

# ИЗМЕНЕНИЯ НА ПРАВОВОМ ПОЛЕ АУДИТА

**ТАТЬЯНА РЫБАК,**

начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина

**ЕЛЕНА КАСПЕРОВИЧ,**

начальник отдела методологии аудита Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина

**С 1 января 2014 года вступает в силу новый Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон). В нем предусмотрен ряд механизмов, направленных на повышение качества аудиторских услуг, обеспечение стабильности работы аудиторского рынка, а также на защиту прав и интересов пользователей аудиторских услуг.**

**П**редметом регулирования Закона являются отношения, возникающие в процессе аудиторской деятельности. Понятие аудиторской деятельности расширено в сравнении с действующим законом и включает не только проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и оказание **иных аудиторских услуг, перечень и порядок оказания которых устанавливаются национальными правилами аудиторской деятельности.**

Аудиторские услуги включают в себя:

- проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- осуществление обзоров финансовой информации;
- выполнение специальных аудиторских заданий;
- оказание сопутствующих аудиту услуг.

Данный перечень аудиторских услуг будет закреплён в национальных правилах аудиторской деятельности.

Понятие аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности определено как аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями (далее – МСФО) или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности.

В определении аудита сделан акцент на то, что аудит представляет собой не проверку финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица с целью выявления всех возможных нарушений, а **независимую оценку** бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью выражения мнения о ее достоверности, которая позволит пользователям на основании этой отчетности делать правильные выводы о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях финансового положения аудируемого лица, а также принимать обоснованные экономические решения, базирующиеся на этих выводах.

Кроме того, в соответствии с Законом предметом аудита достоверности отчетности может являться не только бухгалтерская (финансовая) отчетность, составленная в соответствии с требованиями национального законодательства, но и отчетность, составленная в соответствии с МСФО, национальными стандартами или правилами ведения учета и составления отчетности других государств.

Помимо аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторские организации, аудиторы – индивидуальные предприниматели могут проводить аудит иной финансовой информации аудируемых лиц по так называемым специальным аудиторским заданиям. Их перечень в Законе не приводится, поскольку отдельные задания устанавливаются законодательством Республики Беларусь,

регулирующим иные сферы экономических отношений, а некоторые могут выполняться по требованиям пользователей в целях удовлетворения их информационных потребностей.

Проведение обзоров финансовой информации – новая услуга для белорусских аудиторов. В настоящий момент разрабатываются национальные правила аудиторской деятельности, посвященные вопросам, связанным с проведением обзоров.

Следует обратить внимание на сопутствующие аудиту услуги. К ним будут относиться услуги по компиляции финансовой информации и выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации. Аналогичная классификация предусмотрена в Международных стандартах аудита.

Аудиторская деятельность является исключительным видом деятельности, поэтому аудиторским организациям и аудиторам – индивидуальным предпринимателям запрещается осуществлять иные виды предпринимательской деятельности, кроме оказания **профессиональных услуг** по перечню, приведенному в статье 16 Закона. Эти услуги не относятся непосредственно к аудиторской деятельности и не являются аудиторскими.

### ПРИНЦИПЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Впервые в Законе определены основные **принципы** осуществления аудиторской деятельности, а именно: независимость, конфиденциальность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение.

По своей сути данные принципы являются этическими, ими должен руководствоваться аудитор при выполнении своих профессиональных обязанностей. Более полное раскрытие применяемых в аудите принципов содержится в Правилах аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утвержденных постановлением Минфина от 19.12.2007 № 189, в основу которых положен Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров.

Отдельным вопросам соблюдения принципов независимости и конфиденциальности в Законе уделено особое внимание. Статья 21 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, аудиторов» дополнена нормой, запрещающей оказывать аудиторские услуги в отношении аудируемых лиц,

являющихся страховыми организациями, с которыми у аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя заключены договоры страхования ответственности за нарушение договора оказания аудиторских услуг или ответственности за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности.

В статье 22 «Обеспечение конфиденциальности в аудиторской деятельности» Закона приведен перечень субъектов, которым в случаях и порядке, предусмотренных законодательством, аудиторская организация, аудитор – индивидуальный предприниматель обязаны предоставить имеющуюся у них информацию о деятельности аудируемого лица, заказчика аудиторских услуг, а также документы и сведения, получаемые или составляемые в ходе оказания аудиторских услуг.

### ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТОРАМ

Аудитором признается физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора, выданный Министерством финансов. При этом в Законе изменились требования, предъявляемые к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора. Для того чтобы претендент был допущен к сдаче квалификационного экзамена, ему необходимо иметь высшее экономическое и (или) юридическое образование, стаж работы по специальности, соответствующей экономическому и (или) юридическому образованию, не менее трех лет. При этом претендент не должен иметь непогашенную или неснятую судимость за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности или иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий. Кроме того, претендент не должен состоять на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством, алкоголизмом, наркоманией.

Лица, не прошедшие аттестацию, будут допускаться к ее повторному прохождению только по истечении шести месяцев со дня принятия Министерством финансов решения об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора.

Кроме того, квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован по следующим основаниям:

- установление факта оказания аудиторских услуг аудитором, находящимся на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), алкоголизмом, наркоманией, токсикоманией либо имеющим непогашенную или неснятую судимость за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности, а также за совершение иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий;

- несоблюдение принципов независимости и конфиденциальности;

- невыполнение требования (предписания) об устранении нарушений, установленных при проверке соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами – индивидуальными предпринимателями, аудиторами законодательства Республики Беларусь об аудиторской деятельности. По данному основанию квалификационный аттестат аудитора будет аннулироваться у руководителей аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей.

Закон устанавливает обязанность аудиторов, начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата, не реже одного раза в два года подтверждать свою квалификацию. Нарушение данного требования будет являться основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

Законом установлен ряд новых требований к аудиторам при осуществлении ими аудиторской деятельности. Так, в статье 6 определено, что аудитор может оказывать аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) **или** в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя. Данное ограничение нацелено на повышение статуса аудиторов – индивидуальных предпринимателей. Аудитор, принявший решение осуществлять деятельность самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, несет ответственность перед своими клиентами за качество предоставляемых услуг. Поэтому его деятельность должна быть максимально направлена на добросовестное и качественное выполнение принятых обязательств. Одновременная работа в аудиторской фирме, когда аудитор должен подчиняться трудовому распорядку компании, выполнять вну-

трифирменные требования и решать поставленные руководством задачи, не будет способствовать обеспечению должного качества аудиторских услуг.

Статьей 6 Закона установлено, что аудитор сможет осуществлять аудиторскую деятельность в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя только при условии, что он **не менее двух лет оказывал аудиторские услуги** в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя).

Законом установлен ряд новых требований к аудиторским организациям (статья 7). Одним из них является обязательное наличие в штате **не менее пяти аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы**. При этом под основным местом работы в Законе понимается работа у нанимателя, которому в соответствии с законодательством Республики Беларусь предоставлено право заключения и прекращения трудового договора (контракта) и у которого ведется трудовая книжка работника.

Увеличение численности штатных аудиторов в аудиторских организациях с трех до пяти человек обусловлено необходимостью повышения качества оказываемых аудиторских услуг. Укрупнение аудиторских организаций будет способствовать созданию эффективно функционирующей системы внутреннего контроля качества в каждой аудиторской организации.

Поскольку Закон вступает в силу с 1 января 2014 года, аудиторским организациям необходимо предпринять соответствующие меры по укомплектованию штата специалистов до этой даты.

В Законе предусмотрена норма, устанавливающая, что аудиторские организации могут оказывать аудиторские и профессиональные услуги **только с привлечением работников, состоящих в штате этой организации**. До отмены лицензирования аудиторской деятельности данная норма являлась лицензионным требованием. Включение ее в Закон было продиктовано объективной необходимостью. Ограничение на привлечение аудиторов для выполнения отдельных работ по договорам возмездного оказания услуг уменьшит «перетекание» заказчиков от аудиторских организаций к аудиторам – индивидуальным предпринимателям, будет способствовать усилению контроля руководства аудиторской организации за работой спе-

циалистов и, соответственно, повышению качества оказываемых услуг.

Законом также установлено **требование к руководителю аудиторской организации**, аналогичное требованию для аудитора – индивидуально-предпринимателя. Руководителем аудиторской организации может быть назначен аудитор, который не менее двух лет оказывал аудиторские услуги в качестве работника аудиторской организации (работника аудитора – индивидуального предпринимателя) и (или) в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя.

Следует отметить, что требование о наличии двухлетнего стажа оказания аудиторских услуг будет предъявляться только к руководителям аудиторских организаций, назначаемых на эту должность после 1 января 2014 года, и аудиторами – индивидуальным предпринимателям, которые начнут аудиторскую деятельность после 1 января 2014 года.

#### ОБЯЗАННОСТЬ АУДИТОРОВ И ЗАКАЗЧИКОВ

Значительные изменения претерпели отдельные статьи Закона в отношении прав, обязанностей и ответственности аудиторских организаций (аудиторов – индивидуальных предпринимателей), аудируемых лиц (заказчиков аудиторских услуг). Так, в целях повышения качества оказываемых аудиторских услуг статья 10 Закона дополнена нормами, обязывающими аудиторские организации (аудиторов – индивидуальных предпринимателей) осуществлять внутренний контроль качества работы аудиторов, обеспечивать соблюдение принципов независимости, конфиденциальности, профессиональной компетентности и профессионального поведения. Также Законом установлена обязанность аудиторских организаций (аудиторов – индивидуальных предпринимателей) сообщать собственнику имущества (учредителям, участникам) аудируемого лица по итогам проведенного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства Республики Беларусь, в результате которого причинен либо может быть причинен ущерб физическому, юридическому лицу или государству в размере, **превышающем 1000 базовых величин на дату обнаружения нарушения законодательства Республики Беларусь**; обеспечивать сохранность документов, составленных аудиторской организацией (аудитором – индивидуальным пред-

принимателем), в том числе в электронном виде, в ходе оказания аудиторских услуг, **в течение не менее пяти лет** с даты завершения оказания аудиторских услуг по договору (если иное не установлено законодательством).

Кроме того, Закон обязывает аудиторские организации (аудиторов – индивидуальных предпринимателей) возмещать в порядке, установленном законодательством, причиненные убытки в случае невыполнения или ненадлежащего выполнения обязательств, предусмотренных договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае виновного неисполнения обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг, включая случаи последующего выявления контролирующими (надзорными) органами нарушений финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не выявленных в ходе оказания аудиторских услуг. При этом установление ответственности за виновное неисполнение обязанности по качественному оказанию аудиторских услуг является существенным условием договора оказания аудиторских услуг.

Необходимо также отметить, что **договор оказания аудиторских услуг** теперь будет заключаться **только на аудиторские услуги**. Профессиональные услуги предоставляются на основании договора, заключенного в соответствии с требованиями законодательства, регулирующего оказание таких услуг.

Закон дополнен и рядом норм в части **обязанностей аудируемых лиц** (заказчиков аудиторских услуг) и обязывает их, помимо ранее установленных требований при заключении договора оказания аудиторских услуг, предоставлять аудиторской организации (аудитору – индивидуальному предпринимателю) информацию, необходимую для оценки объема работ по данному договору, а также предоставлять все необходимые документы, информацию и разъяснения по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг; не предпринимать действий, направленных на сокрытие (ограничение доступа) информации, запрашиваемой аудиторской организацией (аудитором – индивидуальным предпринимателем), при этом наличие в ней сведений, составляющих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в ее предоставлении; направлять по требованию аудиторской организации (аудитора – индивидуального предпринимателя) письменные запросы от своего имени в



адрес третьих лиц для получения необходимой информации.

### ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ

Отличительной чертой нового Закона является установление требований не только в отношении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, но и в отношении обязательного аудита отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

Закон содержит перечень субъектов хозяйствования, подлежащих ежегодному обязательному аудиту годовой **индивидуальной и консолидированной** (в случае ее составления) бухгалтерской (финансовой) отчетности (статья 17). В него включены организации, финансовая информация о деятельности которых представляет интерес для широкого круга пользователей. В частности, ОАО, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации, резиденты Парка высоких технологий, профессиональные участники рынка ценных бумаг, организации с объемом выручки от реализации за предыдущий отчетный год в эквиваленте более **5 млн. EUR** по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленному Нацбанком на 31 декабря предыдущего отчетного года.

При определении количественного критерия в 5 млн. EUR были приняты во внимание данные статистической отчетности о показателях деятельности организаций республики, международная практика, рекомендации Всемирного банка и МВФ по программе оценки финансового сектора в Беларуси. Установление порогового значения на уровне 5 млн. EUR позволяет сократить количество организаций, подлежащих обязательному аудиту, в основном за счет субъектов малого и среднего бизнеса. Индивидуальные предприниматели, независимо от объема выручки, также не будут подлежать обязательному аудиту. Вместе с тем, организации и индивидуальные предприниматели при необходимости могут провести аудит по собственной инициативе.

В отношении обязательного аудита следует сделать акцент на том, что отдельными законодательными актами к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности приравнен аудит данных книги учета доходов и расходов субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения. Следовательно, организации, применяю-

щие «упрощенку» и попадающие под обязательный аудит в соответствии с требованиями Закона, проводят аудит данных книги учета доходов и расходов организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Требования статьи 17 Закона, регулирующей вопросы обязательного аудита, будут применяться уже в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной за 2013 год. В этой связи проведение обязательного аудита такой отчетности будет необходимо в случае достижения организацией **по итогам 2012 года** показателя выручки в 5 млн. EUR.

В качестве критерия для определения необходимости проведения обязательного аудита используется выручка от реализации, отраженная в бухгалтерском учете организации на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, **проводится только аудиторскими организациями**. К ним Законом установлен ряд дополнительных требований, а именно: наличие на сайте аудиторской организации в глобальной компьютерной сети Интернет информации о ее деятельности; наличие в штате аудиторской организации не менее двух аудиторов, имеющих специальную подготовку в области МСФО.

Раскрытие информации о своей деятельности и размещение ее в свободном доступе является общеустановленным требованием к транспарентности деятельности аудиторских организаций, проводящих аудит общественно значимых организаций.

Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности должен быть проведен **не позднее 30 июня** года, следующего за отчетным. При этом **не позднее 1 июля** аудлируемое лицо обязано уведомить налоговые органы по месту постановки на учет о факте проведения аудита.

По результатам обязательного аудита аудлируемые лица обязаны устранить выявленные нарушения и внести соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, налоговые декларации (расчеты) **в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения**.