

УДК 657.6 (075)

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Рахимов Г.М. - к.э.н., ст. преп., Шарифов С.Р. - соискатель, ТГУК

Ключевые слова: аудит, институциональные проблемы аудита, аудиторская деятельность, государственное регулирование аудита, международные стандарты аудита.

Без применения аудита, отвечающего требованиям международных стандартов, практически невозможно обеспечение достоверной и прозрачной информации, необходимой в процессе управления национальной экономики. Развитие международных аудиторских фирм, рост доли оказываемых ими услуг в общей совокупности рыночных услуг свидетельствуют о возрастании роли и значения аудита, и аудиторского дела, и придают исследованию данных проблем особую актуальность.

Целью нашего исследования является: анализ нормативно-правовых актов аудиторской деятельности в Республике Таджикистан и выявления институциональных проблем аудита, и аудиторских услуг, пути их решения.

На наш взгляд, в более широком аспекте, поставленная цель предопределила необходимость решения следующих задач:

- изучение сущности, содержание аудита и аудиторской деятельности, а также определение ее места в системе финансового контроля страны;
- определить пути решения основных институциональных проблем аудита и аудиторской деятельности в Республике Таджикистан.

Общие вопросы исследования сущности и содержание аудита, проблемы и перспективы развития аудита и аудиторской деятельности нашли свое отражение в научных работах ученых-экономистов за рубежом - Р. Адамса, А. Аренса, Ф.Л. Дефлиза, Р. Доджа, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона, Р. Монтгомери и др. стран СНГ - В.Д. Андреева, Г.Б. Полисюк, Ю.А. Данилевского, К.Ш. Дюсембаева и др..

В Республике Таджикистан отдельные аспекты аудита и аудиторской деятельности исследованы в работах отечественных ученых: С.Ф. Низомова, М.В. Калемуллоева, А.Х. Менгниева, А.А. Мирзоалиева, М. Шобекова, С.И. Садыкова, Р.К. Курбонова.

В целях более полного понимания понятия обязательства по оказанию аудиторских услуг, его смысла и содержания, сначала рассмотрим такие термины, как «аудит», «аудиторская деятельность» и «аудиторские услуги».

В толковом словаре таджикского языка термин «аудит» комментируется как самостоятельный вид экспертизы финансовой деятельности организации со стороны аудиторов-высококвалифицированных экспертов [9. с.661]. Можем согласиться с вышеприведенным определением, так как имеет место требование качества (т.е. высокая квалификация) исполнителя услуги, и аудитор должен соответствовать этому требованию, хотя не все аудиторы этим требованиям отвечают. Качественное оказание аудиторских услуг вытекает из этих высококвалифицированных требований, и в этом случае обе стороны обязательства при исполнении обязательства по оказанию аудиторских услуг не испытывают трудностей.

Например, В.Н. Колесников убежден, что понятия «аудит» и «аудиторская деятельность» следует рассматривать как тождественные и вкладывать в их содержание только проведение аудиторской проверки. Оказание сопутствующих аудиту услуг выводится за пределы понятия аудита. В свою очередь понятия аудита и аудиторской деятельности, а также сопутствующих аудиту услуг должны раскрываться через понятие аудиторской услуги [5. с.55].

А.А. Терехов указывает, что в Законе об аудиторской деятельности имеется сомнительная тождественность между понятиями аудиторской деятельности и аудита. Между тем, аудиторская деятельность определяет работу аудиторов вообще, т.е.

включает не только аудит, но и сопутствующие ему услуги [8. с.14].

А.А. Чумаков отмечает, что аудиторская деятельность является более общим понятием по отношению к аудиту. Именно аудит представляет собой деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организацией и индивидуальных предпринимателей [10. с.34].

Рассматривая данный вопрос, Р.А. Абдуллаева приходит к выводу, что суть аудита сводится, к тому, что, во-первых, аудит - это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического субъекта, и осуществляемый компетентным независимым лицом; во-вторых, он направлен на снижение до приемлемого уровня информационного риска, то есть вероятности того, что в финансовых отчетах содержатся ложные и неточные сведения для их пользователей; в-третьих, он обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку рекомендации по повышению эффективности хозяйственной деятельности экономического субъекта; в-четвертых, аудит предоставляет обществу информацию о степени возможного доверия к той или иной бухгалтерской отчетности аудируемых организаций. Поэтому аудит, нередко, определяют, как своеобразную экспертизу бизнеса [1. с.18].

Резюмирую вышеизложенного, по нашему мнению, понятие аудит и аудиторская деятельность неоднозначны, при их синтезе они дополняют друг друга и преследуют одну и ту же цель. Аудит - это профессиональная деятельность аудиторов по разработке необходимой информации и предоставление ее заказчику по инициативе и обращению самих заказчиков.

Т.А. Попова справедливо отмечает, что смешение двух самостоятельных понятий «аудит» и «аудиторская деятельность» - существенный недостаток закона. По ее мнению, аудиторская деятельность - это деятельность по организации, методологическому обеспечению аудита, а также проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг, осуществляемое на профессиональной основе лицами, получившими статус аудитора или аудиторской организации в порядке, установленном законом. Аудит, в свою очередь, как форму финансового контроля следует определять, как отношения по осуществлению независимой проверки бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также иной информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей [6. с. 41-42].

При этом, согласно абзацу 2 ст.1 Закона РТ «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по проведению аудита и других услуг, связанных с ней, осуществляемая индивидуальным аудитором или аудиторской организацией.

Однако, как справедливо отметил Ш.К. Гаюров «аудитор в государственном секторе может быть государственным служащим, которому запрещено заниматься предпринимательством. Вместе с тем, все аудиторы (предприниматели и государственные служащие) являются профессиональными участниками информационной деятельности» [3. с.241]. Действительно аудит не всегда имеет характер предпринимательской деятельности и в свою очередь охватывает все данные и информации аудитного задания заказчика. И поэтому, мы убеждены, что аудитор, как правило, является предпринимателем, но в случаях, когда он работает в государственном секторе или выполняет работы государственного органа по найму в

качестве постоянного сотрудника, то не может являться предпринимателем.

В соответствии со ст. 22 Закона РТ «Об аудиторской деятельности», в которой речь идет о договоре по проведению аудита, отношения между аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, заказчиками аудита и аудируемыми субъектами осуществляются на основании договора о проведении аудита, заключаемого в письменной форме, в соответствии с законодательством РТ.

Так, как правильно отмечает Р.А. Абдуллаева, договоры о проведении аудиторской проверки и об оказании иных соответствующих аудиторской деятельности услуг является предпринимательскими договорами, заключаемыми юридическими лицами между собой, с гражданами, а также между самими гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность [1. с.134].

По мнению В.Н. Колесникова, договор возмездного оказания услуг не является смешанным, так как не содержит элементы договора подряда и других договоров. На основе данного вывода, можно утверждать, что договор оказания аудиторских услуг также не может считаться смешанным. Договор оказания аудиторских услуг является разновидностью договора возмездного оказания услуг и строится по его модели, а значит, может именоваться договором возмездного оказания аудиторских услуг [5. с.66].

На наш взгляд, аудиторские услуги имеют такие специфические черты, которые отражают цель и задачи субъекты этих правоотношений, а также через эти особенности могут отграничивать аудиторские услуги от других разновидностей информационных услуг.

Согласно ч.3 статьи 6 Закон РТ «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация и индивидуальный аудитор, помимо аудиторской деятельности, могут оказывать также следующие услуги по профилю своей деятельности: анализ финансовой отчетности; выполнение согласованных процедур; сбор и анализ финансовой информации; организация, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности, бухгалтерское консультирование; предоставление услуг внутреннего аудита; налоговое консультирование, организация, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых взаиморасчетов и декларации; составление статистической отчетности организаций; анализ финансово-хозяйственной деятельности, инвестиционное и финансовое планирование; обучение ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, налогообложению, аудиту и анализу финансово хозяйственной деятельности и финансового планирования; автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий, рекомендации по автоматизации ведения бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, обучение ведению автоматизированного бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности.

Характеризуя разграничение между аудиторскими услугами и сопутствующими аудиту услуг, А.А. Чумаков отмечает, что аудиторские услуги представляют собой оказываемые заказчику возмездные услуги аудитора по осуществлению аудита (аудиторской проверки) и составлению аудиторского заключения. Осуществление иной аудиторской деятельности (сопутствующей аудиту деятельности) не относится к аудиторским услугам и не является обязательством по оказанию аудиторских услуг [10. с.40].

Точка зрения А.А. Чумакова не совсем верна, так как, по нашему мнению, сопутствующие аудиту услуги нельзя отделить от аудиторских услуг, потому что заказчик может потребовать от аудитора, во время оказания аудиторских услуг, осуществление сопутствующих аудиту услуг и само оказание аудиторских услуг без них бессмысленно. Например, оказание юридических услуг по вопросам финансового законодательства и т.п.

По обоснованному мнению, Л.И. Булгаковой, объектом воздействия при оказании аудиторских услуг выступает информация, которая подвергается анализу, обработке, систематизации. При этом характерные для аудиторской проверки

отношения не могут быть полностью урегулированы положениями о договоре возмездного оказания услуг, поскольку правовая конструкция этого договора не рассчитана исключительно на них [2. с.25-26].

Итак, подводя анализ норм гражданского законодательства в сфере оказания аудиторских услуг, указываем следующие признаки, которые выступают в качестве особенности аудиторских услуг:

1. Аудиторская деятельность осуществляется специальными субъектами-аудиторскими организациями и независимыми аудиторами.

2. Данная деятельность осуществляется на возмездной основе и направлена на систематическое получение прибыли, что делает эту деятельность предпринимательской.

3. На осуществление аудиторской деятельности необходимо наличие лицензии (разрешения).

Кроме этого, предлагается включение в ст. 10 Закон РТ «Об аудиторской деятельности» в части обязанности аудиторов следующей нормы: «Оказать аудиторские услуги на высшем профессиональном уровне». Необходимо в этой статье дополнить примечание в следующих смыслах:

«Требования, предъявляемые аудиторам т.е. признаки профессионализма:

- навыки;
- эрудированность;
- опыт;
- широкое мировоззрение и разностороннее развитие;
- благоразумность;
- блюсти высокие эстетические и морально-нравственные качества».

На наш взгляд только после полного совершенствования законодательства, путем отражения требований относительно качества, проблемы правового обеспечения, доброкачественного оказания аудиторских услуг, и должное исполнение обязательств их участниками по мере возможности найдут свое решение.

В связи с этим, как верно отмечает В.Н. Колесников, качество - это то, что нельзя исчислить. Оно проявляется в особенностях, специфических чертах явления, и уровень качества есть ряд свойств, делающих явление ценным, значимым. Следовательно, уровень качества должен определяться набором признаков выполняемой операции. Здесь возникает сложность - как определить те признаки и требования, которым должна отвечать операция, чтобы быть доброкачественной услугой? Чаще всего определение происходит через сроки, соотношение себестоимости и конечной цены, количество обслуженных предметов, то есть через количественные показатели [5. с.50].

По мнению А.А. Чумакова, критерием оценки качества аудиторских услуг по конкретному договору должно являться не только соблюдение соответствующего порядка, предусмотренного законодательством об аудиторской деятельности, но и правильность суждения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности заказчика [10. с.110-111].

Таким образом, обязательство по оказанию аудиторских услуг - это разновидность обязательств по оказанию информационных услуг, согласно которому одна сторона - аудитор на основании требования другой стороны - заказчика, осуществляет аудиторские и связанные с ними услуги, а заказчик принимает и оплачивает оказанные аудитором услуги.

Литература

1. Абдуллаева Р.А. Проблемы правового регулирования аудиторской деятельности в Республике Таджикистан: дис. ... канд. юрид. наук:12.00.03/ Р.А. Абдуллаева " Душанбе, 2010. - 217 с.
2. Булгакова Л.И. Правовые вопросы организации и осуществления аудиторской деятельности в РФ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук:12.00.03/ Л.И. Булгакова " Москва, 2008. - 29 с.

3. Гаюров Ш.К. Личное информационное право граждан: проблемы гражданско-правового регулирования в Республике Таджикистан: монография /Ш.К. Гаюров - М.: Спутник+, 2010. - 361 с.
4. Колесников В.Н. Договор возмездного оказания аудиторских услуг: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03/ В.Н. Колесников - Москва, 2004. - 176 с.
5. Попова Т.А. Правовое регулирование обязательного аудита в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук/ Т.А. Попова " Москва, 2005. -218 с.
6. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения/А.А. Терехов- М.: Финансы и статистика, 2003. - 607 с.
7. Толковый словарь таджикского языка том. 1./ Фарханги мукаммали забони тоҷики/ Под. ред. С. Назарзода, Д. Саймуддинов, М.Х. Султон, С. Каримов, С. Файзиев, Н. Одинаев- Душанбе: Шарки озод, 2011. - 832 с.
8. Чумаков А.А. Гражданско-правовое регулирование договора на оказание аудиторских услуг: дис. ... канд. юрид. наук:12.00.03/ А.А. Чумаков " Москва, 2005. - 172 с.

АННОТАЦИЯ

АСОСҶОИ ИНСТИТУТСИОНАЛИИ ТАДҶИҚОТИ ХИЗМАТРАСОНИҶОИ АУДИТОРӢ ДАР ШАРОИТИ МУОСИР

Дар мақола мушкилоти назариявӣ ва амалии ташаккулёбӣ ва дурнамои рушди фаъолияти аудиторӣ дар Ҷумҳурии Тоҷикистон баррасӣ карда шудааст. Ба омӯзиши механизми институтсионалии танзими фаъолияти аудиторӣ дар иқтисоди бозаргонӣ эътибори махсус дода шудааст. Ҳолат ва дурнамои рушди фаъолияти аудиторӣ дар Ҷумҳурии Тоҷикистон пурра таҳлил карда шудааст. Роҳҳои ҳалли мушкилоти институтсионалии хизматрасониҳои аудиторӣ ва ба онҳо ҳамроҳкунанда пешниҳод гардида, омилҳои, ки ба рушди аудит дар Тоҷикистон таъсир мерасонанд, муайян карда шуданд.

Калимаҳои калидӣ: *аудит, мушкилоти институтсионалии аудит, фаъолияти аудиторӣ, танзими давлатии аудит, стандартҳои байналмилалӣ аудит.*

АННОТАЦИЯ

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

В статье рассмотрены теоретические и практические проблемы становления и перспективы развития аудиторской деятельности в Республике Таджикистан. Особое внимание уделено исследованию институционального механизма регулирования аудита и аудиторских услуг в условиях рыночной экономики страны. Анализированы состояние и перспективы развития аудиторской деятельности в Таджикистане. Предложены пути решения основных институциональных проблем аудита и аудиторских услуг, а также выявлены факторы, влияющие на развития аудита в Таджикистане.

Ключевые слова: *аудит, институциональные проблемы аудита, аудиторская деятельность, государственное регулирование аудита, международные стандарты аудита.*

ANNOTATION

INSTITUTIONAL BASES OF RESEARCH OF AUDITING SERVICES IN MODERN CONDITIONS

The article discusses the theoretical and practical problems of formation and prospects for the development of audit activities in the Republic of Tajikistan. Particular attention is paid to the study of the institutional mechanism for regulating audit activities in a market economy. The state and prospects of development of audit activity in Tajikistan are analyzed. Ways to solve the main institutional problems of audit and audit services are proposed, and factors affecting the development of audit in Tajikistan are identified.

Key words: *audit, institutional problems of auditing, auditing activities, state regulation of auditing, international auditing standards.*