНИЯ»**

по специальности 5В050800 «Учет и аудит»

Выполнил:

_____ Самарханов Д.
(подпись) Ф.И.О.

Научный руководитель
PhD, асс.профессор

_____ Тусибаева Г.С.
(подпись) Ф.И.О.

Нур-Султан- 2021

Содержание

Аннотация	3
Введение	4
1 Теоретические аспекты качества аудиторских услуг	7
1.1 Категория «качества» аудиторских услуг и критерии его оценки	7
1.2 Регулирование качества аудиторских услуг за рубежом и в Республике Казахстан.....	9
2 Внешний контроль качества аудиторских услуг в Республике Казахстан	15
2.1 Организация внешнего контроля качества и его этапы	15
2.2 Методика проверки наличия и соответствия внутренних стандартов аудиторских организаций МСА.....	18
2.3 Проверка качества отдельного аудиторского задания.....	21
2.4 Мониторинг проверки качества работы аудиторских организаций	23
2.5 Основные проблемы и пути повышения качества аудиторских услуг в Республике Казахстан	29
Заключение	33
Список использованных источников	35

Аннотация

Научно-исследовательская работа рассматривает один из актуальных вопросов аудиторского сообщества – качество аудиторских услуг и пути его повышения. Концентрация аудиторского бизнеса, формирование национальных сетей и интеграция в международные сети выдвигают новые требования к корпоративному управлению, технологиям оказания аудиторских услуг, разработке внутрифирменных стандартов аудиторских организаций, что становится возможным при наличии качественной теоретической, методологической и организационной базы аудита. В условиях расширения аудиторского бизнеса и экстенсивного роста, важно не просто обеспечить качество аудиторских услуг, но и обеспечить постоянное повышение качества аудиторских услуг. Автор отмечает, что в условиях, когда аудит имеет сформировавшуюся базу развития, и количественная сторона проблемы преодолена, первостепенное значение приобретает проблема качества аудиторских услуг, которая превращается в главное средство осуществления национальной политики в сфере аудиторской деятельности. Качественная составляющая аудиторских услуг позволит увеличить полезность и эффективность аудита для экономики. В работе подробно рассмотрены вопросы внешнего контроля качества аудиторских услуг в Республике Казахстан, в частности раскрыта методика проверки наличия и соответствия внутренних стандартов аудиторских организаций МСА, рассмотрены вопросы проверки качества отдельного аудиторского задания. Достоинством научной работы является проведенный анализ проверки качества работы аудиторских организаций Республики Казахстан с выработкой путей повышения качества аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит, качество, аудиторские услуги, стандарты, контроль качества, аудиторское задание, профессиональная компетентность, аудируемый субъект.

Введение

Актуальность темы. На современном этапе аудиторские услуги являются неотъемлемым элементом отечественного рынка. Аудиторские услуги направлены на защиту законных имущественных интересов организаций путем независимого финансового контроля, подтверждения достоверности финансовой отчетности о результатах хозяйственной деятельности и оказания услуг по профилю деятельности. Аудиторские услуги способствуют удовлетворению данных потребностей, поскольку зачастую аудит является необходимым условием для установления внешнеэкономических отношений хозяйствующих субъектов. Проблема повышения качества аудиторских услуг в настоящее время актуальна по нескольким причинам. Прежде всего, аудиторские услуги становятся одним из важнейших факторов повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности аудируемых организаций. Поэтому, качество аудиторской услуги перестает быть категорией внутренней самооценки аудитора, а становится объектом прямой и косвенной оценки рынком. Отечественный и зарубежный опыт свидетельствует о том, что негативные последствия некачественных аудиторских услуг могут привести к экономическому краху аудируемых лиц.

Принятие и постоянное совершенствование стандартов аудиторской деятельности, обострившаяся конкуренция на рынке аудиторских услуг предопределили необходимость дальнейшего развития теории и совершенствования методики повышения качества аудиторских услуг.

Организация действенной системы контроля качества аудиторских услуг, как со стороны государства, так и внутри аудиторской организации позволит повысить качество аудита и аудиторских услуг. Назрела необходимость тщательной научно-практической разработки и решения наиболее актуальных вопросов, связанных с оценкой системы внешнего и внутреннего контроля качества аудиторских услуг, а также выработки основных направлений повышения качества оказываемых услуг в аудиторских организациях. Качественным может быть признан только аудит, проводимый в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, ведь даже небольшие отступления от действующих стандартов аудита могут повлечь за собой некачественно проведенную проверку. Качество аудита является субъективной категорией и в связи с общественной значимостью аудита. В первую очередь, она нуждается в выработке объективных критериев, позволяющих оценить качество работы аудиторских организаций в целом и каждого аудитора в отдельности. Качество аудиторских услуг имеет большое значение не только для представителей аудируемого лица, но и для всех заинтересованных пользователей его отчетности. Объективные выводы аудитора позволяют принимать верные решения по управлению и дальнейшему развитию предприятий. Сближение положений отечественных

и международных стандартов вследствие интеграции экономики в мировое сообщество также является одним из факторов, определяющих актуальность проблем качества аудиторских услуг. Все это позволяет сделать вывод, что для аудиторского сообщества первостепенной задачей является обеспечение и повышение качества своей деятельности. Значимость и необходимость дальнейшего исследования вопросов качества аудиторских услуг и его повышения обусловили актуальность научно-исследовательской работы.

Степень научной разработанности проблемы. Основные теоретические основы аудита и контроля качества аудиторских услуг сформировали такие зарубежные ученые как: Р.Адамс, А. Аренс, Д. Лесли, Ж. Ришар, Дж. Лоббек, Р.Монтгомери и другие.

Большой вклад в разработку теории, методологии аудита, и в частности вопросов качества аудиторских услуг внесли российские и отечественные ученые: И.Н.Богатая, Ю.Л.Данилевский, П.И. Камышанов, В.И. Подольский, В.В. Скобара, В.П. Суйц, А.А.Терехов, А.Д. Шермет, К.Ш.Дюсембаев, Д.О.Абленов, Э.О.Нурсеитов, М.С.Ержанов, З.Н.Ажибаева и другие.

Целью научно-исследовательской работы является рассмотрение вопросов качества аудиторских услуг, а также разработка рекомендаций по его повышению. Для достижения данной цели были поставлены следующие **задачи**:

- 1) рассмотреть сущность категории «качества» в аудите и критериев его оценки;
- 2) раскрыть методику проведения внешнего контроля качества аудиторских услуг;
- 3) на основе проведенного анализа выявить основные проблемы и пути повышения качества аудиторских услуг в Республике Казахстан.

Предметом исследования выступают отношения, связанные с совершенствованием методов и способов повышения качества аудиторских услуг, оказываемых в современных условиях. В процессе исследования были использованы такие методы, способы и источники исследования, как наблюдение, метод анализа и обобщения теоретического фактического материала, метод сравнительного анализа.

Методологическая и теоретическая основа исследования. При выполнении научно-исследовательской работы были использованы исследования отечественных и зарубежных ученых в области качества аудиторских услуг и его повышения.

Методы исследования. При подготовке научно-исследовательской работы применены такие приемы и методы, как индукция, дедукция, анализ, синтез, системный подход, сопоставительная оценка и др.

Практическая значимость научно-исследовательской работы состоит в возможном использовании ее основных положений руководством аудиторских организаций для управления эффективностью оказываемых аудиторских услуг.

Научная новизна исследования состоит в разработке и обосновании комплекса мероприятий, позволяющих повысить качество оказываемых организациями аудиторских услуг.

Информационной базой исследования послужили фундаментальные и прикладные труды зарубежных и отечественных ученых, законодательные и нормативные материалы по проблемам аудита и бухгалтерского учета. Для решения поставленных задач изучались практические материалы деятельности аудиторских организаций, материалы научных конференций и семинаров, методические и инструктивные материалы Министерства финансов РК, международные стандарты аудита (далее МСА). Правовой и методической основой явились законодательные акты РК, регулирующие аудиторскую деятельность, внутренние методики оценки качества профессиональных аудиторских организаций.

Структура работы состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованных источников.

1 Теоретические аспекты качества аудиторских услуг

1.1 Категория «качества аудиторских услуг» и критерии его оценки

В последнее время к аудиторам со стороны пользователей предъявляются весьма высокие требования. В современных условиях снизить информационный риск можно только при доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы. Повышение требований к аудиту со стороны пользователей и усиление конкуренции на рынке аудиторских услуг ставят перед аудитом основную задачу повышения качества аудиторских услуг. Качество аудиторских услуг, в сущности, сложная и многогранная концепция. Множество сторон оказывают прямое и косвенное воздействие на качество аудита.

Качество аудиторских услуг можно рассматривать с точки зрения трех основных аспектов: исходных и выходных факторов, а также факторов среды. Существует множество исходных факторов помимо стандартов аудита [1]. Помимо них представляют важность персональные характеристики аудитора, такие как навыки и опыт аудитора, этические ценности и тип мышления. Другим важным аспектом является процесс аудита, который касается таких вопросов, как обоснованность методологии аудита, эффективность используемых инструментов аудита, наличие адекватной технической поддержки, которые в итоге направлены на поддержание качества аудиторских услуг. Непосредственное влияние на качество аудита оказывают выходные факторы аудита, так как часто они рассматриваются заинтересованными сторонами при оценке качества аудита. Например, если аудиторский отчет четко выражает результаты аудита, то может рассматриваться как оказывающий положительное влияние на качество аудита. В более широком смысле, влияют на качество аудита факторы среды. Например, если качество корпоративного управления создает условия для прозрачности и этического поведения внутри организации, то оно способствует качеству аудиторских услуг. Законодательство и регулирование также может положительно повлиять на качество аудиторских услуг, если, в частности, они создают рамки, в которых аудит может проводиться эффективно, и которые позволяют надзорному регулятору установить эффективный режим контроля качества аудита, и обеспечен эффективный диалог между аудиторами и регулируемыми органами.

Качество – это заданный, определённый уровень требований, набор критериев, которому должны соответствовать, в данном случае, услуги по

оказанию аудита [2]. С точки зрения практической деятельности ученые выдвигают следующие подходы к категории качества аудиторских услуг. Согласно первому подходу, качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения являются прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудиторов. Второй подход качество в аудите определяет рейтингом аудиторской организации. При этом принимаются такие позиции, как, например, конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, продолжительность работы организации на рынке аудиторских услуг, опыт и квалификация аудиторов, количество клиентов, размер аудиторской организации. При рассмотрении третьего подхода качество аудиторских услуг определяется как соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности. Если выполняются требования стандартов, то это обеспечивает уверенность пользователей в приемлемом качестве аудиторских услуг и создает основу для доверия мнению аудитора. Однако ориентация аудиторской организации на соответствие минимальным стандартам может снизить ее стратегические преимущества, т. е. профессиональная деятельность аудиторской организации может соответствовать стандартам аудиторской деятельности и не соответствовать стандартам качества, установленным потенциальными клиентами и другими заинтересованными пользователями. Четвертый подход измеряет качество аудиторских услуг с позиции оказанной аудиторской услуги. О качестве аудиторских услуг с полным основанием можно судить только по результатам проверки. При этом нельзя забывать, что в основе качества аудиторских услуг лежат уровень приемлемого аудиторского риска и уровень существенности. Качество аудита как сочетание соответствия одновременно стандартам и стоимости сформулировано пятым подходом. Рассмотрение качества на основе затрат подразумевает действительную стоимость аудиторской услуги, при этом принимаются во внимание качественные характеристики. Аудиторской организации необходимо соблюдать принцип наибольшей пользы от затраченных ресурсов. Для шестого подхода характерно обоснование качества аудиторских услуг как результата участия потребителя в оценке качества аудита. Клиент может оценить качество аудита путем анкетирования и опросов. Однако нельзя забывать, что существуют, и другие пользователи мнения аудитора, такие как инвесторы, кредиторы и т. д. При этом, у каждого представителя определенной группы пользователей складывается свое понимание качества, которое пригодно к использованию. Качество как соответствие скрытым потребностям клиентов определено седьмым подходом.

Аудиторская организации должна учитывать еще не осознанные запросы потребителей и формировать современные взгляды на качество аудиторской деятельности [3].

Таким образом, понятие «качество аудита» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой отчетности клиента. Аудиторская организация должна установить систему контроля качества аудита, обеспечивающую разумную уверенность в том, что аудиторская организация и ее работники проводят аудит и оказывают услуги по профилю деятельности в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Республики Казахстан, МСА, внутренними стандартами аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

По нашему мнению, можно выделить три группы критериев качества проведения аудита: законодательные, основанные на требованиях лицензирования, аттестации аудита; нормативные, основанные на обязательных требованиях стандартов (оценка уровня существенности и аудиторского риска; разработка общего плана и программы аудита; документирование аудита; соответствие выводов аудитора аудиторским доказательствам и др.); этические, основанные на общих этических принципах аудита, закрепленных в кодексе этики аудиторов или ином документе [4]. Таким образом, аудит считается качественным, если он планировался и проводился в соответствии с общепринятыми стандартами аудиторской деятельности. Стандарты должен соблюдать каждый исполнитель аудита при осуществлении конкретных действий. Поэтому во всех аудиторских организациях должна быть создана на постоянной основе система контроля качества. Таким образом, в целом, качество аудиторских услуг можно определить, как соблюдение требований действующего законодательства, стандартов аудита, Кодекса профессиональной этики и профессиональной деятельности в сфере аудита.

1.2 Регулирование качества аудиторских услуг за рубежом и в Республике Казахстан

Немаловажное значение при раскрытии вопросов качества аудиторских услуг и их повышения играет рассмотрение зарубежного опыта регулирования качества аудиторских услуг. Существует ряд причин, по которым необходимо проанализировать опыт регулирования

качества аудиторских услуг за рубежом. Во-первых, существует возможность проследить достаточно продолжительную историю развития работы аудиторских организаций за рубежом и на наглядном примере оценить как положительные, так и отрицательные результаты их деятельности. Во-вторых, переход на международные стандарты финансовой отчетности вызывает необходимость предоставления аудиторских услуг в соответствии с международными стандартами, которые в основном разрабатываются странами Европы и США. В-третьих, политика Казахстана, направленная на активное привлечение иностранных инвестиций, предопределяет появление на рынке организаций с иностранным капиталом, которые публикуют свою отчетность в соответствии с международными стандартами. Аудит этой отчетности проводится зарубежными аудиторскими организациями, которые зарекомендовали себя в мире в качестве профессионалов международного аудита [5]. На международном уровне наблюдаются тенденции к усилению контроля качества за аудиторской деятельностью. Необходимо отметить, что аудит во всех странах жестко регулируется, и мировая практика демонстрирует тенденцию к государственному регулированию аудиторской деятельности. Например, деятельность аудиторов в Японии строго контролируется Министерством финансов Японии. Также, к примеру, в Дании и Великобритании государственный контроль за деятельностью аудиторов осуществляет Министерство торговли и промышленности этих стран, в США - Комитет по ценным бумагам.

Основным координирующим органом в области бухгалтерского учета и аудита на международном уровне является неправительственное профессиональное объединение аудиторов и бухгалтеров – Международная федерация бухгалтеров (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC) (далее МФБ). Международной федерацией бухгалтеров признана необходимость проведения мониторинга в области соблюдения ее членами требований по контролю качества. контроля качества аудита общественно значимых компаний [6].

Рассмотрим, как работают профессиональные организации в США. В связи с федеральной структурой страны, в США объединяют профессионалов внутри штатов, а затем на федеральном уровне они представляют единую организационную структуру.

Самая многочисленная и наиболее известная национальная профессиональная организация США - Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA), которые приравниваются к нашим аудиторам.

Внутри организации, которая признается правительством США и которая объединяет всех аудиторов страны, разработана стройная система контроля над каждым специалистом, благодаря этому все заинтересованные стороны получают правдивую информацию о статусе каждого аудитора.

Кроме этого, в 2002 году создана еще одна некоммерческая организация – Совет по надзору за аудитом и бухгалтерским учетом в публичных компаниях, который занимается регистрацией всех аудиторских фирм, работающих с публичными компаниями, а также проверкой их деятельности и проведением расследований, связанных с нарушением деятельности аудиторских фирм.

В Великобритании действует подобная модель, которая имеет отличия, связанные с иным государственным устройством. В связи с тем, что исторически эта страна образовалась путем слияния нескольких королевств, там действуют сходные профессиональные организации в каждом королевстве – например, Институт Присяжных Бухгалтеров Шотландии, Институт Присяжных Бухгалтеров Англии и Уэльса и так далее.



Рисунок 1-Модель регулирования качества аудиторских услуг в США
Примечание- составлено на основе источника [7]

Совет по финансовой отчетности Великобритании поручил каждой профессиональной организации разрабатывать комплекс правил и квалификационных требований, предъявляемых к членам организации.

Для лучшего взаимодействия Совет по финансовой отчетности утвердил создание Профессионального Наблюдательного Совета, который может проводить обзор деятельности профессиональных организаций, связанный с проверкой качества аудиторских услуг.

На рисунке 2 показана модель регулирования аудиторской деятельности и качества аудиторских услуг Великобритании.



Рисунок 2-Модель модель регулирования аудиторской деятельности и качества аудиторских услуг Великобритании
Примечание- составлено на основе источника [8]

Аудиторские фирмы возникли в бывшем СССР в 1987 г., когда для осуществления проверок и подтверждения их отчетности на основе постановления Совета Министров СССР была создана первая хозрасчетная фирма «Акционерное общество «Инаудит».

Тенденцией последних лет стало объединение принципов государственного и общественного регулирования в смешанной концепции (модели), в которой принцип саморегулирования уступает место паритетному участию в регулировании аудиторской деятельности профессионального сообщества и государства.

Государственное регулирование рынка аудиторских услуг и оценки их качества в РК представлено в виде совокупности законодательных и нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

Нормативно-правовое обеспечение аудиторской деятельности независимого Казахстана было закреплено в 1993 году, принятием первого Закона «Об аудиторской деятельности». 20 ноября 1998 года принят в новой редакции Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности».

Система контроля качества работы аудиторов и аудиторских организаций в Республике Казахстан включает в себя 4 уровня, представленные на рисунке 3.

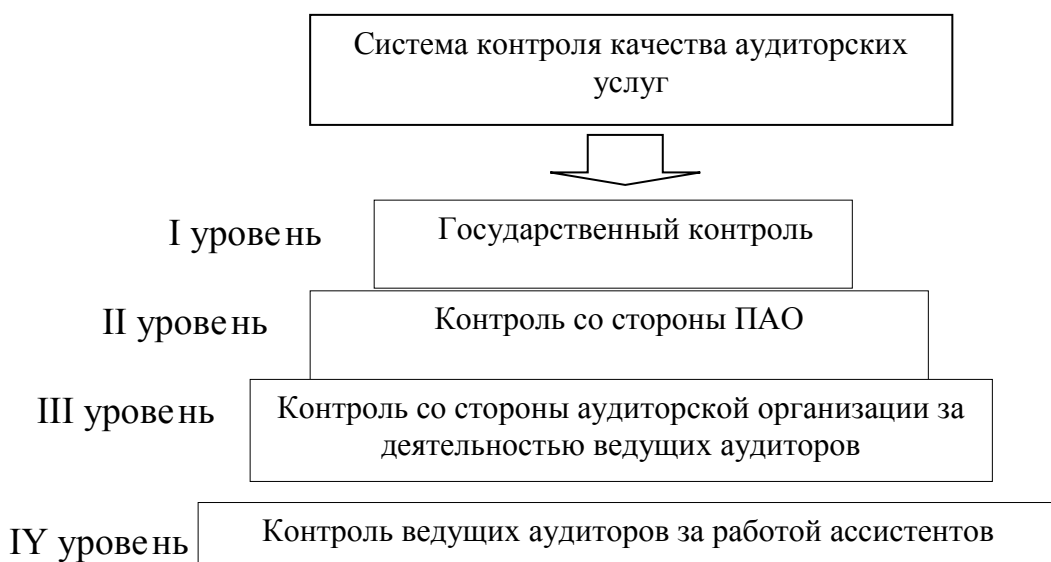


Рисунок 3- Четырехуровневая система контроля качества аудиторских услуг

Примечание- составлено на основе источника [9]

Первый уровень - государственный контроль, который представляет собой деятельность государственных органов по проверке и наблюдению за проверяемыми субъектами на предмет соответствия их деятельности требованиям, установленным законодательством Республики Казахстан. Основным уполномоченным государственным органом, определенным Правительством РК для регулирования в стране аудиторской деятельности, является Департамент методологии бухгалтерского учета, аудита и оценки Министерства финансов РК. Второй уровень представлен в виде контроля со стороны профессиональных аудиторских организаций, которые являются некоммерческими организациями и действуют на основании устава, принимаемого на общем собрании их членов.

В настоящее время в РК действуют 6 профессиональных аудиторских организаций (далее ПАО): ПАО «Коллегия аудиторов», ПАО «Палата аудиторов Республики Казахстан», ПАО «Союз аудиторов Казахстана», ПАО «Ассоциация аудиторских организаций и аудиторов Казахстана», ПАО «Институт аудиторских организаций и аудиторов Казахстана», ПАО «Лига аудиторов». Третий уровень контроля качества аудиторских услуг – это контроль со стороны аудиторской организации за деятельностью ведущих аудиторов. Инструментами контроля выступают: проверка руководством аудиторской организации соблюдения сотрудниками этических, законодательных норм аудита; подтверждение обоснованности

программы аудита; смена ведущих аудиторов при проверках постоянных клиентов.

Четвертый уровень - контроль ведущих аудиторов за работой ассистентов путем сбора полных достоверных сведений о квалификации, репутации, работе своих подчиненных. Органы первого и второго уровня контроля за качеством аудиторской деятельности осуществляют внешний контроль, а контроль со стороны аудиторской организации - за деятельностью ведущих аудиторов, за работой ассистентов - внутренний контроль. Таким образом, регулирование аудиторской деятельности и качества аудиторских услуг в РК можно свести в модель регулирования, представленную на рисунке 4.



Рисунок 4- Модель РК в области регулирования аудиторской деятельности и качества аудиторских услуг

Примечание - составлено на основе источника [10]

В итоге хотелось бы сказать о том, что бурное развитие рынка аудиторских услуг подталкивает к усилению элементов его рыночного и государственного регулирования: ужесточение конкуренции между аудиторскими организациями, появление новых видов аудиторских услуг, образование новых аудиторских объединений для контроля качества предоставляемых аудиторских услуг, разработка новых аудиторских стандартов, которые становятся все больше похожи на международные стандарты, а также развитие законодательной базы и другие.

Необходимо отметить, что дальнейшее развитие рынка аудиторских услуг повышает роль его государственного регулирования, поскольку необходимо постоянное совершенствование законодательной базы и усиление контроля государства за качеством аудиторских услуг.

2 Внешний контроль качества аудиторских услуг в Республике Казахстан

2.1 Организация внешнего контроля качества и его этапы

Согласно Закону Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности», видами контроля качества аудита является внутренний и внешний контроль качества [11]. Внутренний контроль качества осуществляется аудиторской организацией самостоятельно в соответствии со стандартами аудита. Внешний контроль качества осуществляется профессиональной организацией в отношении своих членов один раз в три года. Система внутреннего контроля качества услуг должна быть основана на принципах, обеспечивающих достижение поставленных целей, и включает в себя процедуры, необходимые для внедрения, соблюдения этих принципов и контроля за их соблюдением. Система внешнего контроля качества работы аудиторских организаций (проверки качества работы внешними проверяющими) устанавливается уполномоченным органом, в качестве которого выступает Министерство Финансов Республики Казахстан. Целью внешнего контроля качества является обеспечение соблюдения аудиторами и аудиторскими организациями требований международных стандартов аудита и Кодекса этики.

Задачи внешнего контроля качества проявляются в следующем:

- 1) повышение качества аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими организациями;
- 2) мониторинг состояния качества аудита, проводимого аудиторскими организациями;
- 3) активация методологической составляющей работы Комитета по внедрению в аудиторской практике аудиторских организаций внутрифирменных аудиторских стандартов и постановки внутреннего контроля качества аудита;
- 4) организация информационного обеспечения аудиторских организаций необходимыми материалами, содержащими обзоры казахстанского и международного опыта профессиональных аудиторских организаций и сообществ;
- 5) оказание содействия аудиторским организациям в получении правильного представления о целях контроля качества и внедрении эффективной системы контроля качества и обеспечении ее функционирования.

С 15 июля 2005 года вопросы организации системы внутреннего контроля на уровне фирмы рассматриваются Международным стандартом

контроля качества 1 (далее МСКК 1) «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам».

Вопросы организации контроля качества на уровне отдельного аудиторского задания раскрыты в МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»[12]. Рассмотрим на примере ПАО «Палата аудиторских организаций РК» методику проведения внешнего контроля качества аудиторских услуг. ПАО «Палата аудиторских организаций» создана 1 июня 1993 года. С 2000 года Палата аудиторских организаций Республики Казахстан действительный член IFAC, аккредитована, что является официальным признанием уполномоченным органом ее правомочий, как профессиональной аудиторской организации [13]. При ПАО «Палата аудиторских организаций РК» создан Комитет по осуществлению внешнего контроля качества аудиторских организаций, который осуществляет контроль за качеством аудиторской деятельности и соблюдением профессиональной этики аудиторскими организациями и аудиторами. Также он осуществляет организацию контроля качества аудита, осуществляемого аудиторскими организациями и аудиторами. Необходимо отметить, что Комитет:

- утверждает результаты проверок контроля качества работы аудиторских организаций;
- ведет отбор контролеров, осуществляет подготовку, обучение и повышение их профессионального уровня;
- ведет Реестр и Досье контролеров;
- обобщает информацию по всем проведенным проверкам контроля качества и информирует совет Палаты аудиторских организаций;
- составляет ежегодный годовой отчет о проведенных проверках;
- организует по поручению Совета палаты аудиторских организаций повторные и/или дополнительные проверки.

Этапы организации и проведения внешнего контроля качества являются следующие [14]:

1. сбор общих сведений о проверяемых субъектах (Аппарат Палаты аудиторских организаций и Комитет);
2. анализ деятельности проверяемых аудиторских организаций;
3. назначение проверки по каждому проверяемому субъекту;
4. проведение проверки и изучение отобранных материалов (Рабочая группа);
5. обсуждение результатов проверки с проверяемым субъектом, утверждение результатов проверки внешнего контроля качества;
6. обобщение Комитетом наиболее типичных нарушений по итогам контроля за год без персонализации.

Методика внешнего контроля качества аудита представлена на рисунке 5.

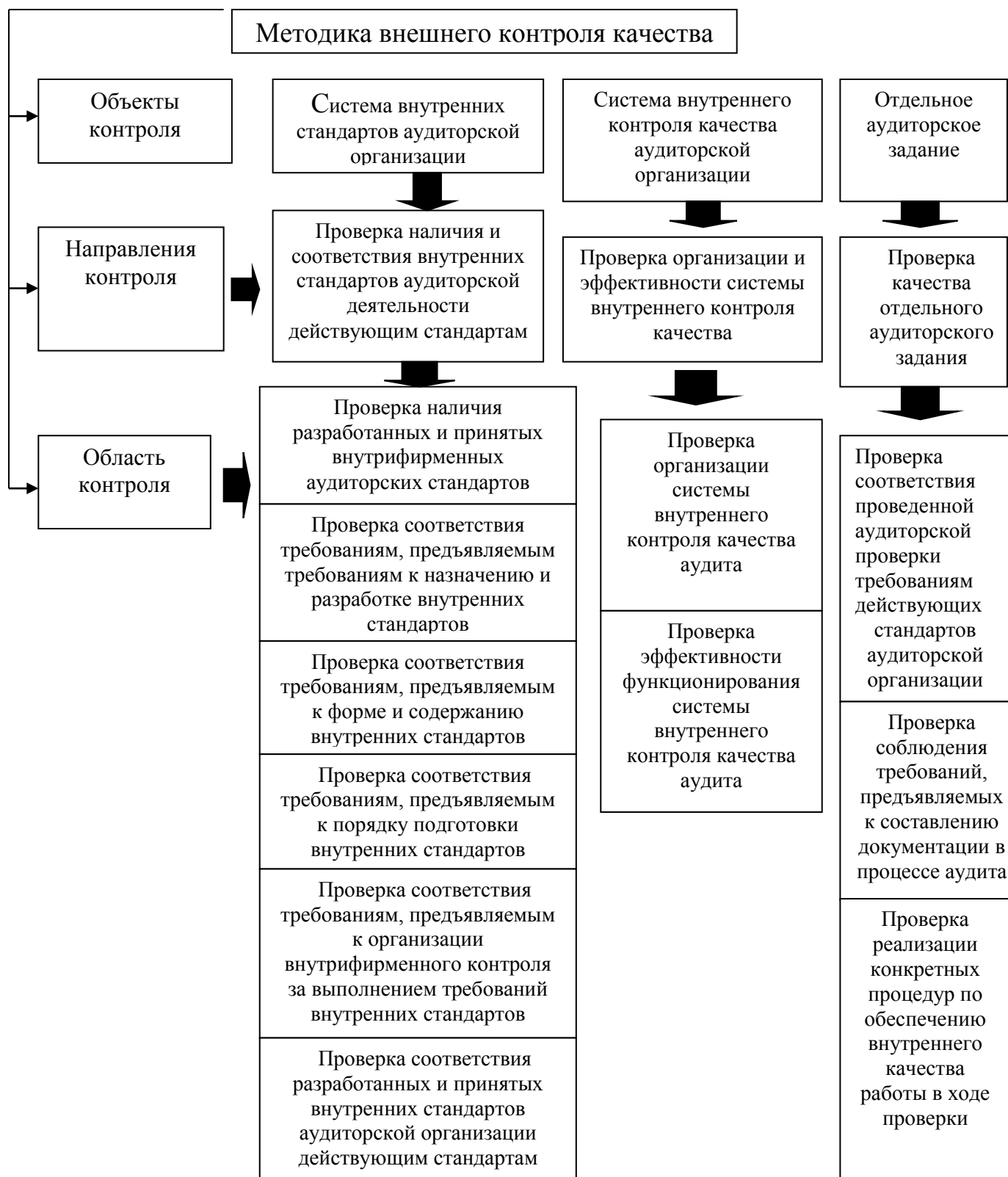


Рисунок 5- Внешний контроль качества аудита

Примечание - составлено на основе источника [15]

ПАО «Палата аудиторов РК» при проведении проверок внешнего контроля качества использует циклический подход, согласно которому каждый проверяемый субъект подвергается проверке не менее 1 раз в три года (плановые проверки). Внеплановые или повторные проверки могут проводиться по инициативе Комитета, а также по письменному обращению проверяемого субъекта, при возникновении необходимости проведения внешнего контроля качества.

2.2 Методика проверки наличия и соответствия внутренних стандартов аудиторских организаций МСА

Необходимость контроля качества аудиторских услуг в значительной степени связана с вероятностью того, что некоторые проверки могут оказаться несостоятельными. Несостоятельность аудита – это ситуация, когда аудитор приходит к неточному выводу в результате аудиторской проверки и представляет ошибочное заключение.

Рассмотрим методику проверки качества аудиторской работы на примере отечественной аудиторской организации ТОО «Atameken-Audit», в компетенцию которого входят оказание аудиторских и бухгалтерских услуг, налоговое консультирование, консалтинговые услуги.

ТОО «Atameken-Audit» проходит плановый внешний контроль качества за счет членских взносов в ПАО «Палата аудиторов РК» за текущий год. ТОО «Atameken-Audit» создает и поддерживает внутреннюю систему контроля качества проводимых им проверок, соответствующей требованиям законодательства РК, Международных стандартов контроля качества 1 (МСКК 1), МСА и Кодекса этики.

Политика и процедуры контроля качества аудиторских услуг, оказываемых аудиторской организацией документируются, и персонал организаций знакомится с ними. Все лица, ответственные за систему контроля качества ТОО «Atameken-Audit» имеют достаточный и надлежащий опыт и навыки, а также необходимые полномочия для выполнения своих полномочий. Задания по аудиту (договоры на проведение аудита) планируются и контролируются руководством ТОО «Atameken-Audit». Со стороны ведущих специалистов аудиторских организаций за персоналом, назначенным для работы над заданиями по аудиту, осуществляется необходимый контроль.

Ежегодно сотрудники ТОО «Atameken-Audit» всех уровней проходят необходимое повышение профессиональной квалификации. Независимость от клиентов, которым ТОО «Atameken-Audit» оказывает аудиторские и услуги по профилю деятельности, устанавливается в момент

принятия работы над заданием по аудиту и сохраняется в дальнейшем. В целях повышения качества аудиторских услуг, при наборе новых сотрудников ТОО «Atameken-Audit» большое внимание уделяют квалификации и опыту лиц, отобранных для дальнейшего рассмотрения в качестве кандидатур на рабочие места. При проведении внешнего контроля качества аудита Комитетом по осуществлению внешнего контроля качества аудиторских организаций ПАО «Палата аудиторов РК» создается специальная рабочая группа, которая непосредственно будет проводить внешнюю проверку контроля качества аудиторских организаций.

При проведении внешнего контроля качества ТОО «Atameken-Audit» предоставляет рабочей группе следующую документацию: учредительные и правоустанавливающие документы; список сертифицированных аудиторов, лицензии, квалификационные свидетельства аудиторов, документы по повышению квалификации аудиторов; документы по кадровому составу; внутрифирменные документы по контролю качества аудита; список клиентов публичного интереса и остальных клиентов с указанием количества затраченных часов и отрасли, и местонахождение рабочих аудиторских файлов, для осуществления выборки; рабочую документацию по выполненным аудиторским заданиям и сведения, необходимые для выполнения контролером возложенных на него обязанностей.

Программа проверки внешнего контроля качества ТОО «Atameken-Audit» включает проверку соблюдения лицензионных норм и правил; проверку наличия разработанных и принятых стандартов аудиторской организации; оценку соблюдения Международных стандартов финансовой отчетности и МСА. Объектами внешнего контроля качества аудиторской работы ТОО «Atameken-Audit» являются:

- 1) система внутренних стандартов аудиторской организации;
- 2) система внутреннего контроля качества аудиторской организации;
- 3) отдельные аудиторские задания.

Внутренние стандарты ТОО «Atameken-Audit» – это документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности стандартам аудиторской деятельности. Примерами внутренних стандартов могут также служить инструкции, методические разработки, пособия и другие документы [16].

Рассмотрим процедуры по обеспечению качества аудиторских услуг, относящиеся к внутренним стандартам ТОО «Atameken-Audit». Приказом

руководителя ТОО «Atameken-Audit» утверждены внутренние стандарты аудита. Назначены ответственные лица с целью создания системы внутренних стандартов аудиторской организации. Строго соблюдается порядок оформления и утверждения внутренних стандартов в аудиторских организациях. Установлены требования о том, что аудиторы ТОО «Atameken-Audit» обязаны применять внутренние стандарты аудита.

В таблице 1 приведены процедуры по обеспечению качества аудиторских услуг, относящиеся к внутренним стандартам и их наличие в ТОО «Atameken-Audit».

Таблица 1- Наличие и выполнение процедур по обеспечению качества аудиторских услуг, относящиеся к внутренним стандартам ТОО «Atameken-Audit»

№	Процедуры по обеспечению качества аудиторских услуг, относящиеся к внутренним стандартам	Примечание
1	Наличие внутренних стандартов	имеются
2	Утверждение внутренних стандартов приказом руководителя	утверждены
	Соблюдение порядка оформления и утверждения внутренних стандартов	соблюдается
4	Разработаны и утверждены положения по осуществлению контроля за выполнением требований внутренних стандартов	имеются и утверждены
5	Наличие контроля за выполнением требований внутренних стандартов на всех уровнях управления проверками	имеется
6	Наличие внутрифирменных требований к уровню профессиональной подготовки специалистов	имеются
7	Наличие соглашения о неразглашении содержания внутренних стандартов	имеется
Примечание - Таблица составлена автором на основании данных ТОО «Atameken-Audit»		

В общий перечень внутрифирменных стандартов ТОО «Atameken-Audit» входят следующие внутренние стандарты по 6 основным объектам:

1) общие положения по аудиту (стандарты, излагающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов; стандарты, которые регламентируют этику поведения аудитора; касающиеся внутренней структуры и организации деятельности аудиторской организации; определяющие порядок осуществления внутрифирменного контроля качества выполнения аудита, а также ответственность аудиторов);

2) порядок проведения аудита (стандарты, регламентирующие ответственность аудитора; рассматривающие порядок планирования аудита; касающиеся порядка изучения и оценки внутреннего контроля;

регулирующие порядок получения аудиторских доказательств; определяющие порядок использования работы третьих лиц);

3) порядок формирования выводов и заключений аудиторов (стандарты, определяющие концепцию и подход к порядку составления аудиторских заключений; регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита; раскрывающие порядок подготовки иных аудиторских отчетов);

4) специализированные стандарты (например, стандарты в области методологии проведения проверок по различным направлениям деятельности экономических субъектов, а также по различным целям проведения аудита);

5) сопутствующие услуги (например, стандарты, регламентирующие подготовку заключений аудитора по специальным аудиторским заданиям; рассматривающие порядок изучения прогнозной финансовой информации);

6) стандарты, устанавливающие требования к образованию, профессиональному уровню аудиторов и специалистов, регламентирующие порядок подготовки и повышения квалификации кадров аудиторской организации.

Таким образом, с тем, чтобы убедиться в том, что аудиторская организация установила и реализует принципы и конкретные процедуры по обеспечению внутреннего качества аудита, как в рамках всей деятельности аудиторской организации, так и в ходе проведения каждой проверки, в ходе внешнего контроля качества должно быть установлено с одной стороны, наличие необходимых внутренних стандартов и инструкций и соответствие их содержания МСА, с другой - что предусмотренные стандартами процедуры обеспечения качества аудита надлежащим образом реализуются в работе аудиторской организации. Подобная проверка является более надежной и объективной.

2.3 Проверка качества отдельного аудиторского задания

Одним из важных направлений проверки внешнего контроля качества аудита ТОО «Atameken-Audit» выступает проверка качества отдельного аудиторского задания. Основным источником информации при проверке качества отдельного аудиторского задания ТОО «Atameken-Audit» являются рабочие документы аудитора, которые формируются в аудиторские файлы. Формирование такой рабочей документации обязательно и предусмотрено законодательством.

Руководство по документированию аудита в соответствии с МСА утверждается Общим собранием участников ТОО «Atameken-Audit». ТОО «Atameken-Audit» составляет рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах отражается информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

По каждому клиенту ТОО «Atameken-Audit» формируется постоянный и текущий аудиторский файл. Постоянный файл заводят на несколько лет, в котором содержится существенная постоянная и маломеняющаяся информация, с которой аудиторы должны ознакомиться перед началом аудита, например; извлечения из учредительных документов аудируемого лица либо их копии; копии лицензий на осуществление видов деятельности; информация о главных учредителях (совладельцах); данные об организационной структуре аудируемого лица; графики документооборота; и т.д).

Постоянный файл (папка) формируется во время первой проверки клиента, а затем в нее вносятся дополнения и необходимые поправки по мере поступления новой информации во время следующих проверок [17]. Текущие аудиторские файлы ТОО «Atameken-Audit» накапливают информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода. Ее состав может быть представлен в виде следующих документов: организационные (административные) документы, составляемые на стадии планирования и завершения аудита (письмо (заявка) клиента на проведение аудита (копия договора); задание на планирование аудита; запрос информации на планирование аудита; общий план и программа аудита; график проведения аудита; приказ (распоряжение) об утверждении состава аудиторской группы; меморандум планирования аудита; акт выполненных работ и счет-фактура; рабочее время, фактически затраченное на проведение аудита; деловая переписка и т. п.

Рекомендуемый порядок расположения документов и разделов предполагает, что аудиторское заключение подшивается последним и является первым сверху документом в переменной папке. Обобщив информацию текущей аудиторской документации, аудиторы ТОО «Atameken-Audit» формируют выводы и замечания, на которых основывается их мнение о достоверности проверяемой финансовой отчетности. До начала проверки ТОО «Atameken-Audit» по каждому отобранному заданию по аудиту представляет рабочей группе все необходимые документы, а именно: текущие рабочие документы; рабочие

документы из папки с постоянными материалами; письменные отчеты руководству и отчеты о внутреннем контроле; материалы переписки с клиентом.

Для оценки качества отдельного аудиторского задания рекомендуем проводить проверку качества по трем основным направлениям [18]:

1. Проверка соответствия проведенной проверки требованиям действующих стандартов аудита и внутренних стандартов аудиторской организации. Цель такой проверки заключается в получении подтверждения следования установленной методологии аудита на всех этапах аудита (от планирования до завершения) в строгом соответствии с регулируемыми документами.

2. Проверка требований, предъявляемых к составлению рабочей документации в процессе аудита финансовой отчетности. При этой проверке определяется соответствие рабочей документации требованиям МСА 230 «Аудиторская документация».

3. Проверка реализации процедур по обеспечению внутреннего контроля качества в ходе проверки. Данная проверка проводится для получения подтверждения эффективности внутренних процедур контроля, установленных в отношении отдельных проверок.

Оценка результатов контроля качества отдельного аудиторского задания также может производиться экспертным методом. При этом эксперт должен выразить мнение о том, обеспечивает ли конкретная проверка необходимый и достаточный уровень доверия со стороны заинтересованных пользователей к профессиональному мнению аудитора в отношении достоверности финансовой отчетности.

2.4 Мониторинг проверки качества работы аудиторских организаций

После завершения проверки руководитель рабочей группы проводит обсуждение результатов ее проведения с руководителем ТОО «Atameken-Audit». Содержание обсуждения включает: ход проведенной проверки; существенные замечания; отмеченные сильные и слабые стороны в деятельности проверяемого субъекта; предложения по совершенствованию работы. Проект отчета рабочей группы согласуется с руководителем ТОО «Atameken-Audit». В случае необходимости в течение 15 календарных дней со дня ознакомления с проектом отчета ТОО «Atameken-Audit» должно подготовить план мероприятий, в котором отражаются виды работ по устранению недостатков. Отчет в окончательной форме составляется в одном экземпляре, и после согласования с руководителем ТОО «Atameken-

Audit» и получения от него письменных пояснений передается в Комитет по осуществлению внешнего контроля качества аудиторских организаций ПАО «Палата аудиторов РК».

Отчет рабочей группы рассматривается и утверждается на заседании Комитета, который по результатам проведенного внешнего контроля качества и на основании Отчета рабочей группы выставляет соответствующую оценку проверяемому субъекту. В таблице 2 приведены возможные виды оценок, которые выставляются по итогам проведенного внешнего контроля качества.

Таблица 2- Виды оценок по итогам проведенного внешнего контроля качества

№	Формулировка оценки	Оценка
1	Деятельность аудиторской организации достаточна для обеспечения качества аудита на должном уровне и направлена на соблюдение требований МСА	5
2	Аудиторская организация за исключение некоторых недостатков соблюдает требования МСА	4
3	Аудиторской организации, в связи с наличием выявленных недостатков, необходимо провести серьезные реорганизационные реформы для обеспечения качества аудиторских услуг. Выявленные недостатки говорить о неполном соблюдении требований МСА	3
4	Деятельность аудиторской организации не соответствует МСА	2
Примечание - таблица составлена автором на основании https://www.audit.kz		

Наличие неоднократной оценки «2», является достаточным основанием для исключения аудиторской организации из ПАО. Аудиторская организация обязана предоставить план мероприятий по устранению недостатков, а также отчетов по его исполнению в случае получения по результатам проведенного внешнего контроля качества оценки меньше, чем «4» в течении двух месяцев. В таблице 3 приведена информация о количестве проведенных проверок внешнего контроля качества аудиторских услуг двумя ПАО: Союз Аудиторов и Палата аудиторов РК за 2017-2020 гг.

Таблица 3- Количество проведенных проверок внешнего контроля качества аудиторских услуг двумя ПАО: Союз Аудиторов и Палата аудиторов РК

№	Показатель	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
1	Проверки внешнего контроля качества всего, в том числе:	18	25	32	17

1.1	Алматы	11	15	20	11
1.2	Шымкент	2	2	2	
1.3	Нур-Султан	4	4	4	5
1.4	Семей	-	-	1	-
1.5	Кызылорда	-	-	-	1
1.6	Караганда	-	-	1	-
1.7	Тараз	1	-	-	-
1.8	Кокшетау	-	2	-	-
1.9	Усть - Каменnogорск	-	1	1	-
1.10	Павлодар	-	1	-	-
1.11	Актау	-	-	1	-
1.12	Петропавловск	-	-	1	-
1.13	Уральск	-	-	1	-
Примечание - составлено на основе https://www.audit.kz и https://www.auditkz.kz [19]					

ПАО «Палата аудиторov РК» в период с 2017-2020 (по состоянию на 27.08.2020) произвела 70 проверок внешнего контроля качества в 11 городах Казахстана, если говорить о ПАО «Союз аудиторov», то она осуществила всего 22 проверки внешнего контроля качества в 5 городах. Основные города (Алматы, Нур-Султан, Шымкент). Как видно из вышеприведенной таблицы, количество проверок внешнего контроля качества аудиторских услуг ПАО «Союз аудиторov» и ПАО «Палата аудиторov РК» в 2019 году по сравнению с 2017 годом выросло на 14 проверок и по сравнению с 2018 на 7 проверок. Однако, данные на 2020 год были взяты по состоянию на 27.08.2020 года, поэтому мы не можем однозначно сравнить их с предыдущими годами. С 2017-2019 год видна динамику роста проверок. Основная часть проверок приходится на город Алматы. Из них:

- 2017-11 проверок;
- 2018-15 проверок;
- 2019-20 проверок;

В городах Нур-Султан, Шымкент по сравнению с Алматы меньше проверок, но тоже имеются. В 2020 году в РК было произведено 17 (по состоянию на 27.08.2020г.) проверок внешнего контроля качества аудиторских услуг, 11 из которых проведены в г. Алматы. Пройдя процедуру контроля качества, эти аудиторские организации тем самым подтвердили свой профессионализм и объективность проводимых проверок. Данное достижение ещё больше укрепляет их статус на рынке аудиторских услуг, открывает перед организациями новые горизонты возможностей и, самое главное, повышает доверие со стороны потребителей. В таблице 4 приведена информация о результатах проверок

внешнего контроля качества аудиторских услуг ПАО «Союз Аудиторов» и ПАО «Палата аудиторов РК».

Таблица 4- Информация о результатах проверок внешнего контроля качества аудиторских услуг ПАО «Союз Аудиторов» и ПАО «Палата аудиторов РК»

№	Показатель	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.
1	Проверки внешнего контроля качества, всего, в том числе с оценкой:	18	25	32	17
1.1	5	2	2	5	8
1.2	4	16	21	24	7
1.2.1	4 с мониторингом	5	4	3	1
1.3	«3»	-	2	3	1
1.4	2	-	-		-
Примечание- составлено на основе https://www.audit.kz и https://www.auditkz.kz					

Как показывает данные из таблицы, в 2017 году 2 аудиторские организации получили оценку «5» (ТОО «Грата-Аудит» г. Алматы и ТОО «Оркен Аудит» г. Алматы). Оценка «5» означает, что деятельность аудиторской организации достаточна для обеспечения качества аудита на должном уровне и направлена на соблюдение требований МСА. Так же в 2017 году 16 аудиторских организации получили оценку 4, из них в 5 аудиторских организациях будет проведен мониторинг. Это: ТОО «Арна-Аудит» (г. Тараз), ТОО «Казахстан аудит» (г. Алматы), ТОО «Сырт-Аудит М» (г. Нур-Султан), ТОО «Тенде» (г. Алматы), ТОО «ФинЭкс»(г. Алматы).

В 2018 году было проведено 25 проверок внешнего контроля качества аудиторских организаций, из них 2 аудиторские организации получили оценку «5», 21 аудиторских организаций получили оценку «4», из них в 4 аудиторских организациях будет проведен мониторинг. Это: ТОО «BARYS-AUDIT» (г. Алматы), ТОО «Best аудит» (г. Нур-Султан), ТОО «Евразияаудит Казахстан НАК»(г. Алматы), ТОО «ОстБизнес»(г. Усть – Каменногорск). Аудиторская практика показывает, что часто необходимо предусмотреть серьезные организационные реформы внутри аудиторской организации для обеспечения качества проводимых проверок. Внешний контроль качества может выявить недостатки, которые позволяют говорить о неполном соблюдении требований стандартов аудита [20]. Таким аудиторским организациям Комитет по итогам проверки присваивает оценку «3». В 2018 году 2 аудиторские организации получили оценку «3». Это: ТОО «Каспиан Аудит Партнерс» (г. Алматы), ТОО «Fin&Tax audit» (г. Алматы). Аудиторские организации, получившие оценку «3», обязаны

предоставить план мероприятий по устранению выявленных недостатков и совершенствованию системы контроля качества. Для подтверждения устранения выявленных недостатков назначается повторная проверка.

В 2019 году по сравнению с 2018 годом увеличилось количество аудиторских организаций, получивших оценку «5», их количество составило 5. Это: ТОО «Concord» (г. Алматы), ТОО «Редль и Партнеры Аудит Казахстан» (г. Алматы), ТОО «Anels Аудит» (г. Алматы), ТОО «Baker Tilly Astana» (г. Алматы), ТОО «NEXIA KZ» (г. Алматы).

Исследование также показало, что 24 аудиторские организации получили оценку «4», из них в 3 аудиторских организациях будет проведен мониторинг. Это: ТОО «Qazaq Audit Group»(г. Нур-Султан), ТОО «Аудитсервис» (г. Караганда), ТОО «Каспий - Аудит» (г. Актау).



Рисунок 6- Процентное соотношение проверок по видам оценок в 2018 году

Примечание - составлено на основе таблицы 4

Что касается 2020 года (по состоянию на 27.08.2020 г.) было проведено 16 проверок, из них 8 аудиторских организаций получили оценку «5». Это: ТОО «BDO Kazakhstan» (г. Алматы), ТОО «Grant Thornton» (г. Алматы), ТОО «Делойт» (г. Алматы), ТОО «КПМГ Аудит» (г. Алматы), ТОО «ПрайсУотерхаусКуперс»(г. Алматы), ТОО «Центраудит-Казахстан» (г. Алматы), ТОО «Эрнст энд Янг» (г. Алматы), ТОО «B'n'P audit» (г. Нур – Султан). Оценка 5 означает оказание данными организациями аудиторских услуг в соответствии с МСА и Кодексом этики. Работа этих организаций ведется на должном уровне для обеспечения качества аудита и их деятельность направлена на полное соблюдение стандартов аудита. Как видно в перечень организаций с оценкой «5» попали аудиторские организации «большой четверки» и отечественные

аудиторские организации такие как: ТОО «BDO Казахстанаудит», ТОО «Центраудит-Казахстан».

В 2020 году по состоянию на (27.08.2020 г.) 7 аудиторских организаций получили оценку 4, в их числе в ТОО «Ар-Аудит» будет проведен мониторинг. ТОО «Global Analytics» единственная организация, получившая оценку «3». Формы рабочих документов контролеров утверждаются Комитетом. К рабочей документации, составляемой в период подготовки, в ходе проведения проверки и по ее результатам, относятся следующие документы: отчет о результатах (Форма В6); дополнительные листы с разъяснениями и рекомендациями; декларация членов Палаты аудиторов (форма В 3); обзор декларации членов Палаты аудиторов (форма В 3а); профайл Клиента (форма В 4); контрольный лист аудиторского задания (форма В5). В ходе проверки качества аудита контролеры заполняют опросные листы, которые должны быть подписаны всеми контролерами, участвовавшими в проверке. В ответе на каждый вопрос в Контрольном листе необходимо кратко описать выполненную работу и разъяснить проверяемому субъекту выявленные несоответствия, для того чтобы проверяемый субъект представил свои комментарии по выявленным проблемам и отразить их в контрольном листе. Руководитель рабочей группы всю заполненную рабочую документацию передает на хранение секретарю Комитета, который в дальнейшем предоставляет на рассмотрение Комитета. После окончания процедуры внешнего контроля качества аудита проверяемому субъекту выдается по его запросу следующие документы: заключение по итогам рассмотрения результатов проверки контроля качества по установленной форме, подписанное Председателем Совета и Председателем Комитета; выписка из Отчета о результатах проверки, подписанная Председателем Комитета. Информация о прохождении аудиторскими организациями вносятся в Базу данных по внешнему контролю качества. Комитет ежегодно проводит мониторинг (камеральную проверку) аудиторских отчетов, выпущенных аудиторскими организациями, прошедшими внешний контроль качества.

Таким образом, исследование позволяет сделать вывод, о том, что на рынке аудиторских услуг в глобальном его представлении происходит активная переоценка отношений к вопросам внешнего и внутреннего контроля качества аудита субъектов аудиторских услуг. Причина этому не только мировой финансовый кризис, обнаживший проблемы надежности казалось бы сверх надежных финансовых систем, но и адекватность деятельности различных индикаторов, отслеживающих состояние финансовых институтов, к которым относятся не только всевозможные регуляторы, рейтинговые агентства, но и аудиторское сообщество,

являющееся составной частью глобальной экономической системы. В настоящее время вопросы качества аудиторских услуг и его повышение являются самой обсуждаемой темой аудиторов и профессиональных аудиторских организаций.

2.5 Основные проблемы и пути повышения качества аудиторских услуг в Республике Казахстан

В условиях осуществляемых законодательных нововведений в области аудиторской деятельности в РК проблема перехода от преобладающего государственного регулирования к саморегулированию вызывает сегодня у профессионального сообщества страны серьезные вопросы и проблемы. Учитывая, что разработка правил проведения внешнего контроля качества аудиторской деятельности в рамках реализуемой в настоящее время модели регулирования аудиторских услуг в Республике Казахстан будет осуществляться организацией самостоятельно, важным становится такой вопрос, как, что нужно предпринять, чтобы сам контроль качества не стал формальным. Здесь, на наш взгляд, ключевой становится достаточность человеческих и технических ресурсов для проведения такого контроля [21]. В дальнейшем качество контроля аудиторской деятельности, на наш взгляд, во многом будет зависеть от состава учредителей профессиональной организации, их требований к участникам организации. Ввиду этого важно, чтобы ее основателями выступали аудиторские компании с безупречной профессиональной репутацией, которая в свою очередь и выступит гарантом качества и ответственности профессиональной организации, что на наш взгляд, в полной мере невозможно без контролирующей функции в данной области государства. По нашему мнению, исходящему из тенденций развития национального рынка аудиторских услуг, в дальнейшем инициаторами создания профессиональных объединений в республике станут крупные аудиторские компании, которые смогут привлечь более мелких участников рынка передачей собственного опыта, знаний и технологий. В рамках реализуемой модели необходимой также нам видится разработка более четких критериев принятия и исключения компаний из саморегулируемой организации. Фактически полностью законодательно и практически переложив контроль качества аудиторов на саморегулируемые организации, государство жестко обозначило свою позицию — «бесконтрольных» аудиторских организаций в республике не должно существовать. Поэтому в идеале внутренние документы профессиональной организации не должны предусматривать ни в теории,

ни на практике прием в свои ряды исключенных членов других саморегулируемых организаций. В противном случае некачественно функционирующую компанию для сохранения численности может включить в свои ряды другая профессиональная организация. В подобных условиях стимул для качественного роста у этого данной аудиторской компании исчезнет, что будет способствовать нарастанию деграционных тенденций в области качества на национальном рынке аудиторских и консультационных услуг. Одновременно с этим должны быть прописаны четкие и однозначные процедуры подачи апелляционных жалоб на неправомерное исключение из саморегулируемых организаций. Создание независимой экспертной комиссии, на наш взгляд, существенно облегчит решение возможных конфликтов. С точки зрения экономического сообщества критерий качества аудита один – достоверность аудиторского заключения. К сожалению, не все аудиторские организации республики, как уже отмечалось нами ранее, работают сегодня с должным уровнем качества – подобная тенденция будет еще долгое время сохраняться и в условиях практической апробации внедряемой переходной модели саморегулирования отрасли. Кроме того, в республике сохраняется рынок «черного аудита», то есть выдача аудиторского заключения без реального проведения проверки [22].

Всё вышесказанное свидетельствует о необходимости поиска дополнительных возможностей ускорения прохождения аудиторским рынком республики переходного периода апробации внедряемой модели. При этом отметим, реализацию модели саморегулирования существенно затрудняет тот факт, что качество услуг, производимых субъектами аудиторской деятельности, не повышается автоматически после вступления их в саморегулируемую организацию. Это является длительным процессом, требующим активизации методологического потенциала организаций, протекающим в условиях конкуренции с другими подобными организациями. Важным вопросом для определения в рамках реализуемой модели является также проблема контроля саморегулирующих организаций и его периодичности (что целесообразно, на наш взгляд, оставить в ведении государства как ведущего регулирующего органа). На наш взгляд, в условиях современного рынка Республики Казахстан необходимым является соблюдение основного условия, в рамках которого право вынесения окончательного вердикта о качестве аудита и степени достоверности финансовой отчётности не должно полностью выходить из компетенции национального государственного регулятора (Министерства финансов) [23].

Таким образом, определим мероприятия, которые, по нашему мнению, будут способствовать повышению качества аудиторской деятельности в Республике Казахстан в современных условиях реализации аспектов саморегулирования. В их числе следует выделить необходимость таких мер, как:

1. Инкорпорация внедряемых изменений в области саморегулирования в контекст других нововведений в области аудиторской деятельности (нормативно-правовых, законодательных, организационных, теоретико-методологических, практических и т.д.) в республике, их согласование и практическое преодоление возникающих противоречий.

2. Постепенный и гармоничный, основанный на четко разработанной теоретико-методологической базе, определяющей его реализацию на практике, отказ от системы лицензирования аудиторской деятельности как необходимой меры по защите прав потребителя. При этом, в целях обеспечения независимости аудиторов от Минфина РК, постепенно (в рамках переходного этапа отказного процесса) представляется целесообразным передать эту функцию Минюсту РК.

3. Сохранение системы государственной аттестации аудиторов, передав функции подготовки аудиторов учреждениям Министерства образования и науки РК, с возможной передачей вопросов повышения квалификации – саморегулируемым организациям. Роль Минфина РК при этом представляется целесообразным ограничить участием в разработке программ подготовки аудиторов. Установить, что выданный однажды аттестат является государственным квалификационным документом и может быть признан недействительным только по решению суда.

4. В рамках реализации добросовестной конкуренции на национальном рынке, в том числе соблюдении прав национальных аудиторских организаций, равенства всех участников процесса:

а) обеспечить соблюдение равных возможностей для всех желающих выйти на рынок аудиторских услуг. Право осуществления аудиторской деятельности, на наш взгляд, не должно быть обусловлено ничем, кроме соответствующего уровня знаний. Поэтому не следует, на наш взгляд, строго ограничивать законодательно доступ на рынок аудиторских услуг для лиц с определенным уровнем образования (за исключением его отсутствия), а также наличием в штате аудиторской организации определенного количества аудиторов (в сторону его повышения). Подобные условия, на наш взгляд, обеспечат возможность для существования в разных сегментах аудиторского рынка аудиторскими фирмам разного размера, их выживание не только в крупных, но и в малых городах республики.

б) государственному регулятору следует пересмотреть объем и уровень содержания повышения квалификации аудиторами, что обусловлено существенными изменениями законодательства республики в данной сфере, их противоречием в ряде вопросов, а также постоянным обновлением МСА. В современных условиях аудитор должен тратить намного больше времени на поддержание своей квалификации на должном уровне, поэтому следует предоставить аудиторам право самим осуществлять выбор места повышения квалификации.

6. Воплощение отмеченных мероприятий требует от профессиональных организаций республики также приступить к незамедлительным мерам по формированию национального кадрового резерва работников аудиторских, оценочных, экспертных и консалтинговых организаций Казахстана.

7. Необходимость создания независимого надзорного органа в регулировании аудита. В идеале в нём должны быть представители МФЦА, Национального банка, как регулятора, Министерства финансов РК и профессионального сообщества. Например, в Великобритании создан FRC – независимый надзорный орган, в котором работают непрактикующие аудиторы с большим опытом работы. Во избежание конфликта интересов они проверяют финансовую отчётность и дают заключения по контролю качества.

8. Периодичность замены аудиторской компании. Неправильно, когда аудиторы и клиенты буквально «срослись», десятилетиями услуги оказывают одни и те же компании. Законодательством предусмотрен ряд случаев, при которых запрещается проведение аудита (к примеру, если в аудируемом субъекте работают родственники аудиторов либо последние имеют личные имущественные интересы в аудируемом субъекте и многое другое). Учитывая все эти нормы, должна быть выработана единая позиция с профессиональным сообществом и потребителями услуг касательно ограничений и ротации при внесении поправок в законодательство.

9. Создание единого сертификационного центра. Необходимы единые требования ко всем, кто претендует на то, чтобы иметь определённые компетенции, подтверждённые документом. Когда организации обучают и сами дают сертификат, объективность пропадает.

Таким образом, реализация модели перехода аудиторской деятельности Республики Казахстан к саморегулируемой модели должна осуществляться в условиях признания, соблюдения и защиты прав и свобод человека и гражданина, в целях препятствования бюрократизации аудиторской деятельности и соблюдении интересов общества.

Заключение

В современных условиях возникает потребность в расширении внешнеэкономических связей. Всё больше организаций выходят на внешние рынки, поскольку это связано с максимизацией получаемой прибыли, расширением границ рынка, с реализацией научно-технического потенциала предприятий, обменом политической, экономической, научно-технической и культурной информацией.

Привлечение иностранных инвестиций в отечественную экономику требует от предприятий повышения их статуса как хозяйствующих субъектов, а также их деловой репутации. Определение этого статуса и деловой репутации организации является результатом не только грамотного ведения бизнеса, но и итогом аудиторских проверок.

Именно аудиторские организации в качестве независимых экспертов позволяют внести определенность в вопрос о доверии той или иной организации. Все эти аспекты, в свою очередь, заставляют аудиторские организации накапливать высокий уровень своей деловой репутации для того, чтобы их мнению могли доверять на рынке, как отечественном, так и международном.

Основной целью реформирования системы аудита в Казахстане является гармонизация законодательства и нормативно-правовых актов в сфере аудита в соответствии с международной практикой. основополагающими в данном направлении являются вопросы качества аудиторских услуг.

Аудит считается качественным, если он планировался и проводился в соответствии с общепринятыми стандартами аудиторской деятельности. Стандарты должен соблюдать каждый исполнитель аудита при осуществлении конкретных действий. Поэтому во всех аудиторских организациях должна быть создана на постоянной основе система контроля качества.

Таким образом, в целом, качество аудиторских услуг можно определить, как соблюдение требований действующего законодательства, стандартов аудита, Кодекса профессиональной этики и профессиональной деятельности в сфере аудита.

На рынке аудиторских услуг в глобальном его представлении происходит активная переоценка отношений к вопросам внешнего и внутреннего контроля качества аудита субъектов аудиторских услуг. Причина этому не только мировой финансовый кризис, обнаживший проблемы надежности казалось бы сверх надежных финансовых систем, но и адекватность деятельности различных индикаторов, отслеживающих состояние финансовых институтов, к которым относятся не только

всевозможные регуляторы, рейтинговые агентства, но и аудиторское сообщество, являющееся составной частью глобальной экономической системы.

В настоящее время вопросы качества аудиторских услуг и его повышение являются самой обсуждаемой темой аудиторов и профессиональных аудиторских организаций.

Проведённое исследование позволило определить мероприятия, которые, по нашему мнению, будут способствовать повышению качества аудиторской деятельности в Республике Казахстан в современных условиях реализации аспектов саморегулирования. В их числе следует выделить необходимость таких мер, как:

1. Инкорпорация внедряемых изменений в области саморегулирования в контекст других нововведений в области аудиторской деятельности (нормативно-правовых, законодательных, организационных, теоретико-методологических, практических и т.д.) в республике, их согласование и практическое преодоление возникающих противоречий.

2. Постепенный и гармоничный, основанный на четко разработанной теоретико-методологической базе, определяющей его реализацию на практике, отказ от системы лицензирования аудиторской деятельности как необходимой меры по защите прав потребителя.

3. Сохранение системы государственной аттестации аудиторов, передав функции подготовки аудиторов учреждениям Министерства образования и науки РК, с возможной передачей вопросов повышения квалификации – саморегулируемым организациям.

4. Необходимость создания независимого надзорного органа в регулировании аудита.

8. Периодичность замены аудиторской компании.

9. Создание единого сертификационного центра.

С точки зрения экономического сообщества критерий качества аудита один – достоверность аудиторского заключения. К сожалению, не все аудиторские организации республики, как уже отмечалось нами ранее, работают сегодня с должным уровнем качества – подобная тенденция будет еще долгое время сохраняться и в условиях практической апробации внедряемой переходной модели саморегулирования отрасли.

Кроме того, в республике сохраняется рынок «черного аудита», то есть выдача аудиторского заключения без реального проведения проверки. Всё вышесказанное свидетельствует о необходимости поиска дополнительных возможностей ускорения прохождения аудиторским рынком республики переходного периода апробации внедряемой переходной модели саморегулирования.

Список использованных источников

- 1 Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В.И. Подольского. 5-е изд., перераб. доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 607 с.
- 2 Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Аудит: учебное пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Магистр, 2011. - 463 с.
- 3 Дюсембаев К.Ш. Теория и эволюция аудита. - Алматы: Экономика, 2012. - 722 с.
- 4 Нурсеитов Э.О. Аудит: краткое руководство. - Алматы: ЛЕМ, 2010. - 236 с.
- 5 Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. 3-е издание / Р.А. Алборов. - М.: Дело и сервис, 2015. - 464 с.
- 6 Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. — М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2017. - 320 с.
- 7 Робертсон Джек К. Аудит. Перевод с англ / Робертсон Джек К.. - М.: Контакт, 2017. - 496 с.
- 8 Макальская О.А. Аудит некоммерческих организаций / Макальская, М.Л. и. - М.: Дело и сервис, 2016. - 192 с.
- 9 Тусибаева Г.С. Качество аудиторских услуг: теория, методология, контроль: монография. – Астана: Изд. КазУЭФМТ, 2015. - 192 с.
- 10 Сагиндыкова Г.М. Практический аудит. Учебное пособие. - Астана. Издательство КазУЭФМТ, 2012. - 180 с.
- 11 Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.01.2021 г.)//[https://www. online.zakon.kz](https://www.online.zakon.kz)
- 12 Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг// <http://www.audit.kz>
- 13 <http://www.audit.kz>
- 14 Абленов Д.О. Профессиональный аудит: учебное пособие. - Алматы: Экономика, 2017. - 556 с.
- 15 Правила проведения внешнего контроля качества ПАО «Палата аудиторов РК»// <http://www.audit.kz>
- 16 Жминько С.И. Внутренний аудит / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. - М.: Феникс, 2017. - 320 с.
- 17 Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.Л., Сиротенко Э.А. Аудит: учебное пособие. - М.: ФОРУМ, 2015. - 208 с.
- 18 Скобара В. В. Аудит. Методология и организация / В.В. Скобара. - М.: Дело и сервис, 2016. - 576 с.

19 <https://www.auditkz.kz/>

20 Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 6-е изд. - ИНФРА-М М.: 2014.- 352 с.

21 Нургазиева Л.А. Становление и развитие института аудита в Республике Казахстан // www.almau.edu.kz

22 Кочинев Ю.Ю. Аудит / Ю.Ю. Кочинев. - М.: СПб: Питер; Издание 2-е, 2015. - 304 с.

23 Аудит возьмут под контроль // <https://inbusiness.kz/ru/news/audit-vozmut-pod-kontrol>