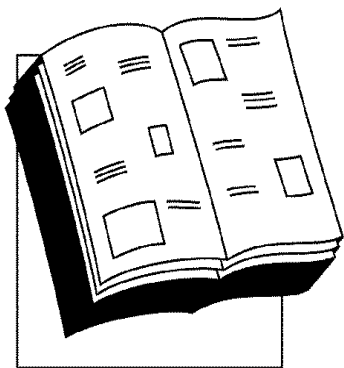




ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

А. Е. ШАВЛЮК

ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ НЕЗАВИСИМОСТИ АУДИТОРОВ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

В статье рассматривается актуальная проблема обеспечения независимости аудиторов. Автор анализирует факторы, подрывающие независимость аудиторов, такие как конфликт интересов, долгосрочное сотрудничество между аудиторскими организациями и их клиентами, оказание неаудиторских услуг. На основе анализа зарубежного опыта и белорусского законодательства предлагаются меры по укреплению независимости аудиторов в Республике Беларусь, включая усиление государственного надзора, введение ограничений на неаудиторские услуги и повышение прозрачности финансовых отношений между аудиторами и клиентами. Исследование показывает, что независимость аудиторов является ключевым фактором обеспечения доверия к финансовой отчетности и требует постоянного внимания со стороны регулирующих органов.

Ключевые слова: независимость аудиторов; государственное регулирование; объективность аудиторского мнения; аудиторская деятельность; неаудиторские услуги; аудиторское вознаграждение.

УДК 657.631.6 (476)

В современном финансовом мире, где доверие к финансовой отчетности и независимости аудита является основой экономической стабильности, актуальность и значимость государственного регулирования в обеспечении независимости аудиторов возрастает.

Одной из основных причин ужесточения государственного контроля за аудиторской деятельностью стали бухгалтерские скандалы начала 2000-х гг., охватившие мировую экономику. Крупнейшие корпорации, такие как Enron, WorldCom и другие, были вовлечены в масштабные финансовые скандалы, в которых аудиторские организации не смогли выявить и предотвратить финансовые манипуляции. Эти случаи выявили существенные недостатки в аудиторской системе и привлекли внимание к профессии, что отрицательно ска-

Александр Евгеньевич ШАВЛЮК (shauliuk@hotmail.com), кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, транспорте и АПК Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

залось на общественном восприятии независимости аудиторов и подчеркнуло необходимость усиления контроля за их деятельностью.

Конфликт интересов, связанный с оказанием аудиторами консультационных услуг клиентам, также повысил потребность в регулировании. Практика, когда аудиторы предоставляли клиентам дополнительные услуги, приводила к уменьшению их независимости и объективности при аудите, а следовательно, снижению доверия к результатам аудиторской проверки. В то же время в условиях увеличения значимости финансовой информации для инвесторов и общественности стало очевидным, что более высокие стандарты независимости аудиторов — это не только требование, но и необходимое условие для обеспечения прозрачности, достоверности и сопоставимости финансовой отчетности организаций.

Еще одной практикой, которая способствовала снижению независимости аудиторов в период возникновения крупных корпоративных скандалов, было слишком долгосрочное сотрудничество между аудиторскими организациями и их клиентами, которое могло ослабить объективность аудиторов и создать конфликт интересов, что в свою очередь подрывало доверие к результатам аудита. Крупные аудиторские организации иногда имели многолетние отношения с корпоративными клиентами, что создавало ситуацию, когда аудиторы начинали «видеть» себя больше как партнеров клиента, чем как независимых наблюдателей. Это ослабляло их способность критически оценивать финансовую отчетность и выявлять потенциальные нарушения.

Когда аудиторы становились чрезмерно зависимыми от одного клиента, они могли склониться к жертвенности ради сохранения этих отношений, что вело к менее критичному подходу при проверке финансовой отчетности. Это явление можно описать как «клиентский синдром», отражающий подсознательное стремление аудитора сохранить клиента. Для обозначения более широкого спектра проблем, возникающих вследствие такой зависимости, можно рассматривать также термин «синдром аудиторской зависимости», который охватывает не только индивидуальные психологические аспекты аудитора, но и финансовые (зависимость от дохода клиента), социальные (культура ориентации на прибыль, давление со стороны коллег) и профессиональные (профессиональная деформация, конкуренция, отсутствие ротации) факторы, которые влияют на взаимодействие аудитора с клиентом.

Косвенные признаки наличия этих синдромов включают: не критичное отношение к оценкам клиента; частое согласие с его интерпретацией финансовой информации; сокращение объема аудиторских процедур; тесные личные связи с представителями клиента; давление со стороны руководства на аудитора для получения положительного заключения; длительные деловые отношения и значительную зависимость доходов аудиторской организации от данного клиента. Для решения этих проблем различными странами вводятся меры по усилению независимости аудиторов, включая более строгие правила ротации аудиторских организаций, ограничения на предоставление неаудиторских услуг и др.

Исследования в области государственного регулирования аудиторской деятельности динамично развиваются, количество публикаций по этой теме постоянно увеличивается. Ученые, занимавшиеся вопросом государственного регулирования независимости аудиторов, внесли значительный вклад в понимание того, как законодательное регулирование может поддерживать независимость аудиторов. В своих исследованиях они определили ключевые аспекты регулирования, такие как «установление правовых ограничений на услуги», которые аудиторы могут предоставлять своим клиентам, и «разработка механизмов контроля», направленных на предотвращение конфликтов интересов. Кроме того, они оценили эффективность существующих систем государственного и профессионального контроля, выделив сильные и слабые стороны каждой модели.

В международной практике независимость аудитора является центральным элементом, который поддерживается множеством стандартов и законодательных актов. Например, Международные стандарты аудита (МСА), такие как МСА 200 и МСА 220, подчеркивают необходимость независимости для обеспечения объективности и надежности аудита. В частности, МСА требуют, чтобы аудиторы избегали любых ситуаций, которые могли бы поставить под угрозу их объективность: будь это личные интересы или чрезмерная близость к клиенту. Также в законодательных актах по аудиту вводятся ограничения на оказание некоторых неаудиторских услуг аудиторскими организациями для минимизации конфликта интересов.

Данные нормативные акты и стандарты направлены на обеспечение того, чтобы аудиторские проверки оставались объективными и независимыми от влияния клиента, что считается ключевым фактором обеспечения качества аудита.

На фоне широкого консенсуса о важности независимости аудитора в международных стандартах и нормативных актах существуют и другие точки зрения. Например, доктор экономических наук Евгений Гутцайт в своей работе «Обязательна ли независимость аудитора?» предлагает радикально иной взгляд на эту проблему [1]. Он ставит под сомнение постулат о том, что только независимый аудитор может гарантировать качество аудита. Автор предлагает альтернативные механизмы контроля, которые, по его мнению, могут быть более эффективными.

Ученый обоснованно утверждает, что независимость — это средство, а не цель. Она важна, поскольку позволяет аудитору сохранять объективность и беспристрастность. Однако автор подчеркивает, что существуют и другие инструменты, способные обеспечить подобный уровень объективности. Одним из таких инструментов, по мнению Гутцайта, является включение в аудиторскую группу представителей заинтересованных сторон. Этот подход интересен тем, что создает внутри аудиторской группы дополнительный уровень контроля. Представитель заинтересованной стороны будет мотивирован на выявлении искажений в финансовой отчетности, так как это напрямую затрагивает его интересы [2].

Идея о включении представителя заинтересованной стороны в аудиторскую группу заслуживает внимания. Однако возникает вопрос о том, насколько объективным будет такой представитель. Существует риск, что он будет более лоялен к интересам своей организации, чем к интересам других заинтересованных сторон.

Еще более радикальной идеей является введение штрафных санкций за некачественный аудит. Этот механизм создает мощный экономический стимул для аудиторских организаций проводить работу качественно, так как некачественный аудит может привести к значительным финансовым потерям. Соглашаясь с тем, что штрафные санкции — это мощный инструмент, следует отметить, что он требует тщательной проработки критериев оценки качества аудита, чтобы избежать произвольного применения санкций.

В целом идея Гутцайта о необходимости переосмысления роли независимости аудитора заслуживает внимания. Однако полностью отказываться от требования независимости было бы преждевременно. Более перспективным направлением представляется создание гибридной модели, в которой независимость сочетается с другими механизмами контроля.

Катажина Космала и Пэт Зухер отмечают, что англо-американское понимание независимости аудитора может не полностью соответствовать реалиям переходных экономик Центральной и Восточной Европы. Различия в культурных, исторических и экономических условиях требуют адаптации к западным стандартам [3].

Действительно, культурные особенности могут оказывать существенное влияние на понимание и реализацию независимости аудитора. Например, в индивидуалистических культурах (таких как США) понятие независимости может акцентироваться на личной ответственности и свободе выбора, в то время как в коллективистских культурах (например, в Японии) аудитор может быть более склонен к компромиссам во имя сохранения гармонии в коллективе. Исторические события и экономические трансформации также формируют специфические представления о независимости, ослабляя или усиливая требования к ней. Например, в странах с недавней историей экономических кризисов и развитыми рынками капитала требования к независимости аудиторов обычно выше, чем в развивающихся странах.

Однако несмотря на культурные различия, фундаментальная идея независимости является универсальной. Независимый аудит способствует повышению доверия к финансовой отчетности, что необходимо для принятия обоснованных экономических решений. Без доверия аудиторская профессия теряет свой смысл.

Независимость аудитора — это ключевой принцип, обеспечивающий качество и достоверность аудиторских заключений. Она формируется под влиянием сочетания универсальных профессиональных ценностей и специфических культурных, исторических и экономических факторов. Однако парадокс аудиторской профессии заключается в том, что аудиторы нередко сами отказываются от иллюзий такой независимости, предпочитая более комфортные условия сотрудничества. В связи с этим трудно ожидать, что аудиторы всегда смогут сохранять полную независимость при оказании аудиторских услуг в условиях тесного взаимодействия с руководством клиентов и финансовой зависимости от получаемых гонораров.

Экономист Т. В. Спицына подробно рассматривает поправки в Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ. Автор акцентирует внимание на новых ограничениях при проведении аудита, введении новых понятий и усилении требований к независимости аудиторов, которые вступили в силу с 1 июля 2023 г. Анализ статьи позволяет сделать вывод о том, что изменения в российском законодательстве в сфере аудита приближают его к международным стандартам и направлены на повышение качества аудиторских услуг [4].

Татьяна Рыбак в своей статье «Бухгалтерский учет и аудит в странах Восточного партнерства: прогресс реформ и последние инициативы» подчеркивает, что государственное регулирование играет ключевую роль в реформировании бухгалтерского учета и аудита [5]. Именно государственные органы устанавливают законодательную базу, определяют требования к финансовой отчетности и аудиту, а также создают механизмы надзора за аудиторской деятельностью. Автор акцентирует внимание на важности государственного регулирования и демонстрирует подход различных стран к гармонизации национального законодательства с международными стандартами, укрепляя при этом независимость аудиторов. Несмотря на усилия по созданию надежной системы регулирования, в отечественных исследованиях все еще остается ряд пробелов в освещении ключевых аспектов независимости аудиторов [6].

Одним из таких пробелов является недостаточное внимание к вопросам независимости аудиторов в отечественных исследованиях. Ограниченная доступность эмпирических данных и специфическая направленность исследований, которая не всегда учитывает аспекты независимости, могут объяснять данную ситуацию. В отличие от зарубежных исследований, где проблематика независимости аудиторов широко освещена и активно обсуждается, отечественные работы часто сосредоточены на других аспектах аудита, таких как контроль качества или соблюдение требований законодательства. Недостаточное внимание к вопросам независимости аудиторов в отечественных исследованиях может приводить к неполному пони-

манию проблемы и ее влияния на качество аудиторских услуг. В условиях роста требований к прозрачности и повышению доверия к аудиторским заключениям важно углубить изучение данного аспекта и адаптировать зарубежные подходы к местным реалиям. Настоящая статья направлена на анализ факторов, влияющих на независимость аудиторов, а также на выявление возможностей для совершенствования механизмов, обеспечивающих независимость, с учетом международного опыта и особенностей отечественного рынка аудиторских услуг.

В Международном кодексе этики профессиональных бухгалтеров (далее — Кодекс этики) выделяются два вида независимости: независимость мнения и внешняя независимость [7].

Независимость мнения — состояние, при котором специалист может выразить свое мнение без внешнего влияния, способного поставить под сомнение корректность его профессионального суждения. В этом состоянии специалист действует честно, объективно и сохраняет профессиональный скептицизм.

Внешняя независимость — отсутствие обстоятельств, которые настолько существенны, что разумная и информированная третья сторона, учитывая все конкретные факты и обстоятельства, вероятнее всего заключила бы, что честность (добросовестность), объективность или профессиональный скептицизм фирмы или члена рабочей группы по подтверждению достоверности информации могли быть нарушены.

Факторы, влияющие на независимость аудитора, могут быть весьма разнообразными и включают следующие аспекты:

финансовые: участие аудитора в уставном капитале клиента или получение значительных вознаграждений;

личные: личные отношения между аудитором и руководством клиента, включая родственные связи, дружбу или совместное ведение бизнеса;

профессиональные: предоставление клиенту дополнительных неаудиторских услуг помимо проведения аудита;

давление со стороны клиента: от неявных намеков до явных требований, направленных на влияние на результаты аудита;

зависимость от одного клиента: особенно если этот клиент составляет значительную часть дохода аудиторской организации.

Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее — Закон) регулирует ключевые аспекты, связанные с обеспечением независимости аудиторов и аудиторских организаций в Республике Беларусь [8]. Основное внимание уделяется предотвращению любых форм воздействия на аудиторов, которые могли бы препятствовать их независимой деятельности. В ст. 27 Закона прописаны случаи, при которых аудитор или аудиторская организация не могут оказывать аудиторские услуги, если существует финансовая или личная заинтересованность в деятельности аудируемого лица. Например, ограничения касаются ситуаций, когда аудитор является собственником, руководителем или бухгалтером аудируемого лица, состоит с ним в близких родственных связях или имеет другие значимые финансовые интересы. Аудиторы не могут проводить аудит в организациях, в которых они вели учет и составляли отчетность. Также Закон определяет, что стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг не могут зависеть от содержания выводов, сделанных в ходе аудита, что направлено на предотвращение угрозы независимости аудита [8].

Несмотря на то что действующее законодательство отражает важные аспекты независимости аудиторов, его положения требуют дальнейшего совершенствования для соответствия передовым международным практикам. Сравнение с глобальными стандартами выявляет несколько ключевых направлений, по которым национальные нормы аудита можно усилить, чтобы повысить уровень независимости аудиторской деятельности.

Одним из таких ключевых аспектов, влияющих на качество аудиторских услуг, является прозрачность финансовых взаимоотношений аудиторских организаций и их клиентов. Отсутствие обязательного раскрытия информации о таких связях создает почву для возникновения конфликта интересов. Когда аудиторская организация получает значительную часть своего дохода от одного или нескольких клиентов, возникает риск ее склонности к вынесению более благоприятных аудиторских заключений, чтобы сохранить выгодные отношения.

Расширение раскрытия информации о финансовых отношениях между аудитором и клиентом — это не просто формальность, а необходимая мера для обеспечения качества аудиторских услуг. Во-первых, это снижает риск возникновения конфликта интересов, когда аудитор может быть искушен вынести более благоприятное заключение, чтобы сохранить выгодного клиента. Во-вторых, прозрачность финансовых связей повышает доверие общественности к аудиторской профессии. В случае когда пользователи финансовой отчетности знают о степени финансовой зависимости аудитора от клиента, они могут более критически оценивать аудиторское заключение и принимать во внимание потенциальные ограничения.

Многие международные организации, занимающиеся регулированием аудиторской деятельности, отмечают важность независимости аудитора от клиента. При этом подчеркивается, что «пока выбор аудитора и его гонорары определяются клиентом, аудитор не может быть полностью независим» [9].

В области национального аудита для повышения прозрачности и снижения риска конфликта интересов между аудиторской организацией и ее клиентами предлагается ввести следующие меры:

- обязательное раскрытие информации о вознаграждениях (доле выручки), превышающих определенный порог;

- для организаций, которые имеют общественную значимость, необходимо проводить дополнительную проверку (независимую экспертизу) аудиторских заключений, если аудиторская организация слишком зависит от клиента;

- административную и дисциплинарную ответственность аудиторов за нераскрытие или искажение информации о финансовой зависимости;

- разработку и ведение реестра данных о финансовой зависимости аудиторских организаций, который будет поддерживаться Аудиторской палатой Республики Беларусь в сотрудничестве с Министерством финансов.

Остановимся подробнее на каждом аспекте.

Требование о раскрытии аудиторскими организациями информации о вознаграждениях, превышающих определенный порог, является важным шагом к повышению прозрачности в аудиторской деятельности. Почему именно вознаграждение? Размер вознаграждения напрямую связан с финансовой заинтересованностью аудиторской организации в клиенте, поскольку чем выше вознаграждение, тем сильнее может быть влияние клиента на решение аудитора. Вознаграждение отражает относительную важность клиента для аудиторской организации. Крупные клиенты могут оказывать большее влияние на деятельность аудиторской организации. Установление предельной доли выручки позволяет сфокусироваться на наиболее значимых отношениях аудиторской организации с клиентами, сосредоточив внимание на ключевых рисках. При этом важно отметить, что размер вознаграждения не является коммерческой тайной, поскольку коммерческая тайна по закону охватывает только те сведения, которые «имеют коммерческую ценность для их обладателя в силу своей неизвестности третьим лицам» и могут оказывать влияние на ее конкурентоспособность и финансовое положение [10]. Размер аудиторских вознаграждений, как правило, не оказывает значительного влияния на положение организации, так как не отражает ни уникальных коммерческих методов, ни специфической информации о деятельности организации.

В свою очередь независимая экспертиза оценки качества аудита общественно значимой организации, где уровень финансовой зависимости превышает опреде-

ленный порог — это процедура оценки качества проведенной аудиторской проверки внешним независимым экспертом. Ее цель — подтвердить, что аудит был проведен в соответствии с установленными профессиональными стандартами и требованиями законодательства, а выданное аудиторское заключение является объективным и достоверным. Для аудиторских организаций независимая экспертиза служит гарантией качества их услуг, помогая предотвратить ситуации, в которых высокая стоимость аудиторских услуг могла бы побудить клиента к попытке повлиять на результаты аудита и получить заведомо положительное заключение. Независимую экспертизу могут проводить специализированные экспертные организации или отдельные эксперты, обладающие соответствующей квалификацией и опытом. В Республике Беларусь такую экспертизу может обеспечить Аудиторская палата, которая гарантирует необходимую независимость и объективность оценки. Важно, чтобы эксперты не были связаны ни с аудируемой организацией, ни с аудиторской организацией, чтобы выполнить экспертизу беспристрастно и точно.

Еще одним важным элементом системы регулирования аудиторской деятельности является введение административной и дисциплинарной ответственности за нераскрытие или искажение информации о финансовой зависимости. Административная ответственность предполагает применение мер государственного принуждения, таких как штрафы и другие санкции. Дисциплинарная ответственность подразумевает меры взыскания со стороны профессиональных саморегулируемых организаций, включая выговор, лишение членства в профессиональной организации и т. п. Угроза наказания за несоблюдение требований законодательства должна стимулировать аудиторов и аудиторские организации к строгому соблюдению установленных правил. Ответственность может наступать за непредставление или несвоевременное представление информации о финансовой зависимости, за предоставление заведомо ложных или неполных сведений, а также за отказ предоставить информацию по запросу контролирующего органа. Она должна быть достаточно значимой, чтобы служить эффективным сдерживающим фактором нарушения законодательства в области аудиторской деятельности [11].

Такую меру, как создание реестра данных о финансовой зависимости, также можно считать перспективным направлением в развитии государственного регулирования аудиторской деятельности, поскольку введение такого инструмента могло бы значительно усилить прозрачность и независимость аудиторских организаций, а также способствовать предотвращению конфликта интересов. Реестр сделает информацию о финансовых связях общедоступной, что позволит пользователям финансовой отчетности оценивать степень независимости аудитора и принимать более обоснованные решения. Осведомленность аудиторских организаций о том, что их финансовые связи находятся под наблюдением, стимулирует их к более строгому соблюдению этических норм. Реестр может содержать данные об аудиторской организации (название, УНП и т. д.), данные о клиенте (название, отрасль и т. д.), вид финансовых связей, размер финансовых связей, даты начала и окончания финансовых связей.

Внедрение указанных выше мер позволит создать более прозрачную и надежную систему аудита. Общество получит более полную информацию о финансовых связях аудиторов и сможет оценить их потенциальное влияние на независимость аудита. Снижение риска конфликта интересов и повышение прозрачности укрепят доверие к аудиторской профессии и повысят качество финансовой отчетности.

Другим важным аспектом, влияющим на качество аудиторских услуг, является установление ограничений на предоставление неаудиторских услуг своим клиентам в течение аудируемого периода. Оказание таких услуг может создавать конфликт интересов и подрывать доверие к результатам аудита. Международные стандарты аудита не содержат конкретных запретов на оказание неаудиторских услуг, однако они подчеркивают важность независимости аудитора и требуют от аудиторов раскрывать информацию о всех факторах, которые могут повлиять на их независимость.

Степень строгости ограничений на оказание неаудиторских услуг варьирует в разных странах. Так, в США с 2002 г. действует Закон Сарбейнса — Оксли (Sarbanes — Oxley Act), которым введен ряд ограничений на оказание неаудиторских услуг публичным компаниям [12]. Аудиторским организациям, осуществляющим обязательный аудит публичных компаний, запрещается предоставление определенных неаудиторских услуг своим клиентам. К числу таких запрещенных услуг относятся консультирование по бухгалтерскому учету, налоговое планирование, услуги по внутреннему контролю и оценке активов. Закон Сарбейнс — Оксли играет ключевую роль в реформировании аудиторской практики не только в США. Он оказывает значительное влияние на развитие аудиторской практики и в других странах, предлагая строгие стандарты и требования, которые способствуют улучшению качества финансовой отчетности и защите интересов инвесторов.

Аналогичные меры были предприняты и в Евросоюзе путем принятия Регламента ЕС № 537/2014 в 2014 г. [13], который накладывает строгие ограничения на предоставление неаудиторских услуг аудиторами, осуществляющими обязательный аудит общественно значимых организаций. Аудиторам и аудиторским организациям запрещено предоставлять ряд неаудиторских услуг своим клиентам, их материнским или дочерним компаниям в течение аудируемого периода. К таким услугам относятся налоговое консультирование, ведение бухгалтерского учета, оценка активов, разработка и внедрение систем внутреннего контроля, юридические услуги, а также услуги в сфере управления и кадрового сопровождения. Эти услуги могут поставить под сомнение объективность и независимость аудитора.

Государства — члены ЕС имеют право вводить дополнительные ограничения на предоставление неаудиторских услуг, если считают, что такие услуги могут угрожать независимости аудитора. Однако законодатели оставляют возможность частичного снятия некоторых ограничений при условии, что оказываемые услуги не влияют на финансовую отчетность или оказывают на нее минимальное влияние. В этом случае комитет по аудиту должен оценивать риски для независимости и давать разрешение на оказание таких услуг.

В Великобритании также существуют ограничения на оказание неаудиторских услуг аудиторами, которые регулируются Кодексом этики Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса [14].

Обширный перечень запретов в отношении неаудиторских услуг содержит разд. 290 Кодекса этики. Эти запреты направлены на обеспечение независимости аудитора и минимизацию конфликтов интересов и включают следующие.

1. *Запрет на выполнение управленческих функций.* Аудиторская организация не вправе принимать решения, влияющие на финансовую отчетность клиента, поскольку, как указано в п. 165 разд. 290 Кодекса этики, выполнение управленческих функций создает такие значительные угрозы, что никакие меры предосторожности не могут снизить их до приемлемого уровня. Например, аудитор не может принимать решения о списании активов. Если аудитор решает, стоит ли следовать его собственным рекомендациям, это может привести к конфликту интересов и угрозе самопроверки, поэтому аудиторская организация должна обеспечить ответственность управленческого персонала клиента за принятие ключевых решений (п. 290.166).

2. *Запрет на подготовку бухгалтерских регистров или финансовой отчетности.* Аудиторская организация не должна заниматься подготовкой бухгалтерских регистров или финансовой отчетности для клиентов, если впоследствии организация осуществляет аудиторскую проверку этой финансовой отчетности (п. 290.168). Исключение составляют услуги для небольших организаций, если они носят чисто технический характер, например, расчет заработной платы на основе данных клиента (п. 290.171). Для общественно значимых субъектов ока-

зание таких услуг запрещено за исключением чрезвычайных ситуаций, поскольку это создает неприемлемую угрозу независимости аудита (п. 290.172).

3. *Запрет на оказание услуг по оценке.* Запрет на оказание услуг по оценке касается тех случаев, когда оценка существенно влияет на финансовую отчетность и создает угрозу самопроверки для аудитора (п. 290.176). Для небольших организаций такие услуги могут быть разрешены, если они содержат низкую степень субъективности (п. 290.179). Для общественно значимых субъектов запрет распространяется на все услуги по оценке, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность независимо от степени субъективности оценки (п. 290.180).

4. *Запрет на оказание услуг по налоговому консультированию.* Налоговые услуги, оказываемые аудиторскими организациями, могут создавать угрозу независимости, особенно в случаях самопроверки (когда аудитор проверяет собственную работу) или заступничества (когда аудитор защищает интересы клиента) (п. 290.182). Основные категории таких услуг включают подготовку налоговых деклараций, расчет налогов, налоговое планирование и помощь при налоговых спорах (п. 290.181). При этом подготовка налоговых деклараций может быть разрешена, если ответственность за них несет заказчик (п. 290.183). Однако расчет налогов и налоговые консультации, которые влияют на финансовую отчетность, могут существенно угрожать независимости (п. 290.173). Особенно это касается случаев, когда аудитор выступает защитником в крупных налоговых спорах (п. 290.193) или оказывает услуги общественно значимым субъектам (п. 290.185).

5. *Запрет на оказание услуг по внутреннему аудиту.* Услуги по внутреннему аудиту, оказываемые аудиторскими организациями своим клиентам, могут угрожать независимости, поскольку внутренний аудит пересекается с внешним аудитом (п. 290.196). Аудиторская организация не может выполнять значительную часть внутреннего аудита для общественно значимого субъекта хозяйствования, которого она также аудирует (п. 290.200).

6. *Запрет на оказание услуг по ИТ-системам.* Аудиторская организация не может оказывать общественно значимым субъектам хозяйствования ИТ-услуги, связанные с разработкой или внедрением ИТ-систем, которые составляют значительную часть внутреннего контроля или обрабатывают существенную информацию (п. 290.206).

7. *Запрет на оказание услуг, связанных с судебными разбирательствами.* Аудиторская организация, оказывающая услуги, связанные с судебными разбирательствами, не может одновременно осуществлять аудит финансовой отчетности этого субъекта. Аналогично аудиторская организация, проводящая аудит финансовой отчетности общественно значимого субъекта, не может оказывать ему услуги, связанные с судебными разбирательствами, которые могут повлиять на результаты этого аудита (п. 290.208).

8. *Запрет на оказание юридических услуг.* Аудиторская организация не может оказывать юридические услуги в деле, если результаты судебного разбирательства существенно влияют на финансовую отчетность клиента (п. 290.211), выступать в роли защитника клиента в суде, что может нарушить объективность аудита (п. 290.211), или занимать должность главного советника по юридическим вопросам в компании-клиенте, поскольку это угрожает независимости (п. 290.213).

9. *Запрет на оказание услуг по найму.* Аудиторская организация не может принимать управленческие решения, включая участие в найме, или выступать представителем клиента при подборе персонала (п. 290.214), искать кандидатов на ключевые должности, влияющие на финансовую отчетность (п. 290.215), или проверять рекомендации для таких должностей в общественно значимых субъектах (п. 290.215).

10. *Ограничения на оказание услуг в области корпоративных финансов.* Аудиторская организация должна проявлять осторожность при оказании консультаций по вопросам, прямо влияющим на финансовую отчетность (п. 290.217). Если возникают сомнения в соответствии принципам бухгалтерского учета, оказание таких услуг может быть запрещено (п. 290.218). Участие в продвижении, продаже или гарантировании размещения акций недопустимо, так как это угрожает независимости аудитора (п. 290.219).

Таким образом, анализ международной практики показывает четкую тенденцию к ограничению спектра неаудиторских услуг, оказываемых аудиторами в течение аудируемого периода. Эти меры направлены на обеспечение независимости аудиторов и предотвращение конфликта интересов, что особенно важно для общественно значимых организаций. В Республике Беларусь целесообразно внедрить аналогичные меры регулирования для усиления доверия к аудиторским заключениям. В числе предлагаемых вариантов такого регулирования следует рассмотреть возможность ввести запреты и ограничения на следующие неаудиторские услуги для повышения независимости аудиторов:

- запрет на принятие управленческих решений, особенно для общественно значимых субъектов, чтобы исключить риск самопроверки;

- запрет на услуги по оценке активов и обязательств, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность, особенно для крупных организаций;

- запрет на оказание юридических услуг или участие в судебных процессах, которые могут повлиять на финансовую отчетность;

- ограничение предоставления налоговых консультаций, особенно при их влиянии на финансовую отчетность клиента.

- запрет на внедрение IT-систем, связанных с внутренним контролем, и выполнение внутреннего аудита для предприятий, которых организация также аудирует.

Эти меры минимизируют конфликты интересов и повышают прозрачность аудиторской деятельности, укрепляя доверие к аудиторским заключениям.

Акцент на запретах может касаться только общественно значимых организаций и оставлять более гибкие условия для других субъектов хозяйствования. Такой дифференцированный подход позволит сбалансировать потребность в повышении качества аудиторских услуг и реальные возможности аудиторских организаций. Однако для того чтобы эти правила были понятны и исполнялись всеми участниками рынка, необходимо закрепить их в законодательном порядке. Кодекс этики, будучи техническим нормативным правовым актом и документом саморегулирования, не обладает для этого достаточной юридической силой.

Независимость аудиторов является краеугольным камнем доверия к финансовой отчетности. Изучение международного опыта и белорусского законодательства выявило ряд проблем, требующих решения.

Ключевые выводы исследования заключаются:

- в необходимости усиления государственного регулирования аудиторской деятельности;

- важности ограничения неаудиторских услуг для предотвращения конфликта интересов;

- важности прозрачности финансовых отношений между аудиторами и клиентами.

Для повышения независимости аудиторов в Республике Беларусь предлагается ввести следующие изменения в законодательство:

- ввести запрет на оказание определенных неаудиторских услуг аудиторами общественно значимых организаций;

установить обязательное раскрытие информации о вознаграждениях, получаемых аудиторами от клиентов (при превышении порога финансовой зависимости);

ввести независимую экспертизу аудиторских заключений для организаций с высокой степенью финансовой зависимости от аудитора (при превышении порога финансовой зависимости);

создать реестр данных о финансовой зависимости аудиторских организаций.

Реализация этих мер позволит повысить качество аудиторских услуг, укрепить доверие к финансовой отчетности и создать более прозрачную и надежную систему аудита в Беларуси.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Гутцайт, Е. М. Обязательна ли независимость аудитора? / Е. М. Гутцайт // Аудит. — 2016. — № 1. — С. 23—28

Gutcajt, E. M. Objazatel'na li nezavisimost' auditora? [Is auditor independence mandatory?] / E. M. Gutcajt // Audit. — 2016. — № 1. — P. 23—28.

2. Гутцайт, Е. М. Качество аудиторских услуг и оценка влияния на него мер дисциплинарного воздействия / Е. М. Гутцайт, А. М. Марьясин, И. А. Яковлев // Финансовый журнал. — 2016. — № 1. — С. 89—100.

Gutcajt, E. M. Kachestvo auditorskih uslug i ocenka vlijanija na nego mer disciplinarnogo vozdejstvija [Quality of audit services and assessment of the impact of disciplinary measures on it] / E. M. Gutcajt, A. M. Mar'jasin, I. A. Jakovlev // Finansovyj zhurnal. — 2016. — N 1. — P. 89—100.

3. Kosmala, K. On the (im)possibility of auditor independence: insights from Central and Eastern Europe / K. Kosmala, P. Sucher // Independent Accounts: The Possibilities for Auditor Independence in the Age of Financial Scandal. Advances in Public Interest Accounting : Emerald Group Publishing Limited, 2006. — Vol. 12. — P. 133—148.

4. Спицына, Т. В. Независимость аудиторов: что надо знать аудируемому лицу / Т. В. Спицына // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. — 2023. — № 3. — С. 38—45.

Spicyna, T. V. Nezavisimost' auditorov: chto nado znat' audiruemomu licu [Auditor Independence: What the Audited Entity Needs to Know] / T. V. Spicyna // Aktual'nye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozhenija. — 2023. — N 3. — P. 38—45.

5. Рыбак, Т. Н. Бухгалтерский учет и аудит в странах Восточного партнерства: прогресс реформ и последние инициативы / Т. Н. Рыбак // Финансы, учет, аудит. — 2016. — № 7. — С. 18—19.

Rybak, T. N. Buhgalterskij ucheta i audit v stranah Vostochnogo partnerstva: progress reform i poslednie iniciativy [Accounting and Auditing in the Eastern Partnership Countries: Reform Progress and Latest Initiatives] / T. N. Rybak // Finansy, ucheta, audit. — 2016. — N 7. — P. 18—19.

6. Рыбак, Т. Н. Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета и аудита в Республике Беларусь / Т. Н. Рыбак // Финансы, учет, аудит. — 2014. — № 12. — С. 22—24.

Rybak, T. N. Sovremennoe sostojanie i perspektivy razvitija buhgalterskogo ucheta i audita v Respublike Belarus' [Current state and development prospects of accounting and auditing in the Republic of Belarus] / T. N. Rybak // Finansy, ucheta, audit. — 2014. — N 12. — P. 22—24.

7. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 25 мая 2020 г. № 308 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — URL: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=C22000308> (дата обращения: 23.09.2024).

8. Об аудиторской деятельности : Закон Респ. Беларусь от 17 июля 2013 г. № 56-З : в ред. от 18 июля 2019 г. № 229-З // Национальный правовой Интер-

нет-портал Республики Беларусь. — URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=h11300056> (дата обращения: 23.09.2024).

9. Auditor Independence Approach // ICAEW. — URL: <https://www.icaew.com/technical/trust-and-ethics/ethics/auditor-independence/auditor-independence-approach> (data of access: 23.09.2024).

10. О коммерческой тайне : Закон Респ. Беларусь от 5 января 2013 г № 16-З : в ред. от 8 июля 2024 г. № 27-З // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. — URL: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11300016> (дата обращения: 23.09.2024).

11. Шавлюк, А. Е. Совершенствование системы дисциплинарного контроля аудиторской деятельности / А. Е. Шавлюк // Бухгалтерский учет и анализ. — 2023. — № 7. — С. 10–22.

Shavljuk, A. E. Sovershenstvovanie sistemy disciplinarnogo kontrolja auditorskoy dejatel'nosti [Improving the system of disciplinary control of audit activities] / A. E. Shavljuk // Buhgalterskij uchet i analiz. — 2023. — N 7. — P. 10–22.

12. Sarbanes — Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745. — 2002. — URL: <https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3763> (data of access: 23.09.2024).

13. Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC. — URL: [http://Regulation-537/2014-EN-EUR-Lex\(europa.eu\)](http://Regulation-537/2014-EN-EUR-Lex(europa.eu)) (data of access: 23.09.2024).

14. Code of Ethics // Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 2020. — URL: <https://www.icaew.com/technical/trust-and-ethics/ethics/icaew-code-of-ethics/icaew-code-of-ethics> (data of access: 23.09.2024).

ALIAKSANDAR SHAULIUK

**STATE REGULATION AS A TOOL
FOR ENSURING AUDITOR INDEPENDENCE:
PROBLEMS AND SOLUTIONS**

Author affiliation. *Aliaksandar SHAULIUK* (shauliuk@hotmail.com), *Belarus State Economic University (Minsk, Belarus).*

Abstract. The article addresses the pressing issue of ensuring auditor independence. The author analyzes the factors that undermine auditor independence, such as conflict of interest, long-term cooperation between auditing organizations and their clients, and provision of non-audit services. Based on the analysis of international experience and Belarusian legislation, the author proposes measures to strengthen auditor independence in the Republic of Belarus, including increased government oversight, imposing restrictions on non-audit services, and greater transparency in financial relationships between auditors and clients. The research shows that auditor independence is a key factor in ensuring trust in financial reporting and requires ongoing attention from regulatory authorities.

Keywords: auditor independence; government regulation; objectivity of audit opinion; audit activity; non-audit services; audit remuneration.

UDC 657.631.6 (476)

*Статья поступила
в редакцию 25. 09. 2024 г.*