

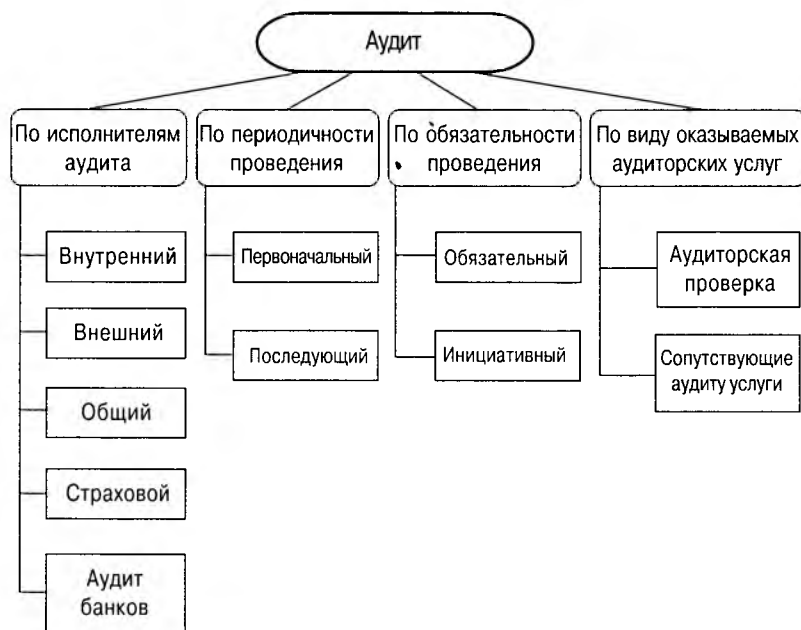
# АУДИТ И АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

**Валентина ЛЕМЕШ,**  
аудитор

В соответствии со статьей 1 Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-XII (в редакции от 18.12.2002 № 164-З) (далее – Закон № 164-З) аудиторская деятельность (аудит) – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей (далее – аудируемые лица) и (или) при необходимости по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

В настоящее время существуют различные подходы по классификации аудита в зависимости от того, какой признак положен в основу классификации (рис. 1).

По исполнителям аудита различают внутренний и внешний. Внутренний аудит проводят специалисты организации в соответствии с требованиями ее внутрифирменных документов в интересах собственника. Такой аудит могут проводить как аттестованные аудиторы, так и не имеющие аттестата.



**Рис. 1. Классификация аудита**

Внешний аудит осуществляют независимые аттестованные аудиторы на основании договора гражданско-правового характера по оказанию аудиторских услуг. Внешний аудит должен проводиться в соответствии с нормами Закона № 164-З и правилами аудиторской деятельности, разрабатываемыми и утверждаемыми Министерством финансов Республики Беларусь. В зависимости от отраслевой направленности внешний аудит подразделяют на общий, страховой и аудит банков. Основные отличительные черты внутреннего и внешнего аудита представлены в таблице 1.

По периодичности проведения выделяют первоначальный (проводимый впервые) и последующий (проводимый повторно либо на регулярной основе) аудит.

По обязательности проведения различают аудит обязательный и инициативный.

Обязательный аудит – внешний аудит организации или индивидуального предпринимателя, обязательность проведения которого установлена законодательными актами. В настоящее время в соответствии с требованиями статьи 1 Закона РБ от 10.01.2000 № 361-З «О нормативных

**Таблица 1**

**Отличительные черты внутреннего и внешнего аудита**

Элемент	Внутренний аудит	Внешний аудит
Объект	Определяется руководством	Определяется договором
Квалификация персонала	Определяется администрацией. Независимость ограничена	Определяется законодательством Республики Беларусь. Большая независимость
Отчетность	Перед руководством	Перед третьими лицами
Цель	Определяется руководством в соответствии с планом работы	Определяется законодательством Республики Беларусь
Оплата	Начисление заработной платы в соответствии с трудовым договором (контрактом) и положением об оплате труда данной организации	Оплата услуг по договору

правовых актах Республики Беларусь» (в редакции от 01.11.2004 № 321-3) (далее – Закон № 361-3) под законодательными актами Республики Беларусь (далее – законодательный акт)

понимаются Конституция Республики Беларусь, законы Республики Беларусь, декреты и указы Президента Республики Беларусь. При этом под законами понимаются в том числе и кодек-

сы Республики Беларусь. Требования законодательства Республики Беларусь к проведению обязательного аудита, основанные на различных критериях, сгруппированы в таблице 2.

Таблица 2

**Критерии для проведения обязательного аудита**

Критерий	Требование законодательного акта	Законодательный акт, которым регламентирован обязательный аудит
<i>Организационно-правовая форма</i>	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, являющихся открытыми акционерными обществами	Указ Президента РБ от 12.02.2004 <sup>1</sup> 67 "О совершенствовании государственного регулирования аудиторской деятельности" (далее - Указ <sup>1</sup> 67)
	Акционерное общество, обязанное в соответствии с законодательством об акционерных обществах публиковать для всеобщего сведения документы, указанные в части второй пункта 1 статьи 97 настоящего Кодекса, для проверки и подтверждения правильности годовой финансовой отчетности должно ежегодно привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его участниками	Статья 103 Гражданского кодекса Республики Беларусь от 07.12.1998 <sup>1</sup> 218-3 (в редакции от 08.01.2004 <sup>1</sup> 267-3) (далее - ГК)
Вид деятельности	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бирж, страховых организаций, а также страховых брокеров	Указ <sup>1</sup> 67
	Небанковские финансовые организации представляют в государственные налоговые инспекции аудиторские заключения о достоверности годовых бухгалтерских отчетов	Пункт 1 Указа Президента РБ от 02.05.1996 <sup>1</sup> 157 "О мерах по упорядочению банковской и иной финансовой деятельности" (в редакции от 30.08.2002 <sup>1</sup> 470)
Инвесторы (учредители)	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций с иностранными инвестициями	Указ <sup>1</sup> 67
	Коммерческая организация с иностранными инвестициями (за исключением коммерческой организации с иностранными инвестициями в форме открытого акционерного общества) представляет в зарегистрировавший ее орган документальное подтверждение факта формирования уставного фонда в установленных размерах не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего периода. Документальным подтверждением факта формирования уставного фонда является аудиторское заключение	Статья 87 Инвестиционного кодекса Республики Беларусь от 22.06.2001 <sup>1</sup> 37-3 (в редакции от 01.11.2004 <sup>1</sup> 325-3)
Эмитенты ценных бумаг	Для эмитентов, действующих свыше года, дополнительно предоставляются удостоверенные ревизором (аудитором) бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, численность служащих, а также данные о руководящих работниках; перечень и результаты прежних эмиссий ценных бумаг, а также распределение ценных бумаг по видам; количество выпущенных акций, находящихся в собственности руководящих работников эмитента	Статья 9 Закона Республики Беларусь от 12.03.1992 <sup>1</sup> 1512-XII "О ценных бумагах и фондовых биржах" (в редакции от 11.11.2002 <sup>1</sup> 148-3)
Вид сделки	До подписания договора продажи предприятия должны быть составлены и рассмотрены сторонами акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований	Статья 532 ГК

Финансово-промышленные группы	В течение трех месяцев после окончания финансового года центральная компания (головное предприятие) представляет всем участникам финансово-промышленной группы, а при наличии в ней доли собственности государства - республиканскому органу государственного управления, объединению (учреждению), подчиненному Правительству Республики Беларусь, в ведении которого находятся участники финансово-промышленной группы, отчет о деятельности финансово-промышленной группы, а также результаты проверки деятельности финансово-промышленной группы аудитором	Статья 14 Закона Республики Беларусь от 04.06.1999 <sup>1</sup> 265-3 "О финансово-промышленных группах"
Требования к публикации отчетности	Страховые организации обязаны в порядке и в сроки, определенные Министерством финансов, публиковать годовые балансы и отчеты о финансовых результатах после аудиторского подтверждения достоверности содержащихся в них сведений	Пункт 49 Положения о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденного Декретом Президента РБ от 28.09.2000 <sup>1</sup> 20 (в редакции от 16.02.2004 <sup>1</sup> 1)
	Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках	Статья 97 ГК
	Банк публикует в официальных республиканских средствах массовой информации годовой отчет (включая бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках) после подтверждения его достоверности аудиторской организацией в форме и срок, устанавливаемые Национальным банком	Статья 120 Банковского кодекса РБ от 25.10.2000 <sup>1</sup> 441-3 (в редакции от 11.11.2002 <sup>1</sup> 148-3)
	Страховые и перестраховочные организации публикуют годовой баланс по форме и в сроки, устанавливаемые органом государственного надзора за страховой деятельностью, после подтверждения аудиторской организацией достоверности указанных в нем сведений	Статья 38 Закона РБ от 03.06.1993 <sup>1</sup> 2343-XII "О страховании" (в редакции от 31.01.2000 <sup>1</sup> 368-3)
Объем выручки	Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год составляет более 600 тыс. евро	Указ <sup>1</sup> 67
Территория функционирования	Налоговая декларация (расчет) иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность в Республике Беларусь, подлежит ежегодной проверке аудиторской организацией за плату	Статья 9 Закона РБ от 22.12.1991 <sup>1</sup> №1330-XII "О налогах на доходы и прибыль" (в редакции от 18.11.2004 <sup>1</sup> 338-3) (далее - Закон <sup>1</sup> 1330-XII)
	Иностранные юридические лица, открывшие счета в банках Республики Беларусь, не позднее 15 апреля года, следующего за отчетным, представляют в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь налоговую декларацию (расчет) о доходах по форме, утвержденной Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь, заверенную аудитором. Закрытие счета производится после предъявления в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь окончательной налоговой декларации (расчета) о полученных доходах	Статья 10 Закона <sup>1</sup> 1330-XII

Следует иметь в виду, что в связи с проведением обязательного аудита на аудируемое лицо и аудиторскую организацию налагаются обязательства, приведенные в таблице 3.

Таблица 3

Обязательства аудируемого лица при обязательном аудите	Обязательства аудиторской организации при обязательном аудите
Проверка может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности аудируемого лица, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех его филиалов, подразделений и представительств	Заказчик в лице руководителя аудируемого лица не может определять (ограничивать) тематику проверки
От аудитора требуется однозначность выводов - можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчетности	Получив аудиторское заключение по результатам обязательного аудита, руководство аудируемого лица не может не ознакомить с его итоговой частью всех желающих
Необходимо применение (соблюдение) всех правил (стандартов) аудита, определяющих действия аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита	Получив перечень ошибок и нарушений, выявленных аудиторской организацией в ходе проведения обязательного аудита, а также рекомендации по их устранению, руководство аудируемого лица не может ограничиться принятием их к сведению, оно обязано принять меры по их устранению

Организации, подпадающие по определенным критериям под обязательный аудит и уклоняющиеся от него, несут ответственность в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Непредставление заинтересованным лицам аудиторского заключения по результатам проведенного обязательного аудита с точки зрения ответственности приравнивается к уклонению от проверки.

Следует учитывать, что отчетственным законодательством предусматривается ряд случаев, при которых организации частично либо полностью освобождаются от проведения обязательного аудита. Например:

- согласно Указу Президента Республики Беларусь от 25.05.2000 № 293 «О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь» (в редакции от 12.02.2004 № 68) юридические лица с долей госу-

дарственной собственности, в которых в отчетном периоде ведомственной контрольно-ревизионной службой проведены ревизии финансово-хозяйственной деятельности, освобождаются от обязательных ежегодных аудиторских проверок;

- в соответствии с пунктом 1.2 Указа № 67 в случае проведения контролирующими органами налоговых проверок или проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей эти организации и индивидуальные предприниматели освобождаются от обязательного аудита в части, проверенной данными органами;

- в соответствии с пунктом 1.1 Указа № 67 обязательный аудит колхозов и крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится.

По виду оказываемых аудиторскими услугами (видам экономической деятель-

ности) выделяют аудит и сопутствующие аудиту услуги. В настоящее время аудиторские организации, аудиторы, осуществляющие деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей в Республике Беларусь, в соответствии с условиями статьи 2 Закона № 164-З могут проводить аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги (таблица 4).

Сопутствующие аудиту услуги могут классифицироваться по различным признакам (рис. 2):

- сопутствующие аудиту услуги, совместимые с проведением аудита у данного заказчика;
- сопутствующие аудиту услуги, несовместимые с проведением аудита у данного заказчика;
- услуги действия;
- услуги контроля;
- консультационные услуги;
- информационные услуги.

**Таблица 4**

Аудит	Сопутствующие аудиту услуги
<p>Достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности</p> <p>Правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета</p> <p>Целевого использования кредитов и инвестиций</p> <p>Финансового состояния инвестора (инициатора инвестиционного проекта)</p> <p>Финансового состояния эмитента ценных бумаг</p> <p>Иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных законодательством</p>	<p>Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности</p> <p>Определение состава и оценка стоимости предприятия при заключении договора продажи предприятия либо совершении иных сделок, связанных с установлением, изменением или прекращением вещных прав, а также по оценке стоимости иного имущества</p> <p>Оценка предприятий как имущественных комплексов</p> <p>Документальное подтверждение факта формирования уставного фонда, а в случаях, определенных законодательством, по подтверждению в установленном порядке происхождения денежных средств учредителей (участников) страховой (перестраховочной) организации при формировании ее уставного фонда</p> <p>Постановка, восстановление, ведение бухгалтерского учета</p> <p>Составление деклараций о доходах и имуществе</p> <p>Анализ финансовой и хозяйственной деятельности</p> <p>Консультирование по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения</p> <p>Управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций</p> <p>Информационное обслуживание организаций и (или) индивидуальных предпринимателей</p> <p>Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий</p> <p>Оценка предпринимательских рисков</p> <p>Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов</p> <p>Проведение маркетинговых исследований</p> <p>Обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, в порядке, установленном законодательством</p> <p>Законодательными актами могут устанавливаться и другие сопутствующие аудиту услуги</p>

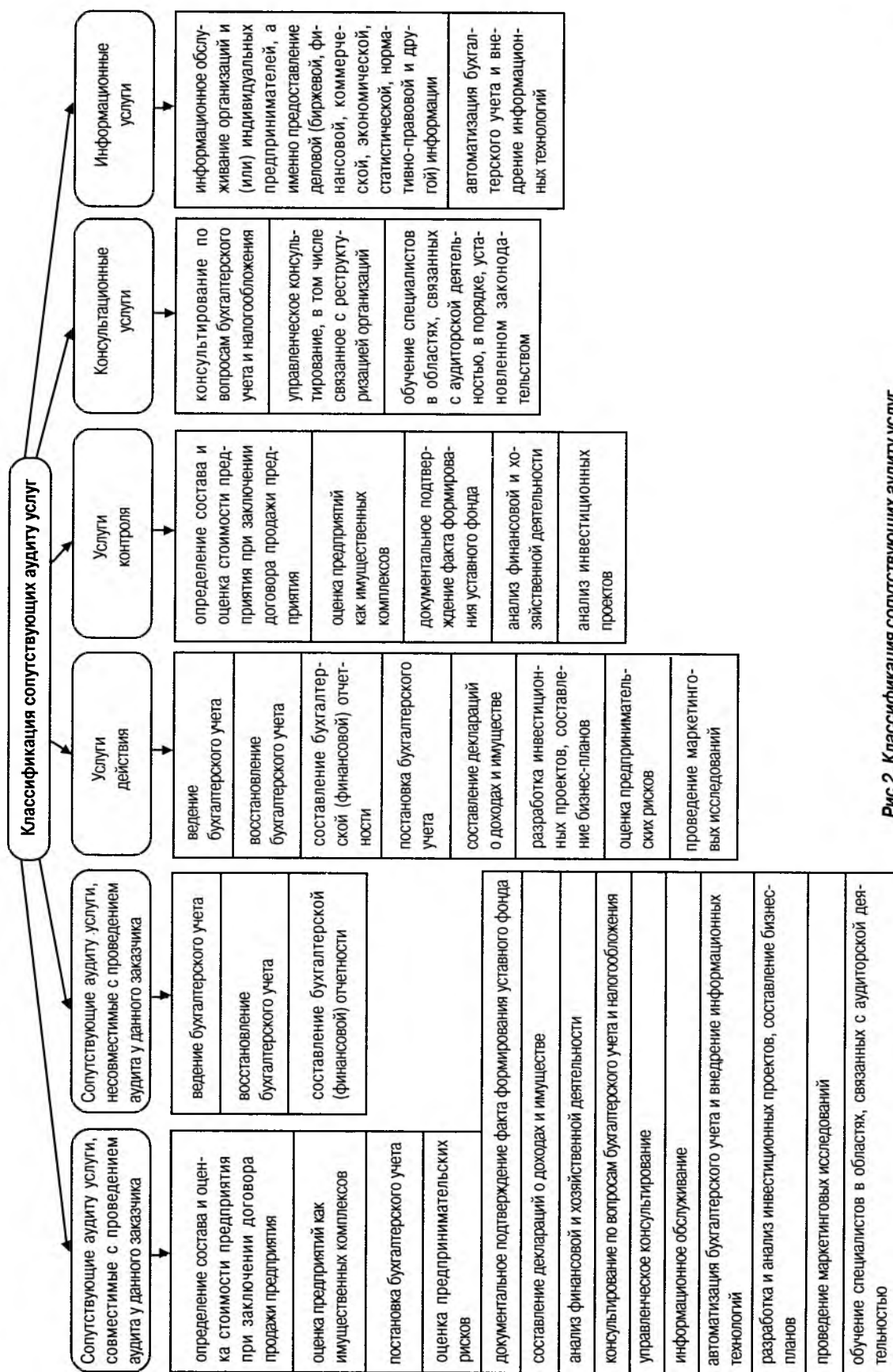


Рис 2. Классификация сопутствующих аудиту услуг