



Дмитрий ПАНКОВ,
доктор экономических наук, профессор,
председатель ассоциации сертифицированных
бухгалтеров и аудиторов Республики Беларусь

Александр ГАВРИЛЕНКО,
кандидат экономических наук,
директор IT компании «Эксперт-Эко»,
аудитор

Таисия СУШКО,
кандидат экономических наук, доцент,
зав.кафедрой бухгалтерского учета,
анализа и аудита МГУП, аудитор

Юлия НОВИКОВА,
начальник отдела методологии
аудиторской фирмы «Могилеваудит»

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ОТЕЧЕСТВЕННОГО АУДИТА

ПРАКТИКА показывает, что значительное количество национальных правил не может быть исполнено аудиторами из-за несоответствия теории аудита и отсутствия методологии реализации. Например, правило "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности"¹ предусматривает следующие виды рисков: аудиторский риск, риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, риск хозяйственной деятельности, риск искажения информации. Система внутреннего контроля в качестве риска не рассматривается.

Названное правило определяет, что: аудиторский риск зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения (п.3); риски хозяйственной деятельности могут влиять на риски существенного иска-

Анализ состояния белорусского аудита свидетельствует о наличии в этой сфере ряда неразрешенных проблем. В частности, до настоящего времени не определены цели и место аудита в экономической системе страны. Зачастую ставится знак равенства между аудитом, налоговым контролем и ревизией. Есть вопросы и к качеству аудита.

жения (п.14); с целью выявления рисков существенного искажения аудиторской организации следует выявить риски возможного искажения информации и определить относящиеся к этим рискам соответствующие средства контроля (п.47).

Составленная на основе указанных взаимосвязей система рисков выглядит следующим образом (схема 1).

Подобное представление об аудиторских рисках расходится с теорией аудита, согласно которой аудиторский риск определяется тремя видами: риск необнаружения, неотъемлемый риск, риск контроля. Применяемые аудиторами методики также ориентированы на данные виды рисков. Противореча-

щие теории аудита правила приводят к невозможности практической оценки аудиторских рисков и непониманию аудиторами содержания в них положений. Например, мало кто может разобраться, что имели в виду разработчики правила, констатируя: «...при определении значимости рисков аудиторская организация должна исключить влияние выявленных средств контроля, связанных с этим риском, и определить, являются ли характер риска, вероятная величина потенциального искажения (включая возможность возникновения множественных искажений) и вероятность возникновения риска таковыми, что требуется внимание

¹ Правило аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Министерства финансов РБ 29.12.2008 г. №203.



Схема 1. Структура аудиторских рисков в правилах РБ

аудиторской организации (п. 53)». Совершенно очевидно, что неясность структуры порождает трудность определения значимости рисков, величины их потенциального искажения, направления и степени внимания аудиторской организации.

это риск того, что аудитор не обнаружит искажения, которые могут быть существенными либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями. Неотъемлемый риск – подверженность утверждений искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями при отсутствии соответствующего внутреннего контроля. Риск

контроля – риск того, что искажение, которое может иметь место и быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено внутренним контролем.

Таким образом, составленная на основе МСА структура аудиторских рисков выглядит следующим образом (схема 2).

Структура аудиторских рисков, включающая риск необнаружения, неотъемлемый риск и риск контроля, является теоретической основой аудита и закреплена как в международных, так и национальных стандартах аудита многих стран. Отличия возникают в методологии оценки рисков по существу, но именно это не заложено в белорусские правила аудиторской деятельности. Недостаточно проработаны и основы оценки рисков, связанных с мошенничеством, финансовыми инструментами, ограничением объема аудиторских процедур заказчиками на этапе предварительного планирования аудита.

Противоречащие теории аудита правила приводят к невозможности практической оценки аудиторских рисков и непониманию аудиторами содержащихся в них положений.

В соответствии с «Международными стандартами аудита, выражения уверенности и этики» (МСА), регламентирующими структуру классификации и оценки рисков², аудиторский риск является функцией риска существенного искажения отчетности (риск того, что финансовая отчетность была существенно искажена до начала аудита) и риска необнаружения (риск того, что аудитор не обнаружит такие искажения). Риск существенного искажения состоит из двух компонентов: неотъемлемый (присущий) риск и риск системы контроля. Риск необнаружения –

это риск того, что аудитор не обнаружит искажения, которые могут быть существенными либо в отдельности, либо в совокупности с другими искажениями. Неотъемлемый риск – подверженность утверждений искажению, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с другими искажениями при отсутствии соответствующего внутреннего контроля. Риск

ОПРЕДЕЛЕНИЕ объема аудиторских процедур (трудоемкости) является основной предпосылкой, обеспечивающей полное выполнение правил аудиторской деятельности. Но такие методики определения трудоемкости не существуют, правила аудита предлагают оценивать трудоемкость профессиональным суждением



Схема 2. Структура аудиторских рисков в стандартах МСА

² «Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, прочим соглашениям о выражении уверенности и сопутствующим услугам»; Международная основа соглашений о выражении уверенности; Международный стандарт аудита 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»; Международный стандарт аудита 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений»; Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в отношении оцененных рисков»; Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» и др.



аудитора³. Однако учесть все факторы, влияющие на этот параметр (их в правилах более 300), взаимосвязи между рисками, существенностью, выборкой, аудитор не в состоянии. Без внедрения методики определения трудоемкости с учетом необходимых факторов невозможно прекратить сложившуюся практику ориентации заказчиков на демпинговые цены стоимости аудита. В свою очередь, снижение стоимости аудита означает, как правило, сокращение объема аудиторских процедур.

Характерен такой пример. Одно из крупнейших предприятий РБ, оказывающее услуги связи, попросило аудиторские организации представить предложения по проведению независимой аудиторской проверки. В письме перечислено более 14 пунктов информации, которую должна изложить о себе аудиторская компания, перечень аудиторских процедур, предполагаемых для включения в аудиторскую проверку. На запрос аудиторской организации об открытых данных (баланс, оборотно-сальдовая ведомость), которые необходимы в соответствии с действующими правилами для определения параметров проверки (аудиторских рисков, существенности, трудоемкости, стоимости), был получен ответ: «К сожалению, запрашиваемая вами информация является конфиденциальной, и на данном этапе мы не можем ее предоставить. Не могли бы вы дать оценочную стоимость ваших услуг?». Очевидно, что без информации о предприятии оценить трудоемкость и стоимость услуг невозможно.

ВОБЩЕМ виде можно выделить несколько актуальных проблем развития аудита в Беларуси.

Первая. Трудность реализации национальных правил аудита из-за их несоответствия теории аудита и отсутствия соответствующей им методологии. Правила аудиторской деятельности являются обязательными для исполнения аудиторами. Однако почти в каждом из них содержатся положения, реализовать которые аудитору невозможно в связи с отсутствием соответствующей методологии. Это касается предварительного планирования аудита, определения существенности, рисков, объема выборки, трудоемкости. К нереализуемости правил приводит и отсутствие практики проведения их экспертизы специалистами, в т.ч. практикующими аудиторами.

Вторая. Отсутствие законодательных положений, обязывающих аудируемые предприятия предоставлять информацию, необходимую для предварительного планирования аудита в соответствии с действующими правилами. Аудиторы не могут осуществить аудит в соответствии с правилами, если на этапе предварительного планирования не имеют информации для расчета рисков, существенности, выборки, а следовательно, объемов аудиторских процедур. Как правило, предприятия данную информацию не предоставляют.

Третья. Ограничение объема аудиторских процедур заказчиками и недобросовестная конкуренция аудиторов, приводящая к нарушению действующего законодательства. Адекватная оценка трудоемкости является основой выполнения правил аудиторской деятельности и проведения аудита в полном объеме. Ввиду отсутствия методики определения правила аудита предлагают оценивать объем аудиторских процедур с

Правила аудиторской деятельности являются обязательными для исполнения аудиторами. Однако почти в каждом из них содержатся положения, реализовать которые аудитору невозможно в связи с отсутствием соответствующей методологии.

помощью профессионального суждения. Однако учесть многочисленные факторы, в т.ч. взаимосвязь между рисками, существенностью, выборкой, влияющие на трудоемкость, аудитор не в состоянии. Без обоснования трудоемкости невозможно прекратить существующую практику ограничения объема аудиторских процедур заказчиком.

Четвертая. Отсутствие эффективной системы контроля качества аудита. Низкое качество аудита обусловлено ограничением заказчиками объема аудиторских процедур, недостаточной квалификацией и опытом аудиторов. Контроль качества аудита основан на оценке аудиторской документации или фиксации штрафов и пеней, начисленных аудируемым

³ Правило аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Министерства финансов РБ от 26.10.2000 N 114 (в ред. постановлений Минфина от 28.03.2003 № 45, от 24.09.2007 № 140) п. 10; Правило аудиторской деятельности «Существенность в аудите» в редакции постановления Министерства финансов РБ от 28.10.2008 № 159 (п.7).



лицам контролирующими органами после проведения аудита. Необходимо создание и внедрение системы, комплексно оценивающей факторы, приводящие к некачественному аудиту.

Пятая. Отсутствие единой системы объективных критериев выбора аудиторов предприятиями при

Необходимо создание и внедрение системы, комплексно оценивающей факторы, приводящие к некачественному аудиту.

рассмотрении ценовых предложений и проведении тендеров. Проведение тендеров на аудит должно быть основано на объективных критериях, которые легко проверяются и подтверждаются документами. Достаточно часто тендеры проводятся под конкретные организации, а чтобы отсеять все прочие условия тендера, закладываются требования, являющиеся барьерами для иных аудиторов. Например, таким барьером может быть численность аудиторов в организации – не менее 30 (при среднем количестве аудиторов в организации – 3-5), наличие отзывов от клиентов – не менее 20 и т.д.

В ЦЕЛЯХ развития национального аудита считаем необходимым:

► **определить цели национального аудита и разработать методологию, согласующуюся с национальными правилами и международными стандартами;**

► **провести научную экспертизу правил аудиторской деятельности с позиций ответственности на практике, теории, Международным стандартам аудита;**

► **внести изменения в программу переподготовки аудиторов в части обучения их новым технологиям, системе повышения качества и автоматизации аудита;**

► **законодательно установить обязанность предприятий на стадии рассмотрения предложений аудиторов до заключения договора предоставлять для оценки объема аудиторских процедур необходимую общедоступную информацию: баланс, отчет о при-**

былях и убытках, оборотно-сальдовую ведомость, суммы налогов, количество первичных документов по разделам учета;

► **внести изменения в Правило аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг», утвержденное постановлением Минфина РБ от 31.10.2001 г. № 106 (в ред. постановлений Минфина от 05.02.2003 г. № 14 и от 24.09.2007 г. № 140), и определить в качестве обязательного условия при заключении договора на проведение аудита обоснование трудоемкости, существенности и выборки по разделам аудита и согласование их с заказчиком;**

► **с целью международного признания аудиторов Республики Беларусь передать часть функций по регулированию аудиторской деятельности (контроль качества, повышение квалификации аудиторов и др.) объединениям аудиторов, аккредитованным Министерством финансов;**

► **на основе научно-обоснованного рейтинга и системы оценки качества работы определить аудиторов,**

способных осуществлять обязательный аудит. Список таких организаций (по примеру Казахстана) должен публиковаться ежегодно;

► **создать программный продукт, позволяющий осуществлять аудит на основе передовых технологий.**

СЛЕДУЕТ отметить, что белорусские ученые и практики уже несколько лет работают над созданием инновационных технологий аудита, основанных на международных принципах, применимых к национальным правилам и условиям. Создание таких технологий и программных продуктов является длительным и дорогостоящим процессом. Западные компании тратят на это десятки миллионов долларов. Действующая в Беларуси система поддержки принятия решений «Аудит» (СППР «Аудит») позволяет реализовать национальные правила аудита на этапе планирования, оценить качество аудита непосредственно после выдачи заключения, проводить отбор аудиторов при проведении тендеров. Разработана также методология рейтинга, позволяющая определить принадлежность аудиторов к определенным группам и исключаяющая опубликование прямых показателей деятельности (объемов реализации, численности аудиторов)⁴. В экспортном варианте программа предлагается для РФ, Украины и Казахстана (в версии МСА).

Развитие белорусского аудита должно идти в ногу с мировыми технологиями. Появление этих технологий в Беларуси и их доступность широкому кругу аудиторов – основа развития национального аудита и появления национальных компаний, успешно конкурирующих с западными. ■

⁴ Мозгова Е. Ю., Гавриленко Д. А. Рейтинг: методология построения // Финансы, учет, аудит. – 2009. – №4. – С. 33-35.