

Таблица 3 - Отчёт о формировании добавленной стоимости (для целей национального счетоводства)

Наименование показателей	Условное обозначение показателей	Значение показателя за отчётный период, тыс. руб.	Значение показателей за предыдущий период, тыс. руб.
Добавленная стоимость, реализованная за отчётный период в процессе текущей деятельности	ДС5	6 603	-
Добавленная стоимость произведённая, но не реализованная на отчётную дату (в себестоимости готовой продукции на складе)	ДС2	520	-
Добавленная стоимость непроизведённая на отчётную дату (в составе себестоимости незавершённого производства)	ДС1	5 740	-
Оплата услуг финансового посредничества	Кр	-	-
Налоги, включаемые в себестоимость продукции	Т	-	-
НДС в выручке от реализации продукции	НДС1	-	-
Прочие налоги в выручке от реализации продукции	Н	-	-
Потребление основного капитала в полной себестоимости реализованной продукции	ПОК3	197	-
Потребление основного капитала в себестоимости готовой продукции на складе	ПОК2	29	-
Потребление основного капитала в себестоимости незавершённого производства	ПОК1	232	-
Прибыль/убыток от реализации	Ф1	833	-
Итого валовая добавленная стоимость (ДС5+ДС2+ДС1-Кр+Т+НДС1+Н+ +ПОК3+ПОК2+ПОК1+Ф1)	ВДС	14 154	-

Примечание – собственная разработка в рамках предлагаемой методики составления отчётности о формировании добавленной стоимости (для целей национального счетоводства) между показателями экономического развития отдельных организаций и национальной экономики в целом.

СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЦИОНАЛЬНОГО АУДИТА

Коротаев С.Л., д.э.н., доцент, директор ЗАО «АудитКонсульт» (г. Минск)
Немеровец А.В., директор ООО «АудитИнком» (г. Минск)

Резюме. Рассматриваются основные результаты аудиторской деятельности в Республике Беларусь за последние 3 года. Определяются проблемы, мешающие дальнейшему развитию национального аудита. Анализируются новшества, предусмотренные проектом Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», а также определяются перспективы развития аудита в Беларуси после введения в действие подготовленного проекта.

Abstract. Primary results of auditor activity in Byelorussia for last 3 years are considered. The problems,

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга, Р.П. Экономическая стратегия России на основе теории прибавочной стоимости / Р.П. Булыга, П.А. Кохно // Проблемы современной экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=1789>. – Дата доступа : 05.01.2011;
2. Панков, Д.А. Учёт по добавленной стоимости : монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : БГАТУ, 2012. – 119 с.

impeding the further progress of national audit are defined. The innovations stipulated by a bill of Byelorussia «About auditor activity» are analyzed, also the perspectives of audit progress in Belarus are defined after the implementation of the prepared project.

Показатели, характеризующих аудиторскую деятельность в Республике Беларусь за 2009-2011 годы по численности auditors, количеству аудиторских организаций и auditors-индивидуальных предпринимателей, а также оказанным ими объемам аудиторских услуг, представлены на рис. 1-4 [1, 2].

Рис. 1. Численность auditors

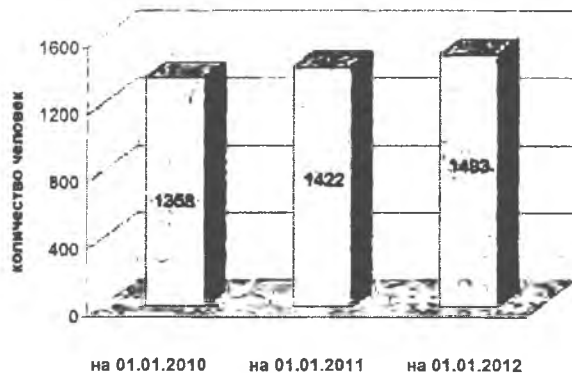


Рис. 2. Численность auditors - индивидуальных предпринимателей

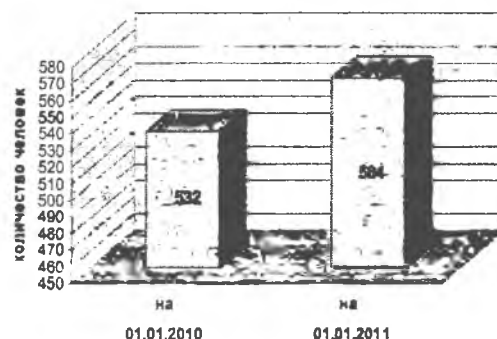


Рис.3 Количество аудиторских организаций

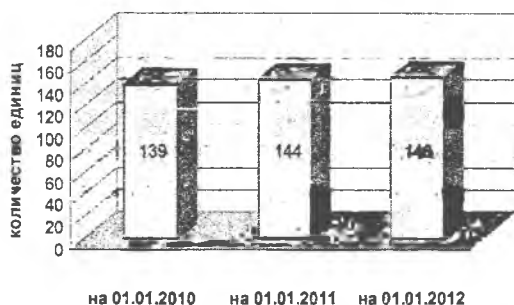
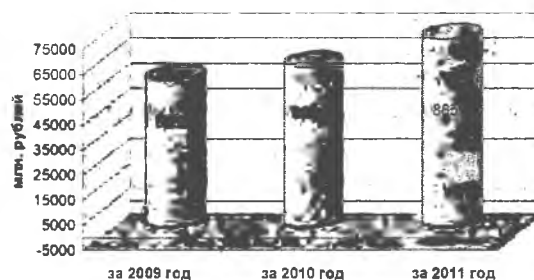


Рис.4. Оказано услуг аудиторскими организациями



Структура оказанных аудиторскими организациями услуг за последние три года представлена на рис. 5 [1, 2].

Рис.5 Структура аудиторских услуг, оказанных аудиторскими организациями



В 2011 году аудит был проведен в 5628 организациях, в 2010 году – в 5617, в 2009 году – в 5269. В 2011 году нарушения в ведении бухгалтерского учета установлены в 3065 организациях (54,4 % от количе-

ства проаудированных организаций). У 2309 предприятий установлены нарушения налогового законодательства, повлекшие недоплату налогов на сумму более 27 млрд. рублей. В 2010 году нарушения в учете были выявлены в 3122 организациях (55,6 % от количества проаудированных организаций), при этом нарушения налогового законодательства, повлекшие недоплату налогов на сумму более 28 млрд. рублей, выявлены у 2257 предприятий. В 2009 году сумма выявленных недоплат составила более 19 млрд. руб.

В целом следует констатировать, что рынок аудиторских услуг в Беларуси уже сложился, и аудиторская деятельность, регулируемая Законом Республики Беларусь № 3373-XII от 08.11.1994 г. «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 22.12.2011 г.) [3], является достаточно эффективной.

Вместе с тем в сфере аудита имеется немало серьезных проблем, в частности:

- демпинг стоимости аудита со стороны целого ряда компаний (расценки за 1 ч/дн. аудита различаются в разы). Демпинг, как правило, обеспечивается за счет 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 составляет чуть более 4 человек) и большое количество аудиторско-предпринимателей (почти 40 % от общего количества аудиторов);
- разрозненность аудиторского сообщества, ориентация на решение локальных задач внутрифирменного характера.

Созданные общественные организации слабы, в них идет борьба за сферы влияния и в силу этого они не способны решать «общеаудиторские» проблемы;

- недостаточно эффективная система внутреннего контроля качества аудиторских проверок и др.

В конце мая парламентом в первом чтении был принят Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» (далее – проект Закона), который, как нам представляется, будет способствовать решению некоторых имеющихся проблем. Вместе с тем проект содержит ряд принципиальных норм, принятие которых может привести к серьезным проблемам в сфере аудиторской деятельности.

Одна из таких норм предусматривает, в частности, 5-кратное увеличение (с 600 тыс. до 3 млн. евро) критерия (показателя) «объем выручки от реализации товаров (выполненных работ, оказанных услуг) за предыдущий отчетный год», превышение которого обуславливает необходимость проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Введение данной нормы, как показывает анализ, уменьшит объемы аудиторских услуг минимум на 40% и, соответственно, приведет к уходу с рынка многих аудиторских организаций и аудиторско-предпринимателей.

Чтобы не быть голословным, выполним нехитрые расчеты.

Как уже отмечалось выше, в 2011 году 146 аудиторскими организациями было проверено 5628 предприятий, а объем оказанных услуг составил 86,6 млрд. руб. В этой сумме, помимо аудиторских проверок, имеются и другие сопутствующие услуги. Поскольку статистики по их структуре нет, воспользуемся данными рейтинга 26 ведущих аудиторских компаний за 2011 г., опубликованного Министерством финансов [4]. На эти компании приходится более 35% объема аудиторских услуг, так что исследуемая нами выборка вполне репрезентативна.

Из выручки в 30,85 млрд. руб., полученной 26 компаниями, 23,39 млрд. или 75,8% приходится на аудиторские проверки. Экстраполируя этот показатель на общий объем выручки всех 146 фирм, получаем, что их выручка от аудиторских проверок в целом по республике составила 65,64 млрд. руб. (86,6 млрд. руб. $\times$ 0,758).

Далее определим, какая часть этой суммы приходится на обязательный аудит. Анализ, проведенных рядом аудиторских компаний, показывает, что обязательный аудит в общем объеме аудиторских проверок составляет у них в настоящее время от 70 до 90%. Таким образом, выручка от обязательного аудита составила в 2011 г. не менее 45,95 млрд. руб. (65,64 млрд. руб. $\times$ 0,7), т.е. более 50 % объемов аудиторских услуг.

По расчетам Министерства финансов в результате принятия нового Закона количество организаций, подлежащих обязательному аудиту, сократится примерно в 5 раз: с 7,1 тыс. до 1,4 тыс. субъектов [5, с. 28]. Надо полагать, что «недостающие» 1,5 тысячи проверявшихся субъектов – клиенты аудиторско-индивидуальных предпринимателей, которые статистические данные о своей деятельности не представляют.

Ожидаемое Минфином пятикратное сокращение количества организаций, подлежащих обязательному аудиту, приведет к соответствующему снижению выручки от его проведения. С учетом приведенных расчетов, если бы в 2011 г. действовал 3-миллионный критерий проведения обязательного ауди-

та, то выручка от его проведения составила бы менее 10 млрд. руб. Таким образом, потери выручки аудиторских организаций в ценах прошлого года составили бы примерно 35 млрд. Br 40% общего объема.

Очевидно, что принятие нового критерия выручки для обязательного аудита приведет к серьезным последствиям. В первую очередь сокращение объема заказов отразится на аудиторах-предпринимателях: к ним вряд ли станут обращаться предприятия с выручкой, превышающей 3 млн. евро (более 30 млрд. руб. в эквиваленте). Предприниматели, потерявшие клиентуру, будут стараться «прибиться» к аудиторским организациям. Однако те, сами потеряв в объемах, вряд ли смогут принять в штат новых сотрудников.

Сокращение рынка заставит не только аудиторов-предпринимателей, но и аудиторов, работающих в аудиторских компаниях, искать свое новое место «под солнцем», скорее всего в качестве бухгалтеров. По нашей оценке, возможные потери аудиторского корпуса могут составить в ближайшие 2-3 года около 500 специалистов.

Представляется, в такой ситуации существенно усилят свое влияние на отечественном рынке международные аудиторские организации и их представители. Они традиционно проверяют банки и крупные предприятия, у которых уже сегодня объем выручки значительно превышает 3 млн. евро. Так что их изменение критериев обязательного аудита не затронет.

Сокращение объемов обязательного аудита означает ослабление внимания к правильности ведения бухгалтерского учета и исчисления налогов, что в условиях проводимой либерализации экономики, сопровождающейся отменой обязательных форм первичной учетной документации, гармонизацией национальной системы учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), с нашей точки зрения, недопустимо.

Изменения в системе бухгалтерского учета и налогообложения, произведенные в последнее время, настолько существенны, что требуют не только их системного осознания работниками бухгалтерских служб, но и технической реализации с использованием соответствующих средств автоматизации. Так, с 1 января текущего года введены новый Типовой план счетов бухгалтерского учета, а также инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, полностью изменившие ранее действовавшую группировку расходов и порядок их учета.

С учетом норм МСФО введены такие новые объекты учета, как отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, инвестиционная недвижимость, изменен порядок учета государственной поддержки, безвозмездной помощи и т.д. До конца 2012 года Министерством финансов Республики Беларусь запланировано принятие еще целого блока принципиально новых инструкций по бухгалтерскому учету, учитывающих принципы МСФО.

Кроме того, значительные изменения предусматриваются новым проектом Закона «О бухгалтерском учете и отчетности», планируемого к введению с 1 января 2013 года. Все это создает значительные сложности в организации и ведении учета, что, без сомнения, приведет на данном переходном этапе к значительным ошибкам в формировании финансовых результатов и, соответственно, к ошибкам в исчислении налогов и неналоговых платежей.

Очевидно, что в такой ситуации значимость аудита, как независимой системы контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна не уменьшаться, а расти.

С учетом норм Директивы Президента Республики Беларусь № 4 от 31.12.2010 г. «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» [6] считаем, что действующий сегодня критерий по объему выручки следует увеличить максимум на 20-30 %.

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 учете, значительное сокращение количества организаций, подпадающих под обязательный аудит, преждевременно.

Не следует сбрасывать со счетов и то обстоятельство, что в связи с девальвацией национальной валюты в 2011 году рост объемов реализации продукции (работ, услуг) субъектов хозяйствования не вырос в такой же пропорции, в какой произошел рост курса доллара США и евро. По сути это означает, что из-под обязательного аудита выводятся и те компании, которые ранее подпадали под предлагаемый сегодня новый критерий валютной выручки.

Кроме того, считаем, что установление в национальном нормативном правовом акте критерия выруч-

ки в иностранной валюте вряд ли является целесообразным и обоснованным.

Наряду с показателем объема выручки, с нашей точки зрения, следует установить и другие критерии для проведения обязательного аудита, поскольку величина выручки компании не всегда характеризует ее отчетную результативность. Считаем, что в качестве такого критерия должен быть определен критерий стоимости активов компаний, как это, например, имеет место в Российской Федерации.

В ст. 8 нового проекта Закона, регламентирующей вопросы деятельности аудиторских организаций, определено, что аудиторская деятельность и профессиональные услуги, которые может осуществлять аудиторская организация, должны выполняться «только с привлечением работников, состоящих в штате данной организации». По нашему мнению, данная норма будет являться сдерживающим фактором для аудиторских организаций, прежде всего в отношении оказания сопутствующих аудиту услуг. В этой связи ее следует исключить.

Вместе с тем считаем необходимым предусмотреть в Законе специальную норму, разрешающую аудиторским организациям привлекать на договорной основе для совместного проведения аудиторских проверок другие аудиторские организации. Введение предлагаемой нормы позволит осуществлять более полную и равномерную загрузку аудиторских организаций, а также выполнять значительные объемы аудиторских услуг в более сжатые сроки.

Еще одно новшество, предусмотренное Законом, увеличение минимальной численности аудиторских организаций с 3 до 5 человек.

По нашему мнению, в условиях планируемого уменьшения объемов обязательного аудита и, соответственно, объемов аудиторских услуг в целом 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 auditors, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех» [7].

Проект Закона «Об аудиторской деятельности» предусматривает также значительное изменение структуры аудиторских услуг. Так, в ст. 8 проекта говорится о том, что «аудиторская организация осуществляет аудиторскую деятельность и оказывает профессиональные услуги». При этом согласно ст. 2 проекта аудиторская деятельность – это «предпринимательская деятельность по оказанию ... аудиторских услуг».

То есть, как мы видим, аудиторские услуги не включают в себя профессиональные услуги. Такой же вывод следует и из статьи 17 проекта Закона, именуемой «Аудиторская деятельность и профессиональные услуги».

Вместе с тем, согласно этой же статье, помимо профессиональных услуг аудиторские организации при осуществлении аудиторской деятельности «оказывают сопутствующие аудиту услуги, установленные законодательством». В этой связи очевидно, что профессиональные услуги отделяются от сопутствующих аудиту услуг, которые относятся к аудиторской деятельности. Однако в чем заключается отличие в этих услугах, пока что непонятно. Если бы в статье 2 проекта было дано определение понятия «аудиторская услуга», то таких бы неясностей не возникало.

Следует отметить, что в Российской Федерации с 01.01.2009 г. под аудиторской деятельностью понимается «деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами», т.е. сопутствующие услуги

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Итоги аудиторской деятельности за 2011 год [Электронный ресурс] / <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/osprok/itogi2011/> Дата доступа: 11.04.2012 г.
2. Итоги аудиторской деятельности за 2010 год [Электронный ресурс] / <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/osprok/itogi2010/> Дата доступа: 07.02.2012 г.
3. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», 08.11.1994 г., № 3373-XII (в ред. от 22.12.2011 г.) / КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
4. Рейтинг аудиторских организаций Республики Беларусь за 2011 г. / <http://www.minfin.gov.by/rmenu/auditing/osprok/reiting2012/> Дата доступа: 20.06.2012 г.
5. Шунько, И.С. Сближение с международными стандартами / И.С. Шунько // Финансы, учет, аудит. – 2012. № 5. С 27-28.
6. Директива Президента Республики Беларусь № 4 от 31.12.2010 г. «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» / Советская Белоруссия, № 1, 04.01.2011.
7. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности», 30.12.2008 г., № 307-ФЗ [Электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru/popular/auditor/> Дата доступа: 13.04.2012 г.

являются частью аудиторской деятельности. Аналогичная трактовка применяется и в Украине (ст. 3 закона Украины «Об аудиторской деятельности»).

Выделение наряду с сопутствующими аудиту услугами профессиональных услуг считаем необоснованным.

В настоящее время в Республике Беларусь осуществляется комплекс системных мер по гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с МСФО. В числе этих мер – установление нормы, в соответствии с которой в формат МСФО должна в обязательном порядке трансформироваться консолидированная отчетность соответствующих коммерческих организаций. Очевидно, что в таких условиях аудиторские организации должны владеть как навыками трансформации отчетности в формат МСФО, так и механизмами проверки правильности такой трансформации и ее аудиторского подтверждения. К сожалению, национальные компании такими знаниями не обладают, что существенно сокращает рынок аудиторских услуг в пользу международных аудиторских компаний.

**ПЕРЕСЧЕТ РАСХОДОВ УЧАСТНИКОВ ПРИ ВЫХОДЕ ИЗ ОБЩЕСТВА,
ОТЧУЖДЕНИИ ДОЛЕЙ (ПАЕВ, АКЦИЙ) И ЛИКВИДАЦИИ ОРГАНИЗАЦИЙ:
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ**

*С.Л. Коротаев, доктор экон. наук,
профессор кафедры «Бухгалтерский учет,
анализ и аудит в отраслях народного хозяйства» БГЭУ*

Аннотация. В статье рассматриваются теоретические и практические аспекты пересчета в привязке к доллару США затрат участников хозяйственных обществ в случае ликвидации обществ, при отчуждении участниками своих долей (паев, акций) или выходе из состава участников обществ.

**RECALCULATION OF THE PARTICIPANTS EXPENSES AT EXIT FROM SOCIETY,
ALIENATION OF SHARES (PARTS, ACTIONS) AND LIQUIDATIONS OF ORGANIZATIONS:
THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS**

S.L. Korotaev, Doctor of Economics, professor of «Accounting, analysis and audit in the sectors of the economy», Belarusian State Economic University

Abstract. In article theoretical and practical aspects of recalculation in a binding to US dollar of expenses of economic societies participants are considered at identification of their taxable income in cases of exit from society, alienation of shares (parts, actions) and liquidation of organization.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь (далее – НК РБ) [1] при исчислении ряда налогов по доходам, получаемым учредителями (участниками) или собственниками коммерческих организаций, должен осуществляться пересчет в доллары США их расходов, соответствующих получаемым доходам.

Такой пересчет предусмотрен в следующих случаях:

- при ликвидации организации;
- при выходе (исключении) участника из состава участников организации;
- при отчуждении участником (учредителем) своей доли (части доли) в уставном фонде организации (паев, акций);
- при получении физическим лицом-учредителем унитарного предприятия (далее – УП), учреждения, крестьянского (фермерского) хозяйства имущества (доли имущества), которое ранее передавалось им такой организации¹.

Пересчету, в частности, подлежат:

- сумма вноса (вклада) участника в уставный фонд хозяйственного общества если вклад (взнос) осуществлялся самим участником);

¹ Далее в целях упрощения речь идет только об учредителях-собственниках УП. – Прим. автора.