

Коротаев С.Л.

**АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В БЕЛАРУСИ:
АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ И ПЕРСПЕКТИВ РАЗВИТИЯ**

Проведен анализ состояния аудита в Республике Беларусь по основным показателям, характеризующим данный вид деятельности: численность аудиторов, количество аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, структура и объёмы аудиторских услуг, оказанных в 2009–2013 годах. Обозначены национальные особенности организации аудита, а также ключевые проблемы, мешающие его развитию. Определены направления дальнейшего совершенствования аудиторской деятельности, перспективы развития аудита с учетом нового Закона «Об аудиторской деятельности», введенного в действие с 1 января 2014 года.

Ключевые слова: аудит, аудиторские услуги, аудиторская организация, аудитор, аудитор – индивидуальный предприниматель.

В условиях глобализации экономики, характеризующейся взаимопроникновением капитала, созданием транснациональных корпораций, развитием инвестиционных процессов с участием зарубежных инвесторов, перманентными процессами слияния и поглощения, значимость аудиторской деятельности поднимается на принципиально иной уровень. Именно аудит позволяет владельцам капитала принимать решения о целесообразности или нецелесообразности участия в таких процессах. В этой связи процедуры аудита достоверности финансовой отчётности аудируемых организаций и обеспечиваемые в ходе аудита результаты должны быть понятны пользователям этой отчётности. В свою очередь, это требует значительной

унификации на межгосударственном уровне самой системы бухгалтерского учёта и отчётности с целью однозначного понимания результативности работы хозяйствующих субъектов.

Рассмотрим в этой связи состояние, проблемы и перспективы развития аудиторской деятельности в Республике Беларусь.

Показатели, характеризующие аудиторскую деятельность в Беларуси

Показатели, характеризующих аудиторскую деятельность в Республике Беларусь за 2009–2013 годы по численности аудиторов, количеству аудиторских организаций и аудиторов–индивидуальных предпринимателей, оказанным ими объёмам и структуре аудиторских услуг, представлены на рис. 1-5 [1, 2, 3, 4].

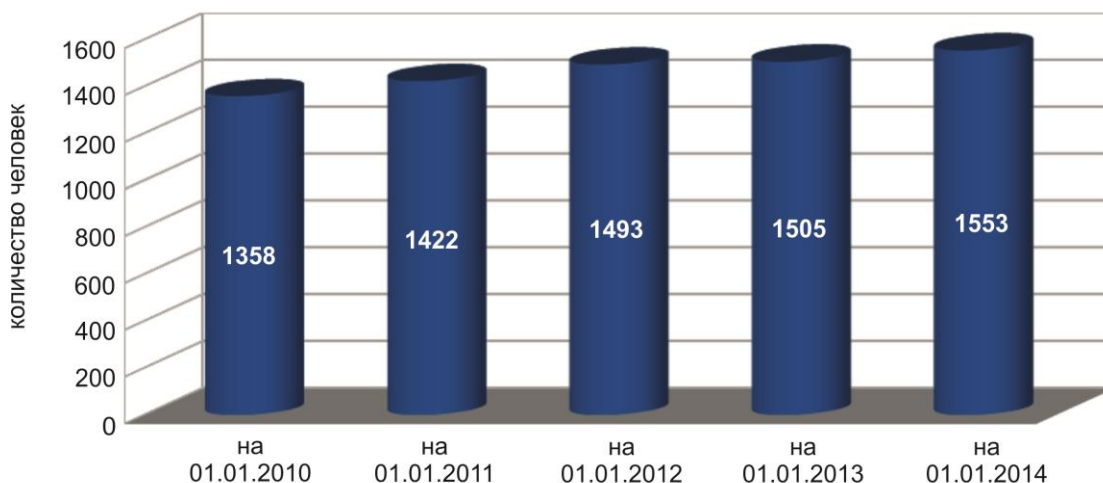


Рис. 1 Численность аудиторов

© Коротаев Сергей Леонидович, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт» г. Минск, Беларусь, e-mail: korotaevbel@gmail.com

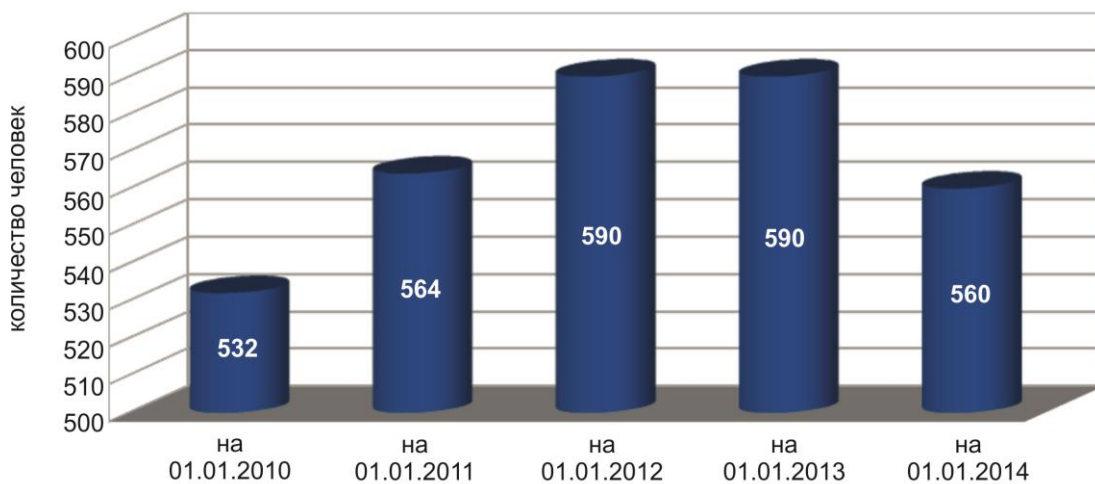


Рис. 2 Численность аудиторов - индивидуальных предпринимателей

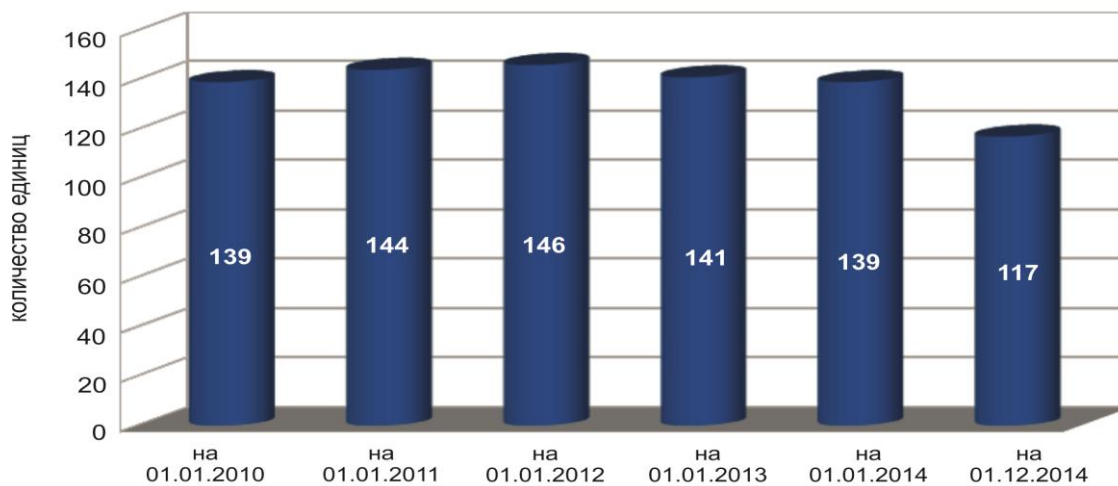


Рис. 3 Количество аудиторских организаций

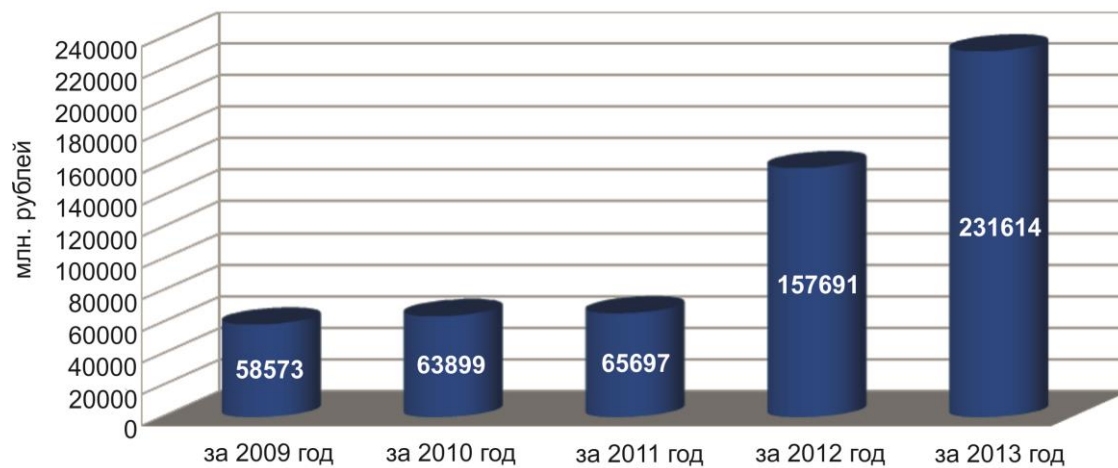


Рис. 4 Оказано услуг аудиторскими организациями

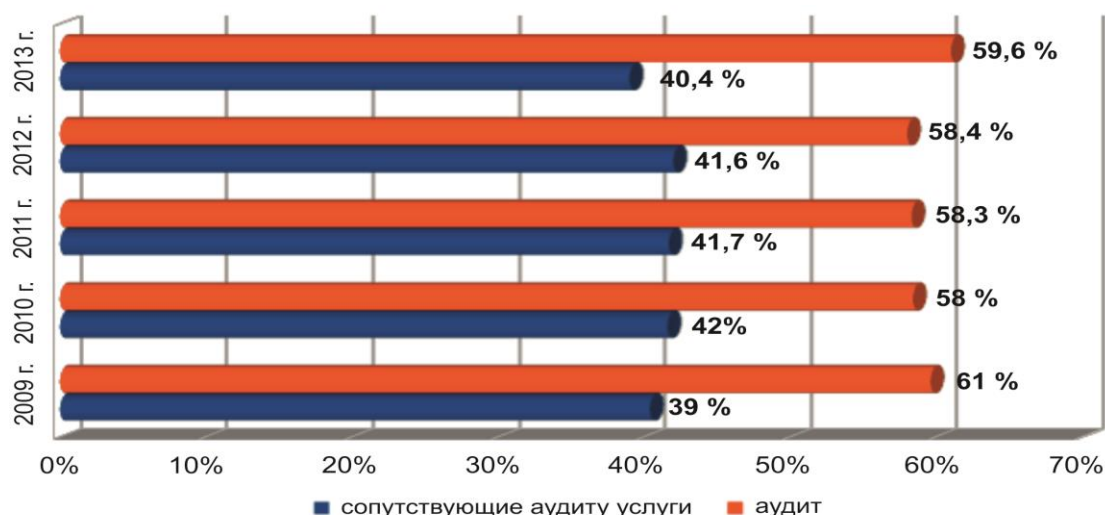


Рис. 5 Структура аудиторських послуг, оказанных аудиторскими организациями

В 2013 году аудит был проведен в 5500 организациях, в 2012 году – в 5636, в 2011 году – в 5628, в 2010 году – в 5617, в 2009 году – в 5269, что в целом свидетельствует о стабильности аудиторского рынка. В среднем нарушения в ведении бухгалтерского учёта и составлении финансовой отчетности выявляются более чем у 50 % аудируемых организаций.

В целом следует констатировать, что рынок аудиторских услуг в Беларуси уже сложился, и аудиторская деятельность, регулируемая законодательными актами по аудиту, а также 35 обязательными для применения национальными правилами по аудиторской деятельности, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь [5], является достаточно эффективной.

Организационная схема осуществления и регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь представлена на рис. 6.

Особенности и проблемы, присущие аудиту в Беларуси

Как показывает анализ, в сфере аудита имеется немало серьёзных проблем, в частности:

- демпинг стоимости аудита со стороны целого ряда компаний (расценки за 1 чел/дн. аудита различаются в разы). Демпинг, как правило, обеспечивается за счёт низкого качества аудита, что по факту нередко подтверждается результатами проверок организаций, которые ранее проходили аудит, налоговыми и иными контрольными органами;

- наличие значительного количества малочисленных аудиторских компаний (средняя численность аудиторов в компаниях до начала 2014 года составляла чуть более 4 человек) и большое количество аудиторов-предпринимателей (почти 40 % от общего количества аудиторов).

(Для сравнения: в 2012 году количество аудиторских компаний России превысило количество белорусских аудиторских компаний в 35,6 раза, а количество аудиторов-предпринимателей – только в 1,7 раза [6]);

- разрозненность аудиторского сообщества, ориентация на решение локальных задач внутрифирменного характера.

Во-вторых, в Беларуси, наряду с частным (независимым) аудитом, действует также и система государственного аудита. Так, в ряде государственных структур созданы службы ведомственного контроля (с правом юридического лица), в рамках которых действуют подразделения, осуществляющие как внутренние проверки подведомственных организаций (не чаще одного раза в течение 2 лет), так и внешний аудит [8]. При этом организации, прошедшие ведомственную проверку, не подлежат внешнему аудиту, даже если они подпадают под критерии, обуславливающие необходимость проведения обязательного аудита.

Особо следует отметить, что деятельность служб ведомственного контроля финансируется за счёт отчислений, производимых подведомственными организациями (в размере до 0,1 процента от полученной ими выручки) и за счёт средств, полученных от проведения внешнего аудита, а также оказания сопутствующих услуг. Такая практика создает неравные условия работы на рынке аудиторских услуг. Кроме того, независимость и эффективность аудиторских структур, работающих под «государственной крышей», вызывает большие сомнения.

Это, в частности, следует из данных анализа выручки от проведения аудита, приходящейся на 1 аудитора, в одной из служб ведомственного контроля. Там такая выручка (выработка) почти в 2 раза ниже, чем в среднем по другим (частным) аудиторским компаниям [9].

Перспективы и предложения по развитию аудита в Беларуси

В июне 2013 года парламентом был принят новый Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» [10].

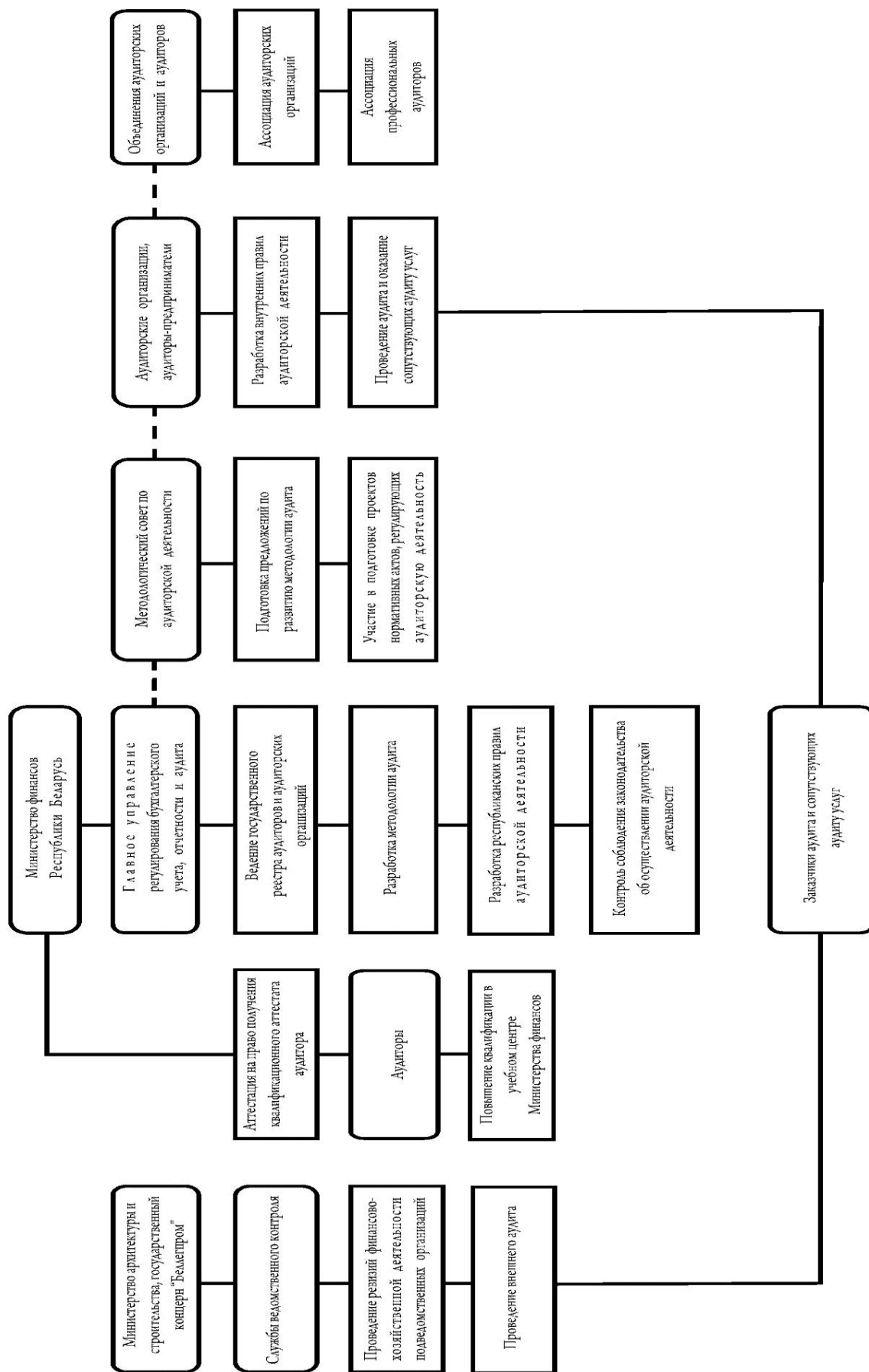


Рис. 6. Организационная схема осуществления и регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Основные отличительные характеристики, определяющие деятельность аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей в соответствии с новым законом, представлены в таблице 1.

Рассмотрим некоторые из принципиальных новшеств, предусмотренных законом, и оценим последствия их введения.

Таблица 1

Основные отличительные характеристики, определяющие деятельность аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей в соответствии с новым Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности»

№ п/п	Отличительные характеристики, определяющие деятельность аудиторских организаций и аудиторов - индивидуальных предпринимателей в Беларуси
1	Аудитор – физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов Республики Беларусь
2	Аудитор может осуществлять аудиторскую деятельность в качестве аудитора - индивидуального предпринимателя, если он не менее 2 лет из последних 5 оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации
3	Руководителем аудиторской организации может быть аудитор, который не менее 2 лет из последних 5 оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации и (или) аудитора - индивидуального предпринимателя
4	Аудиторская организация осуществляет свою деятельность только с привлечением работников, состоящих в штате организации
5	В штате аудиторской организации должно быть не менее 5 аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы
6	Аудиторская организация осуществляет аудиторскую деятельность и оказывает профессиональные услуги
7	Аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами - индивидуальными предпринимателями аудиторских услуг
8	Аудиторские услуги включают аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и оказание иных аудиторских услуг, перечень и порядок оказания которых устанавливаются национальными правилами аудиторской деятельности
9	Обязательный аудит годовой бухгалтерской отчетности установлен для: акционерных обществ; банковских структур; бирж; коммерческих организаций с иностранными инвестициями; страховых организаций, страховых брокеров; резидентов Парка высоких технологий; организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц; профессиональных участников рынка ценных бумаг; иных организаций, имеющих годовой объем выручки, превышающий в эквиваленте 5000 евро
10	Обязательный аудит годовой бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, страховых организаций, страховых брокеров, бирж, банковских структур проводится только аудиторскими организациями
11	Для проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, в штате аудиторской организации должно быть не менее 2-х аудиторов, имеющих специальную подготовку в области МСФО
12	Аудитор обязан подтверждать свою квалификацию не реже одного раза в два года

С введением закона произошло более чем 8-кратное увеличение (с 600 тыс. до 5 млн евро) критерия (показателя) «объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год», превышение которого обуславливает необходимость проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 17 Закона). Введение данного критерия привело к существенному сокращению объемов аудиторских услуг: если ранее обязательному аудиту подлежало около 7000 хозяйствующих субъектов [11], то с принятием Закона, по оценке Министерства финансов Республики Беларусь [12], число организаций, подлежащих обязательному аудиту, сократилось до 950-970.

Введение данной нормы, как показывает анализ, существенно уменьшило объемы аудиторских услуг и уже, несмотря на непродолжительный срок действия нового Закона, привело к уходу с рынка многих аудиторских организаций и аудиторов-предпринимателей. Так, если на начало 2014 года число аудиторских организаций составляло 139, то к декабрю этого же года их число уменьшилось до 117.

В перспективе, по нашим расчетам, в результате существенного сокращения количества организаций, подлежащих обязательному аудиту, возможные потери аудиторского корпуса в связи с падением объемов работ могут составить до 1/3 всех специалистов.

При этом в первую очередь «пострадают» аудиторы-предприниматели, поскольку их высокая численность была в значительной степени обусловлена тем, что они имели большой рынок предприятий малого и среднего бизнеса, подпадающих под обязательный аудит. И такая тенденция сегодня уже отчётливо прослеживается.

Безусловно, в перспективе – по мере развития частной собственности, становления рыночных отношений – количество организаций, подпадающих под обязательный аудит, должно сокращаться. Однако сегодня, когда уменьшается количество проверок государственными контрольными органами, когда осуществляются системные меры по реформированию экономики, предусматривающие кардинальные изменения в налогообложении, ценообразовании, бухгалтерском учёте, значительное сокращение количества организаций, подпадающих под обязательный аудит, с нашей точки зрения, преждевременно.

С нашей точки зрения, в условиях нестабильности, экономических потрясений, характерных для настоящего времени, значимость аудита как независимой системы контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности, должна не уменьшаться, а расти.

Еще одно новшество, предусмотренное Законом «Об аудиторской деятельности», – увеличение минимальной численности аудиторских организаций с 3 до 5 человек (ст. 7 Закона).

По нашему мнению, в условиях уменьшения объёмов обязательного аудита и, соответственно, объёмов аудиторских услуг в целом, что, как уже отмечалось выше, ведет к сокращению численности аудиторов, увеличение минимальной численности аудиторских компаний является нецелесообразным.

Следует отметить, что в соответствии с п. 2 ст. 18 Федерального закона Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» «численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех» [13].

Другое новшество, предусмотренное Законом (ст. 22 Закона), – введение обязанности аудиторов предоставлять в случаях, предусмотренных законодательством, имеющуюся у них информацию о деятельности аудируемого лица, а также получаемые или составляемые в ходе оказания аудиторских услуг документы, а также содержащиеся в этих документах сведения органам Комитета государственного контроля, госбезопасности, налоговым и таможенным органам, Министерству финансов и т.д.

Как справедливо отмечают некоторые специалисты [14], такой подход ведет к нарушению принципа конфиденциальности, который является одним из определяющих в работе аудиторских организаций.

На стадии обсуждения проекта Закона выносились предложения об усилении ответственности аудиторских организаций за результаты их деятельности. В частности, на аудиторские организации предлагалось возложить

обязанности по возмещению убытков, связанных с применением мер ответственности к заказчику аудиторских услуг контролирующими органами, в случае выявления этими органами фактов неуплаты или неполной уплаты заказчиком услуг сумм налогов и иных обязательных платежей в бюджет за аудируемый период, не отраженных в аудиторском заключении.

Установление такой ответственности аудиторских компаний привело бы к тому, что свою вину за неуплату или неполную уплату налогов субъекты хозяйствования перекладывали бы на аудиторские организации. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что аудит отчётности, и это подчеркивается в самом Законе, – это услуга по независимой оценке отчётности аудируемого лица в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности. Соответственно, аудиторские организации могут отвечать за выражение своего мнения, но никак не за ошибки хозяйствующего субъекта.

Необходимо также учитывать, что аудит, как правило, является выборочным, в силу чего не может гарантировать безусловную правильность исчисления соответствующих налоговых и неналоговых платежей.

Следует отметить, что после широкого обсуждения проекта Закона ответственность аудиторских организаций в итоге была уточнена.

В принятой редакции Закона в обязанности аудиторских организаций включена, в частности, обязанность «возмещать в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, причинённые убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг, в том числе виновного в неисполнении обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, *включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг.*

Несмотря на некоторые улучшения редакции, ответственность аудиторских организаций за нарушение финансово-хозяйственной деятельности аудируемыми лицами вызывает законные сомнения, поскольку целью аудита является не всеобъемлющая проверка финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого субъекта во всех ее аспектах, а подтверждение бухгалтерской (финансовой) отчётности этого субъекта с учётом принятого для проверки уровня существенности.

Еще одно концептуальное новшество, предусмотренное Законом «Об аудиторской деятельности», это существенное изменение структуры услуг, которые могут оказывать аудиторские организации. Если ранее в ходе осуществления аудиторской деятельности аудиторские организации проводили аудит, а также оказывали сопутствующие аудиту услуги, то теперь они могут оказывать как аудиторские услуги,

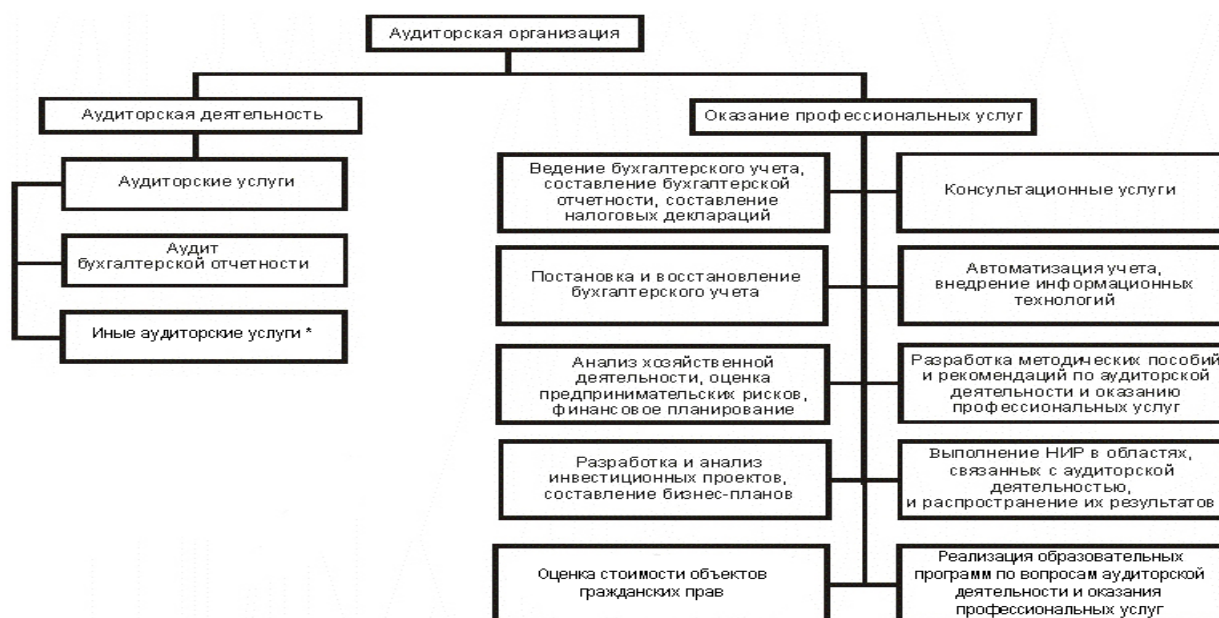
составляющие основу аудиторской деятельности, так и профессиональные услуги. При этом в составе аудиторских услуг выделены аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и иные аудиторские услуги, перечень которых должен устанавливаться национальными правилами аудиторской деятельности. Как видим, профессиональные услуги к аудиторским услугам не относятся и, соответственно, не относятся к аудиторской деятельности.

Виды и структура услуг, которые могут оказываться национальными аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями, представлены на рис. 7.

Следует отметить, что в Российской Федерации с 01.01.2009 г. под аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами)

понимается «деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами» [13], т.е. сопутствующие аудиту услуги, в отличие от Беларуси, являются составной частью аудиторской деятельности.

Аналогичная трактовка применяется и в Украине. Так, согласно ст. 3 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» под аудиторской деятельностью понимается «предпринимательская деятельность, которая включает в себя организационное и методическое обеспечение аудита, практическое выполнение аудиторских проверок и предоставление других аудиторских услуг». При этом под другими аудиторскими услугами понимаются услуги, связанные с профессиональной деятельностью аудиторов [15].



* Перечень услуг и порядок их оказания устанавливаются национальными правилами аудиторской деятельности

Рис. 7. Виды и структура услуг, которые могут оказываться национальными аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями

Как видим, и в России, и в Украине аудиторская деятельность включает непосредственно аудит и сопутствующие ему (или другие) аудиторские услуги. Иные услуги, которые бы не являлись аудиторскими, в соответствии с законодательством названных стран, аудиторские организации выполнять не могут.

Статьей 7 нового Закона, регламентирующей вопросы деятельности аудиторских организаций, аудиторская деятельность и профессиональные услуги, которые может осуществлять аудиторская организация, должны выполняться «только с привлечением работников, состоящих в штате этой организации». По нашему мнению, данная норма является сдерживающим фактором для аудиторских организаций, прежде всего в отношении ока-

зания профессиональных и сопутствующих аудиту услуг.

Непонятно, почему аудиторская организация не может привлечь на до-говорной основе для выполнения профессиональных услуг другую организацию или индивидуальных предпринимателей, специализирующихся на выполнении аналогичных услуг, таких, например, как: автоматизация бухгалтерского учёта и внедрение информационных технологий; оценка стоимости объектов гражданских прав; разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов и т.п. Тем более, что для других организаций, которые не осуществляют аудиторскую деятельность, каких-либо ограничений по привлечению на договорной основе сторонних компаний или физических лиц для вы-

полнения аналогичного рода работ и услуг не имеется. Мы также полагаем, что не должно быть каких-либо ограничений по привлечению аудиторской организацией для проведения аудита других таких же организаций и аудиторов-предпринимателей.

Такое сотрудничество субъектов аудиторской деятельности было бы, с нашей точки зрения,

эффективным при проверке крупных хозяйствующих субъектов, имеющих территориально разобщённую филиальную структуру.

Как видим, принятый Закон «Об аудиторской деятельности» еще далёк от совершенства и в перспективе, как нам представляется, потребует определённых изменений и дополнений.

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Итоги аудиторской деятельности за 2013 год [Электронный ресурс] .– Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/auditor_activities/market_indicators/doc/b682ee34aa3d247e.html.
2. Итоги аудиторской деятельности за 2012 год [Электронный ресурс] . –Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/ocnpok/itogi2012/>.
3. Итоги аудиторской деятельности за 2011 год [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/ocnpok/itogi2011/>.
4. Итоги аудиторской деятельности за 2010 год [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/ocnpok/itogi2010/>.
5. Рыбак Т., Лаврентьева М. Стандартизация аудиторской деятельности /Т. Рыбак, М. Лаврентьева // Главная книга.by. – 2013. – № 6. – С. 51–58.
6. Рынок аудита СНГ: мы все такие разные // Нов. экон. газ. – 2012. – № 80. – С. 4.
7. Динамика изменения средней зарплаты в 2014 г. в белорусских рублях и долларах США [Электронный ресурс].– Режим доступа: / <http://mojazarplata.by/main/srednjaja-zarplata/dinamika-izmenenija-srednej-zarplaty-v-Belarusi-za-2004-2010-tablicy#-10>.
8. Указ Президента Республики Беларусь «О ведомственном контроле в Республике Беларусь» от 22.06.2010 г. № 325 (в ред. от 29.11.2013 г.).
9. Рейтинг аудиторских организаций Республики Беларусь за 2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.minfin.gov.by/upload/audit/reiting/reiting2013.pdf>.
10. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.06.2013 г. № 56-3 [Электронный ресурс].– Режим доступа: // http://www.minfin.gov.by/upload/audit/acts/zakon_120713_56.pdf.
11. Шунько И.С. Сближение с международными стандартами / И.С. Шунько // Финансы, учет, аудит. – 2012. – № 5. – С. 27-28.
12. Сорока Н.В. Аудиторская деятельность – прогнозы и перспективы [Электронный ресурс].– Режим доступа: // belta.by/ru/conference/i_325.html / 13.Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности», 30.12.2008 г., № 307-ФЗ (в редакции от 01.12.2014 г.) [Электронный ресурс].– Режим доступа: // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW;n=171671>.
13. Фридкин Л.Б. Аудит: полезный и качественный / Л.Б. Фридкин // Новая экономическая газета. – 2012. – № 80. – С. 4.
14. Закон Украины «Об аудиторской деятельности от 22.04.1993 г. № 3125-XII (в редакции Закона от 14.09.2006 г. № 140-V) [Электронный ресурс]. –Режим доступа: <http://audit-plus.com.ua/auddeya.html/>.