

Применение модели ограничивается случаями исследования рынков, находящихся в состоянии относительной стабильности. Если в развитии розничной торговли города в ближайшее время предполагаются значительные изменения (в том числе, за счет реализации рассматриваемого проекта), то модель, откалиброванная на текущих данных, будет неверна для будущего. В частности, параметр чувствительности к расстоянию существенно меняется вместе с пространственной структурой розничной торговли города. Кроме того, чувствительность к параметрам, по которым существующие торговые точки различаются мало, будет очень низка или статистически незначима.

<http://edoc.bseu.by/> *А.В. Бунь, магистр экон. наук, УО «БГЭУ», (г. Минск)*

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

Аудиторская деятельность в Республике Беларусь в современных условиях осуществляется на основании Закона Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» (в редакции Закона Республики Беларусь от 4 января 2010 г. № 109-З) (далее Закон «Об аудиторской деятельности»), а также в соответствии с национальными стандартами аудита – правилами аудиторской деятельности. По своей природе она представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, хозяйственных групп, банковских групп, банковских холдингов, простых товариществ (участников договора о совместной деятельности), индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) 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 [1].

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Республики Беларусь. Его основными задачами являются:

- обеспечение государственного регулирования деятельности аудиторских организаций и аудиторов;
- разработка главных направлений развития аудита в Республике Беларусь;
- разработка единой методологической основы, унификации форм и методов проведения аудита;
- изучение ранка аудиторских услуг [3, с.134-135].

Для успешного решения указанных задач управление аудита выполняет следующие функции:

- осуществление методологического руководства аудиторскими организациями и аудиторами;
- ведение учета аудиторских организаций и аудиторов;
- разработка положений и инструкций, регламентирующих деятельность аудиторских организаций и аудиторов;
- разработка методических рекомендаций по осуществлению аудита и координации аудиторской деятельности;
- разработка квалификационных требований к аудиторам и порядка занятия аудиторской деятельностью;

- организация проведения экзаменов у аудиторов, аттестации аудиторов и аудиторских организаций, а также выдачи им лицензий;
- решение вопросов, связанных с лишением аудиторов лицензий и применением к ним других мер в соответствии с действующим законодательством;
- организация контроля за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов;
- содействие внедрению новой информационной техники в аудиторскую практику [3, с.135].

Согласно официальной информации Министерства финансов Республики Беларусь число организаций, имеющих лицензию на осуществление аудиторской деятельности, по состоянию на 1 января 2010 года, было равным 139, а общее количество аудиторов – индивидуальных предпринимателей составило 532 человека [2]. Вместе с тем на рынке аудиторских услуг Республики Беларусь значительно усилилась конкуренция вследствие финансового кризиса: финансовое состояние потенциальных заказчиков аудита ухудшилось; повысилась трудоемкость аудита в результате увеличения числа составления рабочей документации; предприятия с долей государственной собственности, в целях экономии средств, все больше отдают предпочтение ведомственным ревизиям финансово-хозяйственной деятельности, проведение которых согласно статье 3 Закона «Об аудиторской деятельности» освобождает их от проведения обязательного ежегодного аудита.

Особую роль в обеспечении высокого уровня конкурентоспособности субъектов аудиторской деятельности занимает качество оказываемых аудиторских услуг, которое не всегда соответствует потребностям клиентов. Нередко аудит подменяется ревизией правильности исчисления налогов и сборов. Это во многом объясняется пожеланиями самих проверяемых, риском возмещения аудиторами штрафных санкций, взысканных с клиентов. Имеют место факты несовершенства законодательной базы. Следует также отметить применение устаревших методик аудита, слабое информационное обеспечение.

В соответствии с действующим законодательством качество аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими организациями и аудиторами ? индивидуальными предпринимателями, контролируется правилами аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества аудита», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 января 2002 г. № 8 «Об утверждении правил аудиторской деятельности» (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2009 г. № 153). Целью данных правил аудиторской деятельности является установление единых требований к правилам внутреннего контроля качества аудита, направленных на обеспечение соответствия работы аудиторов – индивидуальных предпринимателей и аудиторских организаций, нормативным правовым актам, регулирующим аудиторскую деятельность в Республике Беларусь. Задачами правил аудиторской деятельности, регламентирующих внутренний контроль качества, являются установление требований к правилам внутреннего контроля качества аудита; установление требований по обеспечению качества аудиторских услуг [4]. Для обеспечения данных задач, система внутреннего контроля качества должна контролировать процесс аудита, на предмет, обладают ли участвующие в аудите лица необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий, понимают и выполняют ли они указания по проведению аудита, а также выполняется ли аудит согласно общему плану и стратегии; отбора и анализа информации, связанной с суще-

ственными аспектами бухгалтерского учета и аудита, корректируя при необходимости общий план аудита; устранения возникающих расхождений в профессиональных суждениях работников, определяя при этом потребность в дополнительных внешних либо внутренних консультациях. Однако зачастую на практике эта система в аудиторских фирмах сводится к анализу аудиторских отчетов и проверке правильности составления тестов с вопросами, подвергшимися аудиту. А аудиторам – индивидуальным предпринимателям, работающим в одиночку, и вовсе невозможно объективно оценить правильность алгоритмов своей работы.

Перечисленные выше обстоятельства обозначили проблему в ограниченности оценки качества аудита посредством только внутреннего контроля и породили предпосылки необходимости становления и развития системы внешнего контроля качества аудиторских услуг.

Согласно статье 10 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели при осуществлении аудита имеют право самостоятельно определять формы и методы его проведения. В связи с этим каждая проверка является уникальной и пока не существует устоявшихся методик, позволяющих на основе объективных параметров оценить качество аудита. Тем не менее, проблема контроля качества аудита давно волнует белорусских auditors. В республике есть серьезные наработки по данному вопросу. Белорусскими учеными совместно с аудиторами-практиками создана уникальная экспертная система по оценке трудоемкости и качества аудита, позволяющая выявить недобросовестные аудиторские организации, которые уже на стадии заключения договора не планируют выполнение необходимых аудиторских процедур. При помощи экспертной системы аудиторы и проверяемые предприятия могут при заключении договора оценить трудоемкость каждого проверяемого вопроса, определить план проверки и рассчитать ее стоимость. При запланированной трудоемкости проверки, не обеспечивающей выполнение требований законодательства, выдача аудиторского заключения считается неправомерной [5].

Ряд исследователей (Ю. Акулич, Л. Фридкин [6]) указывают на зависимость качества аудиторских услуг от их стоимости и считают, что некачественный аудит бывает, как правило, в двух случаях: аудитор из-за недостатка профессионального опыта и других возможностей не в состоянии предоставить требуемый уровень качества; заказчик не оплачивает необходимое время для выполнения в достаточном объеме качественных аудиторских процедур.

По мнению А. Думчева [7], качество аудита определяется соотношением стоимости аудиторской услуги и полученного от нее прямого и косвенного эффекта, выражающегося в отсутствии штрафных санкций у заказчика, а также в исправлении методологии учета, повышении квалификации персонала заказчика, систематизации и оптимизации деятельности экономических служб и прочих индивидуальных выгод заказчика.

А.А. Гавриленко и Ю.А. Новикова [8] считают, что качество аудита в значительной степени зависит от понимания целей аудита заказчиком, квалификации и опыта auditors, соответствия реального аудита намеченному плану. Некачественный аудит часто бывает в случаях, когда заказчик не оплачивает время, необходимое для выполнения в достаточном объеме аудиторских процедур, чем принимает на себя соответствующий риск.

В Республике Беларусь преобладает государственная форма собственности и по этой причине государственные органы критерием качества аудита считают сумму штрафов, пеней, начисленных налоговыми и иными органами, осуществляющими проверки налогового законодательства за период проведения аудита [8]. Такая точка зрения вызывает сомнение потому, что законодательная основа, специфика и цели аудиторских процедур принципиально иные, чем у налоговых и иных контролирующих органов. Возможность возникновения ошибок предусмотрена стандартами аудиторской деятельности по причине наличия таких специфических понятий как аудиторские риски, существенность, выборочная проверка. Аудиторскую организацию нельзя обвинять в нанесении ущерба, если санкции начислены за искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности в размерах меньше, чем уровень существенности. Недостатком системы, основанной на реагировании на поступающие жалобы, является то, что этот механизм запускается после того, как ущерб нанесен. Наличие подобной системы внешнего контроля качества не может предотвратить возможных проблем [8].

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что большинство аудиторов, занимающихся вопросами оценки и контроля качества аудита, основным критерием выделяют стоимость аудита. Такой подход недостаточно правомерный, поскольку определение стоимости аудита на этапе планирования не всегда происходит объективно: как показывает практика, существуют недобро совестные субъекты аудиторской деятельности, необоснованно завышающие стоимость своих услуг; не всегда заказчик скрупулезно вникает в тонкости калькулирования себестоимости аудита. Это дает возможность аудиторским организациям и аудиторам – индивидуальным предпринимателям при желании не совсем объективно устанавливать стоимость оказываемых услуг, значительно завышая их реальное значение.

В Российской Федерации внешними проверками качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов занимаются профессиональные аудиторские объединения. К их числу относятся: Аудиторская палата России, Российская коллегия аудиторов, Национальная федерация консультантов и аудиторов, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, Институт профессиональных аудиторов, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Московская аудиторская палата. В качестве нормативной базы используются временные методические рекомендации и программа проведения проверок качества аудиторских услуг, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ (протокол № 36 от 26 мая 2005 г.). Согласно данным рекомендациям, целью внешней проверки является тестирование внутренней системы контроля, ее соответствие регламентирующим нормативным документам.

В рекомендациях отмечается, что наличие утвержденной руководством аудиторской организации (индивидуальным аудитором) системы контроля качества не дает полной гарантии того, что организация (индивидуальный аудитор) действительно осуществляет аудит со 100%-ным качеством, поэтому контролер должен выборочно ознакомиться с результатами аудита при проведении конкретных проверок. На практике ознакомление с результатами аудита означает знакомство с аудиторской документацией. Основное внимание обращают на документирование работы аудиторов и ведущие международные аудиторские компании. Следовательно, такая практика в ряде государств доказала свою эффективность.

Совершенствование системы внешнего контроля качества аудиторских услуг может быть достигнуто в два этапа.

Первый – это внедрение в практику аудиторской деятельности регламентов аудита. Данный документ представляет собой пошаговый исчерпывающий перечень обязательных для исполнения действий аудитора на каждом этапе аудита, начиная от планирования и разработки аудиторского подхода и заканчивая составлением аудиторского заключения. Внедрение регламентов аудита потребует упразднить традиционное в настоящее время право аудиторов, закрепленное Законом «Об аудиторской деятельности», самостоятельно определять формы и методы проведения аудита. Однако они будут определены регламентами аудита, а также прочие методические и методологические аспекты аудиторской проверки, в том числе и составление рабочей документации. Это позволит сделать методику и документирование аудита статичным и единообразным.

Второй этап – осуществление внешнего контроля качества аудиторских услуг путем проверки внутренней системы контроля субъектов аудиторской деятельности на предмет соответствия ее действующему законодательству в области аудита, а также на предмет осуществления проверок по регламентам аудита, в том числе документальное сопровождение.

Резюмируя, можно отметить, что авторская методика контроля качества аудита основывается на проверке точности документирования работы аудиторов по регламентам аудита.

С целью выявления и недопущения различных нарушений уполномоченными работниками управления аудита Министерства финансов Республики Беларусь проводятся проверки соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями в соответствии с одноименной инструкцией, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 мая 2005 г. № 65 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30 декабря 2008 г. № 205). Основными задачами, разрешаемыми в ходе проведения проверки, являются: соблюдение лицензиатами законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий; выявление и предупреждение нарушений законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий.

Проверки же внешнего контроля качества аудиторских услуг в Республике Беларусь, по нашему мнению, могли бы осуществлять профессиональные объединения аудиторов при условии сохранения аудиторской тайны. Такая практика в других странах достаточно успешно и результативно функционирует, что могло бы явиться образчиком и для нашего государства. Более того такие объединения, могли бы взять на функцию осуществления непрерывного мониторинга мирового и отечественного опыта в области контроля качества аудиторской деятельности для внесения необходимых дополнений и изменений в национальную систему контроля качества после одобрения Методологическим советом по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь.

В результате практического использования регламентов аудита в работе контролеров качества профессиональных объединений аудиторов станет возможным: результативность контроля качества аудита; четкость и логичность осуществляемых кон-

тролерами действий; пресентивность вероятных нарушений в области качества оказываемых аудиторских услуг; снижение трудоемкости контрольных процедур и повышение их эффективности в силу полной регламентированности; исключение влияния фактора уровня компетенции и квалификации контролеров на результативность контроля; обоснованность и доказательность информации, приведенной в актах проверок качества аудита.

## Литература

1. Об аудиторской деятельности : Закон Респ. Беларусь, 8 нояб. 1994 г., № 3373-ХП : в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.01.2010 г. // Бизнес-Инфо : версия 2.0.0.16 [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
2. Сведения о действующих лицензиях аудиторов – индивидуальных предпринимателей и аудиторских организаций [Электронный ресурс] / Официальный сайт Министерства финансов Респ. Беларусь. – Минск, 2010. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/geninfo/lic-audit/>. – Дата доступа : 07.03.2010.
3. Лемеш, В.Н. Ревизия и аудит: пособие для студентов экон. специальностей высш. и сред. спец. учеб. заведений. В2 ч. Ч. 1 / В.Н. Лемеш. – Минск : Изд-во Гревцова, 2007. – 288 с.
4. Об утверждении правил аудиторской деятельности : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 23 янв. 2002 г., № 8 : в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 28.12.2009 г. // Бизнес-Инфо : версия 2.0.0.16 [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
5. Гавриленко, А. Проблемы аудита на современном этапе / А. Гавриленко // Главный Бухгалтер. – 2008. – № 42. – С. 100-102.
6. Фридкин, Л. Купим проверку недорого / Л. Фридкин // НЭГ. – 2004. – № 25.
7. Думчев, А. Цена стоимости аудита / А. Думчев // Главный Бухгалтер. – 2008. – № 21. – С. 84-85.
8. Гавриленко, А.А. Оценка качества аудита на основе объективных критериев / А.А. Гавриленко, Ю.А. Новикова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 1-5.
9. Контроль качества услуг в аудиторских организациях [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 : утв. постановлением Правительства Рос. Федерации, 23 сент. 2002 г., №696 // Министерство финансов РФ : офиц. сайт. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/>.
10. Об утверждении Инструкции об организации и проведении проверок соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями и признании утратившими силу отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 24 мая 2005 г., № 65 : в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 30.12.2008 г. // Бизнес-Инфо : версия 2.0.0.16 [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.