



6. Хаблюк О. А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його сутність та необхідність упровадження в Україні / О. А. Хаблюк, С. Р. Яцишин // Економіка і суспільство. – 2017. – № 10. – Режим доступу : [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10\\_ukr/140.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf).
7. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16919>.

**Коротаев С.Л.**

доктор экономических наук, профессор  
директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт»  
г. Минск, Беларусь

### **АУДИТ В БЕЛАРУСИ: ВЫЯВЛЕНИЕ И ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ ДЕМПИНГА**

С введением в действие с 1 января 2014 года нового Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» количество организаций, подлежащих обязательному аудиту, сократилось в несколько раз, что объясняется повышением критерия выручки для обязательного аудита с 600 тыс. евро, который действовал до названной даты, до 5 млн. евро.

Именно такое существенное сужение рынка аудиторских услуг усилило борьбу аудиторских компаний за клиентов, в том числе и путем демпинга.

В борьбе за уменьшившиеся объемы вопросы качества аудита, как показывает практика, отошли на второй план – аудиторские компании и аудиторы – предприниматели любой ценой пытаются заполучить клиента, что обеспечивается прежде всего сокращением трудоемкости работ, формальным проведением аудита по целому ряду обязательных объектов проверки, использованием в ходе проверки неквалифицированного, а потому и более дешевого, персонала.

Анализ рейтинговых показателей работы 28 национальных аудиторских компаний по итогам за 2017 год [1] показывает, что годовой объем выручки от проведения аудита, приходящийся на одного аудитора, колеблется в среднем от 17 тыс. до 222 тыс. белорусских рублей (или в пересчете в доллары США по актуальному курсу – от 8 до 105 тыс. USD). Указанное свидетельствует о более чем 10 – кратной разбежке в стоимости аудиторских услуг. Если из указанного рейтинга исключить первые четыре компании, входящие в международные сети и выполняющие в основном аудит по МСФО, то разбежка в годовой выработке на 1 аудитора будет существенно меньше – от 17 до 105 тыс. белорусских рублей (или от 8 до 49 тыс. USD).

Остановимся на проблеме демпинга, рассмотрев результаты тендера на проведение аудита одного из крупнейших белорусских предприятий.

Заказчиком аудита в качестве одного из основных требований было выдвинуто условие 80-дневной отработки на объекте – именно за столько дней, по мнению заказчика, возможно проведение качественного аудита. Победителем тендера была выбрана компания, заявившая минимальную цену на оказываемую услугу в размере 6,4 тыс. долларов США (USD), т.е. стоимость одного человеко-дня аудита составила 80 USD.

Чтобы оценить обоснованность заявленной стоимости одного человека-дня, мы составили калькуляцию стоимости аудиторских услуг, оказываемых типовой аудиторской компанией, имеющей численность 12 человек, в т.ч. 6 аудиторов.



28 грудня 2018 року, м. Тернопіль

При этом использовали следующие базовые показатели:

- заработная плата аудитора – 700 USD, всего 4,2 тыс. USD (700 x 6 чел.);
- заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) – 3,6 тыс. USD (директор - 900, зам. директора - 700, главный бухгалтер - 500, менеджер - 500, секретарь - 400, водитель - 400);
- арендная плата – 700 USD (50 кв. м x 14 долларов);
- прочие расходы (услуги связи, расходные материалы, амортизация техники, командировочные расходы, оплата коммунальных услуг, информационные услуги (подписка, база данных), повышение квалификации персонала и др.) – 1,5 тыс. USD. (Данный показатель соответствует фактическим затратам реальной аудиторской компании с аналогичной численностью персонала.)

С учетом отчислений в Фонд социальной защиты населения (34 %) и на страхование от несчастных случаев (0,6 %) месячные плановые затраты рассматриваемой аудиторской компании составляют 12,7 тыс. USD, в т.ч. зарплата персонала и начисления на нее – 10,5 тыс. USD, прочие расходы (с учетом арендной платы) – 2,2 тыс. USD.

При 0-й рентабельности и с учетом 5 % налога по упрощенной системе налогообложения (УСН) общие затраты организации составят 13,4 тыс. USD в месяц.

Особое внимание обратим на то обстоятельство, что в стоимости аудиторских услуг заработная плата с начислениями на нее занимает почти 80 %, что свидетельствует о минимальном уровне прочих расходов, учтенных в расчете. Если бы при расчете мы предусмотрели плановый уровень рентабельности, то, естественно, доля зарплаты несколько уменьшилась. В среднем, как показывает анализ, зарплата и начисления на нее составляют в стоимости аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими компаниями Беларуси, от 60 до 70 %.

При среднемесечном плановой отработке аудитора на объектах проведения аудита, равной 17 дн., тариф за 1 чел.-дн. работы аудиторской организации исходя из расчетной месячной величины затрат аудиторской организации, равной 13,4 тыс. USD, составляет около 130 USD (13 400 : (17 x 6)). И все это при нулевой рентабельности и минимальном уровне как прямых, так и условно-постоянных расходов.

Рассчитаем, для оценки уровня демпинга, заработную плату аудиторов компании, выигравшей тендер, исходя из отпускной стоимости аудиторских услуг, равной 80 USD.

При такой стоимости услуг и 17-дневной отработке 6-и аудиторов месячная выручка компании составит чуть более 8000 USD. Уменьшив эту величину на сумму налога по УСН и величину условно-постоянных расходов (составляющую – в соответствии с ранее выполненным расчетом – для организации с численностью 12 человек 7,050 тыс. USD), мы получим ту сумму зарплаты, которая может быть выплачена 6 аудиторам компании – это всего около 530 USD или по 88 долларов на 1 аудитора. Очевидно, что такого быть не может.

Можно предположить, что победитель тендера имеет меньшие расходы на зарплату АУП (отсутствует зам. директора, менеджер или кто-то еще), но это может свидетельствовать лишь о том, что в такой организации ослаблена (или вообще отсутствует) система внутреннего контроля качества, не готовится рабочая документация, не выполняются иные обязательные процедуры, сопровождающие процесс оказания аудиторских услуг, которые, как показывает практика, требуют достаточно существенных трудовых затрат.

Очевидно, что при стоимости аудиторской услуги, равной 80 USD за 1 чел.-дн., победитель тендера никогда не отработает на объекте 80 дней и, соответственно, не обеспечит должное качество аудита. При такой стоимости работ аудит если и будет проводиться, то он будет формальным, без соблюдения необходимых аудиторских процедур, предусмотренных законодательными актами, регуливающими аудиторскую деятельность в Республике Беларусь.



Учитывая изложенное, в целом можно констатировать, что к компаниям, стоимость услуг которых составляет в Беларуси менее 130 USD за 1 чел.-дн. проведения аудита, заказчики должны относиться с осторожностью, учитывая те риски, которые они могут понести впоследствии в результате недобросовестных действий выбранной ими аудиторской компании.

С учетом рассчитанной нами минимальной стоимостью 1 человеко-дня аудита, равной 130 USD, при 17-дневной загрузке и 11 месяцах работы на аудите минимальная годовая выработка на 1 аудитора не должна быть менее 24 тыс. USD или 50 тыс. белорусских рублей. Компании, в которых выработка на 1 аудитора колеблется в пределах 10-20 % от указанных сумм, по сути, работают в «зоне демпинга», а компании, у которых отклонение в меньшую сторону составляет более 20 %, можно со значительной долей вероятности определять как «демпингующие компании».

Как показывает опыт, бороться с демпингом в аудите достаточно проблематично. Обусловлено это, прежде всего, спецификой аудита, для которого характерны такие понятия, как существенность, аудиторская выборка, аудиторские риски, практическое применение которых влияет на трудоемкость проверки, и, соответственно, ее стоимость.

В качестве мер по борьбе с демпингом некоторые специалисты предлагают устанавливать минимальную стоимость проверки, другие – определять нижние границы тарифа на проведение аудита [2], третьи – при определении стоимости проверки основываться на «объективно устанавливаемой» трудоемкости аудита [3, 4]. Не оценивая эффективность предлагаемых мер, отметим, что в Беларуси значительную роль в борьбе с демпингом должно, по нашему мнению, сыграть установление особых условий проведения закупки аудиторских услуг, в частности, отказ от признания минимальной предложенной цены закупки в качестве основополагающего фактора при определении победителя процедуры закупок аудиторских услуг.

В настоящее время Министерством финансов при участии Общественно-консультативного совета по аудиторской деятельности подготовлен и проходит согласование проект постановления Совета Министров Республики Беларусь, устанавливающий единые требования к аудиторским организациям, аудиторам – предпринимателям, являющимся участниками процедуры закупки аудиторских услуг, а также определяющий критерии и способы оценки и сравнения предложений участников процедуры закупки.

В частности, согласно проекту постановления удельный вес критерия «цена предложения» при сравнении предложений участников процедуры закупки аудиторских услуг не должен составлять более 40 процентов, т.е. минимальная цена предложения более не является гарантией для победы в тендере.

Значительную роль при оценке предложений участников процедуры закупки сыграет, по нашему мнению, исключение предложений участников с минимальной и максимальной заявленной стоимостью аудиторских услуг, что, в частности, предусмотрено приложением 2 к проекту постановления.

Исключение из числа участников закупок участников, предложивших минимальную стоимость своих услуг, ограничит возможности для демпинга и, соответственно, будет способствовать повышению качества аудиторских услуг.

Что касается исключения участников с максимальными ценами на свои услуги, которые нередко становятся победителями закупок, то данная мера, по нашему мнению, даст возможность уйти от договорных тендеров, когда заказчиком устанавливаются такие тендерные условия, которым в полной мере удовлетворяет только лоббируемая им организация.

Важная мера по борьбе с демпингом – создание действенной системы внешнего контроля качества оказываемых аудиторских услуг. В настоящее время такой системы в



целом по Республике нет, хотя имеются определенные наработки у Ассоциации аудиторских организаций, объединяющей незначительное количество аудиторских организаций.

В этой связи определенные надежды мы связываем с подготовленными изменениями в Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», который, как мы надеемся, будет принят и начнет действовать в 2019 году.

Согласно новациям в Закон контроль качества аудиторских услуг, призванный освободить рынок аудиторских услуг от недобросовестных аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, не соблюдающих обязательные процедуры аудита, предусмотренные национальным законодательством, возлагается на создаваемую Аудиторскую палату. При этом предполагается, что каждый из участников Аудиторской палаты должен раз в три года проходить внешний контроль качества своей работы, который будет осуществляться (на безвозмездной основе) другими членами палаты. Об эффективности такого контроля сегодня сложно говорить, будущее покажет.

Как быстро Аудиторская палата и ее органы смогут выработать правила внешней оценки качества работы аудиторских организаций и аудиторов – предпринимателей, определяющих, в частности, формы внешней оценки качества, основания, сроки и периодичность ее проведения – от этого в значительной мере будет зависеть результативность осуществляемых мер по борьбе с демпингом.

#### Список использованных источников

1. Рейтинг аудиторских организаций – 2017 // Главный бухгалтер. – 2018. - № 12, / <https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/reiting-auditorskikh-organizatsii-2017>.
2. АПР предлагает свои методы борьбы с демпингом в аудите [Электронный ресурс] / <http://gaar.ru/news/136239/>. Аудит сегодня. - Дата публикации 26 августа 2013 г.
3. Гавриленко А.А. Выбор пути: демпинг или антидемпинг / А.А. Гавриленко, Д.А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С. 220-225.
4. Гавриленко А. Комментарий (Определение и согласование трудоемкости аудита) / А. Гавриленко // Главный бухгалтер. - 2011. - № 7. – С. 76-79.

**Костирко Р.О.**

доктор економічних наук, професор

**Коломійчук О.В.**

студентка

ДВНЗ «Університет банківської справи» Інститут банківських технологій та бізнесу  
м.Київ, Україна

### **ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ**

Постановка проблеми: власний капітал – основа здійснення господарської діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки неефективне управління власним капіталом може призвести до збитків та як наслідок до банкрутства підприємства. Тому контроль як невід’ємна складова процесу управління є важливим елементом збереження та примноження власного капіталу, а відтак і покращення фінансового стану як окремих суб’єктів господарювання так і держави в цілому.

Дослідженням питань організації та методики здійснення контролю займалися такі українські вчені як Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, М.Т. Білуха, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.В. Мурашко, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелеев, Л.О. Сухарева, М.Г.