

Нургазиева Л.А.,  
Макишева Ж.А.

**Методико-организационные  
аспекты эффективного  
взаимодействия аудитора и  
клиента в рамках проведения  
аудиторской проверки**

На основе анализа существующей практики организации аудиторско-консалтинговой деятельности разработаны авторские методико-организационные рекомендации с целью улучшения качества проводимой аудиторской проверки. Основой для проведения качественной аудиторской проверки являются факторы планирования, заблаговременного решения ключевых вопросов, а также обоюдный профессионализм. Существенное значение для аудита играют взаимопонимание, доверие, а также нормальные рабочие взаимоотношения между аудиторами и заказчиками. Аудиторский бизнес является частью финансового сектора экономики, в связи с чем, естественной представляется ситуация, при которой многие его методологические компоненты пересекаются с другими финансовыми видами деятельности и могут носить обобщающий характер, поскольку аудиторский бизнес функционирует по единым рыночным законам. Поэтому приведенная нами методология отчасти может быть применима для ряда смежных финансово-экономических специальностей.

**Ключевые слова:** оценка эффективности проектов, внутренняя экспертиза, аудиторско-консультационные услуги, планирование, ответственность аудитора-консультанта.

Nurgaziyeva L.A.,  
Makisheva Zh. A.

**Methodological – organizational  
aspects of the effective  
interaction between the auditor  
and the client during the audit**

On the basis of existing practice of audit– consulting activity analysis organization for the improvements purpose, author’s methodological – organizational recommendations of audit quality are developed. The bases for conducting qualitative audit are: planning factors, preliminary decision of key questions and mutual professionalism. Essential significance for audit plays: mutual understanding, trust, and also normal working mutual relations between auditors and clients. Audit business is a part of economy’s financial sector, therefore it is a common situation at which its methodological components are crossed with other financial types of activities and can bear generalizing character as audit business functions under single market laws. Therefore, mentioned methodology can be partly applicable for a number of related financial and economic specialties.

**Key words:** valuation of project effectiveness, internal expertise, auditing and consulting services, planning, auditor-advisor responsibilities.

Нургазиева Л.А.,  
Макишева Ж.А.

**Аудиторлық тексеру  
өткізу барысында аудитор  
мен клиенттің өзара тиімділік  
байланысының әдістемелік –  
ұйымдастырушылық  
аспектілері**

Ұйымның аудиторлық-консалтингтік қызметінің қолда бар тәжірибесінің талдауы негізінде өткізілетін аудиторлық тексерудің сапасын жақсарту мақсатымен авторлық әдістемелік-ұйымдастырушылық ұсынысы жасалды. Сапалы аудиторлық тексеруді өткізу үшін жоспарлаудың факторлары, басты сұрақтардың өз уақытында шешілуі, сонымен бірге екі жақтылық кәсіптік деңгейі негізі болып табылады. Аудит жүргізу үшін ең маңызды нәрсе болып, өзара түсініктілік, сенімділік, сонымен бірге тапсырыс берушілер мен аудиторлар арасында өзара жақсы іскерлік қарым-қатынас болып табылады. Аудиторлық бизнес экономиканың қаржылық секторының бөлігі болып табылады. Қалыпты жағдайлар шынайы байланысымен таныстырылады және оның әдістемелік компоненттері басқа қаржылық қызметтердің түрлерімен қиылысады және жалпылама мінездемені құрайды. Дегенімен аудиторлық бизнес бірегей нарықтық заңдармен қызмет етеді. Сол себепті, бізбен өткізілген әдістеме аралас қаржылық экономика мамандықтары үшін қолданылуы мүмкін.

**Түйін сөздер:** жобаларды бағалау, ішкі сараптама, аудиторлық және консалтингтік қызметтер, жоспарлау, аудитор-кеңесшінің міндеттері.

**МЕТОДИКО-ОРГАНИ-  
ЗАЦИОННЫЕ  
АСПЕКТЫ ЭФФЕКТИВ-  
НОГО ВЗАИМОДЕЙ-  
СТВИЯ АУДИТОРА И  
КЛИЕНТА В РАМКАХ  
ПРОВЕДЕНИЯ  
АУДИТОРСКОЙ  
ПРОВЕРКИ**

На основе анализа существующей практики организации аудиторско-консалтинговой деятельности нами были разработаны авторские методико-организационные рекомендации с целью улучшения качества проводимой аудиторской проверки.

Следует подчеркнуть, что во многих аудиторских фирмах работа строится на основе системы оценки эффективности проектов, т.е. определяется КПД проекта/аудита. Аудиторы стремятся к наиболее эффективному КПД за максимально короткий промежуток времени усилиями оптимального количества сотрудников. Клиенты аудиторско-консультационной фирмы в свою очередь желают получить чистое аудиторское заключение в согласованные и кратчайшие сроки [1].

Конечная цель (чистое аудиторское заключение), равно как и пути ее достижения (сжатые сроки), у аудиторов и у компаний-клиентов носят единый характер. В данной связи для того чтобы достичь и превзойти желаемый результат, нам представляется целесообразным соблюдение следующих условий: планирование, совместная работа в течение года, наличие внутренней экспертизы, а также структурирование совместной работы. Рассмотрим данные условия подробнее.

*Планирование.* Планирование следующего аудита текущего года должно начинаться не позднее середины текущего года, несмотря на то, что проходящая в данный момент аудиторская проверка может находиться в своей активной стадии. Стоит также отметить, что аудиторы, в свою очередь, находятся в схожих условиях ограниченности ресурсов и не менее заинтересованы в подобной заблаговременности.

В случае, возможности нам представляется целесообразным обязательное проведение предварительной проверки. Безусловно, предварительная проверка требует от аудиторской фирмы отвлечения человеческих ресурсов, но одновременно имеет ряд неоспоримых преимуществ. Во-первых, нагрузка по аудиту распределяется в течение года. При этом основная нагрузка приходится на более ранний период. Во-вторых, предварительное планирование позволяет провести предварительную проверку в наиболее удобный для компании период, что также является залогом успешного взаимодействия аудиторов и заказчика. В-третьих, в ходе предварительной проверки существует

возможность диагностирования критических и рискованных зон бизнеса.

Необходимо также подчеркнуть, что в течение предварительной проверки аудиторы, как правило, находят какие-либо ошибки, подлежащие включению в письмо-рекомендацию, которое составляется по результатам проведения аудиторской проверки. При наличии времени в течение года до конца периода аудита, у компании есть возможность принять корректирующие меры с целью либо исключить замечание из письма полностью, либо максимально скорректировать его в области данной ошибки.

*Поддержание рабочего контакта с аудиторами в течение всего года*, на наш взгляд, представляется возможным только для аудиторских компаний, у которых в штате есть собственные эксперты достаточно высокого уровня в сфере вопросов, по которым осуществляется работа с аудиторами. В противном случае существует риск, что аудиторская проверка по стоимости окажется значительно дороже, поскольку в нее будет включена часть работ консультационного характера.

Как правило, в самом начале аудиторской проверки аудиторы интересуются вопросами изменения объемов прошлых операций компании, открытием новых направлений и закрытием имеющихся, а также изменением структуры и финансовых показателей заказчика, таким образом, на самом раннем этапе аудиторской проверки закладывается механизм планирования. Ответы на данные вопросы имеют, на наш взгляд, особенно важное значение, поскольку являются одновременно аргументом определения стоимости аудиторской проверки и предоставляют аудиторам возможность начать работу с предстоящей отчетностью максимально оперативно. С учетом вышесказанного отметим, что в случае наличия внутренней экспертизы компания-клиент может самостоятельно:

- уведомить аудиторов о новом направлении и уточнить возможные подходы;

- самостоятельно определить варианты учетной политики, выбрать наиболее подходящий вариант для самой компании и начать активно согласовывать свою позицию с аудиторами.

В данной связи целесообразно подчеркнуть, что одним из условий проведения качественного аудита является наличие у компании-клиента профессионального персонала, способного готовить отчетность самостоятельно.

Ранняя диагностика означает также, что специалисты аудируемого объекта, ответственные за

подготовку отчетности, имеют возможность исследовать возникающие вопросы заранее, а не в условиях ограниченности во времени, а именно:

- изучить данный вопрос и выйти из ситуации с желаемым решением и оптимальной учетной политикой;

- начать согласование учетной политики с аудиторами заблаговременно;

- ознакомить аудиторов с возникшей проблемой, если ранее компания с ней не сталкивалась.

Таким образом, качество принимаемых решений значительно улучшается. Именно штатные профессионалы компании могут предвидеть различные ситуации, способные привести к улучшению качества предоставляемой отчетности и, как следствие, улучшению качества аудиторской проверки.

Многие аудиторские фирмы обладают достаточными интеллектуальными ресурсами для проведения высококачественного аудита. Однако компания-клиент может требовать от аудиторской фирмы проведения аудиторской проверки персоналом, принимавшим участие в предыдущей аудиторской проверке. По мнению ряда экспертов [2], данное условие существенно улучшает качество предоставляемых услуг, поскольку ни одна из сторон не тратит дополнительное время на обсуждение вопросов, которые были обсуждены и закрыты в течение прошлых проверок. Безусловно, текучесть кадров в аудиторских компаниях не всегда позволяет обеспечить выполнение данного условия, однако присутствие хотя бы одного аудитора, аудировавшего компанию ранее, может улучшить качество предоставляемых аудиторских услуг в геометрической прогрессии.

В случае невозможности проведения ранней диагностики, а также отсутствия в штате компании-клиента профессионалов, способствующих качественному проведению аудиторской проверки, нам представляется возможным назначение координатора и открытие операционного дня в режиме просмотра. Координатором в данном случае является сотрудник, ответственный за проведение аудиторской работы, в обязанности которого входит решение организационных вопросов с аудиторами, обеспечение аудиторов необходимыми ресурсами, обработка поступающих от аудиторов запросов. Обработка запросов в данном случае включает в себя:

- регистрацию запросов, которые поступают от аудиторов в ходе проверки;

- направление запросов непосредственно исполнителю с указанием сроков подготовки запроса;

– отслеживание поступления информации от исполнителей компании и направление ее аудиторам;

– организацию встреч, необходимых для проведения аудита.

К преимуществам выделения отдельного координатора, отвечающего за административное сопровождение аудиторской проверки, с нашей точки зрения, можно отнести следующие:

– высвобождение времени для остального персонала компании клиента;

– налаживание всех информационных потоков во время проведения аудиторской проверки;

– обеспечение оперативного обмена информацией между аудиторами и заказчиком.

Отмечая практику подключения аудиторов на период проверки к операционному дню в режиме просмотра, следует подчеркнуть, что в настоящее время данный вопрос носит спорный характер на национальном рынке в связи с существованием в некоторых компаниях чувствительных зон для бизнеса, однако в остальных случаях, если аудиторы готовы работать с операционным днем самостоятельно, то этот процесс, безусловно, вносит положительную динамику во взаимодействие аудиторов и клиентов, поскольку позволяет аудиторам избежать большого количества запросов (например, запросов по расшифровкам и выпискам по счетам), а компании соответственно – минимизировать временные затраты на подготовку ответов на запросы.

Таким образом, с учетом вышесказанного важно отметить, что основой для проведения качественной аудиторской проверки являются факторы планирования, заблаговременного решения ключевых вопросов, а также обоюдный профессионализм.

Следует особенно подчеркнуть, что за последние годы в условиях специфики развития аудиторского бизнеса в Республике Казахстан требования клиента при выборе аудиторов и консультантов существенно повысились. Клиент, заплатив вознаграждение по договору, желает вместе с услугами получить уверенность в том, что при возникновении проблем аудиторы и консультанты разделят с ним ответственность. Однако, на наш взгляд, это естественное желание клиентов практически является невыполнимым, в данной связи рассмотрим более подробно формы взаимодействия в контексте ответственности между аудитором и клиентом.

Во-первых, закономерным в силу природы аудиторской и консалтинговой деятельности является тот факт (и его понимание важно донести

до клиента), что советы аудитора-консультанта не носят и не могут носить характера обязательного к исполнению. Согласно договору на аудиторско-консультационное обслуживание клиент получает профессиональное мнение, с которым он может быть не согласен и следовать которому не обязан. Ответственность за те или иные действия несут уполномоченные лица заказчика. Таким образом, ответственность за правильность составления и достоверность финансовой отчетности несут руководитель и главный бухгалтер организации, а не специалист, консультировавший их по вопросам бухгалтерского учета [3, с. 410].

Во-вторых, тот факт, что услуга была оказана некачественно, требует официально признанных судом доказательств. В данной связи для постановки вопроса об ответственности необходимо представить подтверждение того, что аудиторы и консультанты дали необоснованную или противоречащую нормам закона рекомендацию.

В-третьих, привлечение аудиторов и консультантов к ответственности возможно только при наличии причинно-следственной связи между их рекомендациями и убытками клиента, что, на наш взгляд, достаточно трудно установить в суде. В связи с этим нормативно-правовая база нуждается в значительной доработке в данном вопросе.

В-четвертых, в случае, при котором есть все основания для привлечения аудиторско-консультационной фирмы к ответственности, и они установлены судом, взыскание суммы причиненных убытков будет существенной проблемой для пострадавшей организации. При определенных обстоятельствах клиент может предъявить к аудиторско-консультационной фирме иск о взыскании некоторой суммы, однако в большинстве случаев решение будет отрицательным, поскольку аудиторско-консультационная фирма может гарантировать возмещение ущерба только своими активами. При этом в случае существенного размера активов аудиторско-консультационной фирмы финансовое взыскание у большинства производственных, торговых и иных организаций может оказаться значительно больше, поскольку масштаб финансовых потоков у аудиторов и консультантов и их клиентов, как правило, различается на несколько порядков.

Однако целесообразно отметить, что в международной практике имели место случаи, когда необходимость выплаты сумм причиненных убытков приводила аудиторско-консультационные фирмы к банкротству. Кроме того, доста-

точно крупные суммы выплачивают за ущерб клиентам члены «большой четверки» [4, с.256].

Практика работы отечественных аудиторско-консультационных фирм свидетельствует, на наш взгляд, о наличии нескольких возможных путей установления ответственности аудитора-консультанта в тех или иных пределах.

1. Ограниченная ответственность. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения своих обязательств аудиторами и консультантами они обязаны возместить клиенту причиненные убытки, но только в пределах согласованной суммы. В качестве данного предела может выступать, например, сумма вознаграждения, полученного консультантами по договору. Однако следует отметить, что ограничить сумму убытков, подлежащих возмещению, возможно только в той ситуации, при которой эти убытки явились следствием неумышленных действий аудиторов и консультантов. При умышленном нанесении ущерба клиенту ответственность наступает в полном объеме.

2. Неустойка. Под неустойкой понимается денежная сумма, которую обязан уплатить аудитор и консультант в случае неисполнения взятых им на себя обязательств. По общему правилу убытки взыскиваются сверх неустойки, однако договором может быть предусмотрено ограничение ответственности только неустойкой, что означает в свою очередь, что в случае нарушения обязательств по договору аудиторы и консультанты должны выплатить клиенту установленную в договоре сумму, но не более того.

3. Комбинированная ответственность представляет собой одновременное взыскание неустойки и убытков в согласованном размере. В данном случае пункт об ответственности в договоре между аудиторско-консультационной фирмой и клиентом может иметь следующую формулировку: «В случае причинения заказчику убытков неисполнением или ненадлежащим исполнением взятых на себя обязательств, Аудитор обязуется уплатить Заказчику неустойку (штраф) в размере \_\_\_\_\_, а также возместить понесенные Заказчиком убытки в сумме, не покрытой неустойкой, но не более \_\_\_\_\_».

4. Моральная ответственность. Данный вид ответственности действующим отечественным законодательством на сегодняшний день не предусмотрен, однако на практике он существует. В качестве примера можно привести возложение на аудиторов и консультантов обязательств оказывать дополнительные бесплатные услуги по защите в органах государственной власти и судебных органах нарушенных прав клиента,

если нарушение связано с действиями аудиторов и консультантов. При наличии соответствующего пункта в договоре аудиторы и консультанты будут вынуждены без дополнительного вознаграждения отстаивать в налоговых органах и арбитражном суде правомерность и обоснованность данных клиенту рекомендаций. Однако необходимо подчеркнуть, что подобная ответственность может называться моральной условно, поскольку время и усилия, затраченные специалистами аудиторско-консультационной фирмы, не будут оплачены, что представляет собой прямые имущественные потери.

Следует также отметить, что указание в договоре между аудиторско-консультационной фирмой и клиентом на готовность фирмы нести полную ответственность не всегда означает, что в любом случае совершения ошибки аудиторы и консультанты компенсируют причиненный заказчику или другим заинтересованным лицам ущерб. Например, некоторые подразделения международных аудиторско-консультационных фирм в Казахстане отвечают по договору только в случае несоблюдения международных стандартов аудита. Но поскольку данные стандарты достаточно расплывчаты и фактически до последнего времени не были официально переведены на государственный язык, в суде довольно трудно доказать их нарушение. Таким образом, не всегда формулировка в договоре пункта о полной ответственности является гарантией для пострадавшего клиента [5, с.31].

С нашей точки зрения, важно подчеркнуть, что человеческий фактор также играет значительную роль в условиях ведения аудиторско-консультационного бизнеса на территории Республики Казахстан. Существенное значение для аудита играют взаимопонимание, доверие, а также нормальные рабочие взаимоотношения между аудиторами и заказчиками [6, с.17].

В заключение рассмотрения вопросов методико-организационных аспектов эффективного взаимодействия аудитора и клиента в рамках проведения аудиторской проверки следует особенно подчеркнуть, что аудиторский бизнес является частью финансового сектора экономики, в связи с чем естественной представляется ситуация, при которой многие его методологические компоненты пересекаются с другими финансовыми видами деятельности и могут носить обобщающий характер, поскольку аудиторский бизнес функционирует по единым рыночным законам. Поэтому приведенная нами методология отчасти может быть применима для ряда смежных финансово-экономических специальностей.

### Литература

- 1 Дудаева Е.С. Качественная аудиторская проверка: миф или реальность? // Методический журнал «МСФО и МСА в кредитной организации». – 2008. – URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004321>
- 2 Пономарев С.В., Мищенко С.В., Белобрагин В.Я. и др. Управление качеством продукции. Введение в систему менеджмента качества: Учебное пособие для вузов. – М.: Издательство «Рекламно-информационное агентство «Стандарты и качество», 2005.
- 3 Пименова А. Л. Виды и формы развития консалтинговых услуг: теория и практика // Проблемы современной экономики. – 2012. – № 3(43). – С. 409–411.
- 4 Утешева Д. Т. Внутренний аудит: проблемы и перспективы развития // Молодой ученый. – 2013. – №7. – С. 255-257.
- 5 Загоскина З. Размышления об оценке качества деятельности службы внутреннего аудита субъекта квазисектора // Учет и аудит Казахстана. – 2014. – №2. – С.28-32.
- 6 Сатбай Р. Внутренний аудит и его значение для эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий малого бизнеса // Банки Казахстана. – 2014. – № 10. – С. 16-19.

### References

- 1 Dudaeva E.S. Quality audit: myth or reality? // Methodical journal «IFRS and ISA in credit organization – 2008. – URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004321>.
- 2 Ponomarev S.V., Mishenko S.V., Belobragin V.Y. etc. Management of product quality. Introduction to the quality management system: Textbook for high schools. – M.: Publishing office «Standards and Quality». – 2005.
- 3 Pimenova A.L. The types and forms of development consulting services: theory and practice // Problems of Modern Economics. – 2012. – № 3(43). – P. 409–411.
- 4 Uteshova D.T. Internal audit: problems and development trends // Young scientist. – 2013. – №7. – P. 255-257
- 5 Zagoskina Z. Reflections on the assessment of the quality of the internal audit activity subject kvazisektora // Accounting and auditing in the Kazakhstan. – 2014. – №2. – P.28-32.
- 6 Satbay R. Internal audit and its importance for the effective management of financial and economic activities of small businesses // Banks of Kazakstan. – 2014. – № 10. – P. 16-19.