

Коротаев С.Л., Немеровец А.В.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА В БЕЛАРУСИ: ДЕМПИНГ

Исследуются проблемы, связанные с демпингом в аудите. В частности, обосновывается минимальный уровень цен за 1 человеко-день оказания аудиторских услуг в Беларуси, который позволяет выявить недобросовестные аудиторские компании, работающие на рынке аудита. Предлагаются конкретные меры по предупреждению демпинга в аудите.

Ключевые слова: аудиторская организация, аудит, демпинг, трудоемкость, тендер, рейтинг, конкуренция, контроль качества аудита.

Введение. Одна из основных проблем в аудите – демпинг стоимости аудиторских услуг, практикуемый некоторыми аудиторскими компаниями. Как показывает анализ, в Беларуси стоимость услуг демпингующих организаций нередко в 1,5-2 раза ниже, чем у их коллег по аудиторской деятельности, что вызывает законные сомнения в части обоснованности таких низких цен.

Проблема демпинга в аудите характерна не только для Беларуси, но и для других стран постсоветского пространства. В этой связи учёными, специалистами в сфере аудита [1, 2, 4, 9] ведется активный поиск путей противодействия демпингу, что обуславливает актуальность рассматриваемой проблемы и её значимость для повышения эффективности аудиторской деятельности.

Цель статьи – определение мер по предупреждению демпинга в аудите, выработка критериев выбора аудиторских компаний заказчиками аудиторских услуг.

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

Оценка минимальной стоимости аудита

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 60 млн руб., т.е. стоимость одного человеко-дня аудита составила 750 тыс. руб. или 80 долларов США¹ (USD).

© **Коротаев Сергей Леонидович**, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт», г. Минск, Беларусь, e-mail: korotaevbel@gmail.com

Немеровец Андрей Викторович, директор аудиторской компании ООО «АудитИнком», соискатель, г. Минск, Беларусь, e-mail: nemerovec@tut.by

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

При этом используем следующие базовые показатели, актуальные на момент расчета:

- заработная плата аудитора – 7 млн руб., всего 42 млн руб. (7,0 x 6 чел.);

- средняя заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) – 5,6 млн руб. (директор, зам. директора, главный бухгалтер, менеджер, секретарь, водитель), всего 33,6 млн руб. (5,6 x 6 чел.);

- арендная плата за 3 комнаты, занимаемые аудиторской компанией (15, 15 и 20 кв. м) – 9,45 млн руб. (50 кв. м x 15 евро x 12 600 руб./евро);

- прочие расходы (услуги связи, расходные материалы, амортизация техники, командировочные расходы, оплата коммунальных услуг, информационные услуги (подписка, база данных), повышение квалификации персонала и др.) – 11,75 млн руб. (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 123 млн руб., в т.ч. зарплата персонала и начисления на нее – 101,8 млн руб., прочие расходы (с учётом арендной платы) – 21,2 млн руб.

При 0-й рентабельности и с учётом 5 % налога по упрощённой системе налогообложения (УСН) общие затраты организации составят 129,5 млн руб. в месяц.

Особое внимание обратим на то обстоятельство, что в стоимости аудиторских услуг заработная плата с начислениями на нее занимает 83 %, что свидетельствует о минимальном уровне прочих расходов, учтённых в расчёте. Если бы при расчёте мы предусмотрели плановый уровень рентабельности, то, естественно, доля зарплаты несколько уменьшилась. В среднем, как показывает анализ, зарплата и начисления на нее составляет в стоимости аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими компаниями Беларуси, от 60 до 70 %.

¹ Использован курс доллара США на момент проведения тендера: 1 доллар США = 9375 белорусских рублей.

При среднемесячной 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 129,5 млн руб., составляет 1,27 млн р. у. ($129,5 : 17 \times 6$) или в среднем 136 USD.

И все это при нулевой рентабельности и минимальном уровне как прямых, так и условно-постоянных расходов. Очевидно, что зарплата аудитора, равная 7 млн руб. или 746 USD, – это немного для специалиста, как правило, бывшего главного бухгалтера, имеющего аттестат аудитора, раз в два года подтверждающего свою квалификацию и аудирующего финансовую отчетность субъектов хозяйствования, занимающихся различными видами хозяйственной деятельности.

Рассчитаем далее заработную плату аудиторов компании, выигравшей тендер, исходя из отпускной стоимости аудиторских услуг, равной 80 USD.

При такой стоимости услуг и 17-дневной отработке 6 аудиторов месячная выручка компании составит 8160 USD ($80 \times 17 \times 6$) или в пересчете в белорусские рубли – 76 млн руб.

Уменьшив эту величину на сумму налога по УСН (3,8 млн руб.) и величину условно-постоянных расходов, составляющую в соответствии с ранее выполненным расчетом для организации с численностью 12 человек 66,4 млн руб. (45,2 - зарплата АУП с начислениями на нее; 9,45 млн. руб. – аренда; 11,75 млн. руб. – прочие условно-постоянные расходы), мы получим ту сумму зарплаты, которая может быть выплачена 6 аудиторами компании – это всего 4,3 млн руб. ($(76 - 3,8 - 66,4) : 1,346$) или около 460 USD (по 77 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, требует достаточно существенных 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.

И заказчики аудита должны это понимать – не все хорошо, что дешево. Во всяком случае, к компаниям, стоимость услуг которых составляет в Беларуси менее 130 USD за 1 чел.-дн. проведения аудита, заказчики должны относиться с недовери-

ем, учитывая те риски, которые они могут понести впоследствии в результате недобросовестных действий аудиторской компании, которую они выбрали для проведения аудита¹.

Хотя на практике нередки случаи, когда при выборе исполнителя заказчик больше думает о получении заключения о прохождении аудита, причем за минимально возможную цену, а не о его качественном выполнении.

Такая ситуация характерна, в основном, для случаев, когда аудит является обязательным. В этой связи следует отметить, что в Беларуси до 2014 года обязательному аудиту подлежали организации, чей годовой объём выручки превышал 600 тыс. евро. С введением в действие с 1 января 2014 года нового Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» [3] количество организаций, подлежащих обязательному аудиту, сократилось более чем в 6 раз, что обусловлено повышением критерия выручки для обязательного аудита до 3 млн евро.

Сокращение объёмов обязательного аудита привело к сужению рынка аудиторских услуг и, соответственно, усилило борьбу аудиторских компаний за клиентов, в том числе и путем демпинга. В таких условиях значимость мер по предупреждению демпинга существенно возрастает.

Меры по предупреждению демпинга в аудите

Как уже отмечалось, что демпинг стоимости аудиторских услуг характерен не только для Беларуси, но и для других стран бывшего СССР.

Именно поэтому добросовестные участники аудиторской деятельности разных стран пытаются найти действенные антидемпинговые рычаги.

Вместе с тем, как показывает анализ, 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, третьи – при определении стоимости проверки основываться на трудоемкости аудита, определенной при помощи понятной всем методологии [4, 5].

В частности, российскими специалистами предлагаются следующие меры по предупреждению демпинга [6]:

- обеспечить со стороны общественных организаций аудиторов контроль цен на аудиторские

¹ Указанный нами уровень применим исключительно для Беларуси. Очевидно, что в более развитых странах этот уровень существенно выше. Российские специалисты, например, считают, что качественные аудиторские услуги возможны при цене не ниже 1000 рублей в час (около 230 USD за 1 чел.-дн. по курсу на конец августа 2014 г.) [1]. При этом в Москве минимальная отпускная стоимость услуг, равная их себестоимости, определяется на уровне 1500-2000 рублей в час (340-450 USD за 1 чел.-дн.) [2].

услуги. В случае, если стоимость услуги опускается против средней стоимости в 2 раза и более, осуществлять внеочередной контроль качества аудиторских проверок, проводимых организациями, предложившими столь низкие цены;

- проводить внеочередной внешний контроль качества оказываемых аудиторских услуг в отношении тех организаций, у которых стоимость годового аудита, приходящегося на 1 клиента, составляет менее 50000 российских рублей (около 1600 USD по курсу на конец августа 2014 г.). В этих целях предлагается внести в отчетность аудиторских организаций данные о средней стоимости по одному клиенту.

Перечисленные выше предложения представляют определённый интерес, но они основываются в большей мере на том, что в России активно действуют саморегулируемые аудиторские объединения (СРО), на которые и можно было бы возложить выполнение предлагаемых мер контроля.

Что касается Беларуси, то данные предложения неприемлемы в силу того, что внешний контроль качества аудиторских услуг общественными объединениями аудиторов (в стране только 2 таких объединения) не осуществляется.

Установление нижней границы тарифа на проведение аудита также вызывает определённые сомнения.

Во-первых, тарифы на услуги аудиторской организации существенно отличаются от тарифов на услуги аудиторов-предпринимателей. У последних существенно меньше затраты, что и позволяет им применять более низкие тарифы.

Во-вторых, применение тарифа в любом случае следует увязывать с трудоёмкостью работ, связанных с проведением аудита. Это обусловлено тем, что на одинаковую стоимость аудиторской проверки компания с более высоким тарифом может выйти только за счёт уменьшения трудоёмкости, что, без сомнения, приведет к снижению качества аудиторских услуг.

И, наконец, что касается антидемпинга через установление «правильной» трудоёмкости аудита. Данная мера, как нам представляется, ориентирована в большей мере на заказчика аудита и позволяет при определении того или иного уровня существенности во взаимосвязи с финансовыми возможностями заказчика определить общую трудоёмкость аудита и примерную стоимость его проведения, на которую этот заказчик будет ориентироваться при отборе претендентов на проведение аудита. Данный подход достаточно прогрессивен. Более того он обеспечивается соответствующим программным продуктом, рекомендуемым Министерством финансов Республики Беларусь [7]. Вместе с тем, с нашей точки зрения, он не решает проблемы демпинга через установление более низкого (демпингового) тарифа. Кроме того, как нам представляется, трудоёмкость аудита должна в конечном итоге определяться не заказчиком аудита, а исполнителем.

Полагаем, что при выборе исполнителей аудиторских услуг больший эффект в части антидемпинга обеспечит подход, при котором заказчики

аудита будут отбрасывать предложения претендентов с минимальной оценочной стоимостью выполнения таких услуг.

Одновременно было бы целесообразно, чтобы при выборе аудиторской компании отбрасывались бы и самые высокие ценовые предложения. Это дало бы возможность уйти от договорных тендеров, когда победителем определяется аудиторская компания с максимальной ценой, что обеспечивается путём установления заказчиком таких тендерных условий, которые в полной мере удовлетворяют только та компания, которую лоббирует заказчик. Как показывает практика, в качестве таких специфических условий нередко устанавливаются следующие: сумма страхового покрытия по договору страхования профессиональной ответственности; время работы на рынке аудита; количество аудиторов, имеющих специальную подготовку в области МСФО и т.д.

Предложения по снятию с тендера минимальных и максимальных ценовых предложений уже озвучивались несколько лет назад и, более того, Министерство финансов Республики Беларусь рекомендовало их к применению при проведении конкурсов на оказание аудиторских услуг, однако практического воплощения, к сожалению, оно не получило.

Считаем, что в целях предупреждения случаев недобросовестной конкуренции было бы целесообразно разработать и на уровне Министерства финансов утвердить правила проведения тендеров на оказание аудиторских услуг, которые бы однозначно регламентировали необходимость снятия с рассмотрения при проведении тендера минимальных и максимальных ценовых предложений.

Критерии, которые следует учитывать при выборе аудитора

Субъекты хозяйствования, осуществляющие выбор аудиторской компании, кроме ценового фактора должны, с нашей точки зрения, учитывать и иные, не менее значимые, чем цена, аспекты (критерии).

Одним из таких критериев может являться рейтинг аудиторской компании на рынке аудиторских услуг.

В Беларуси, например, такой рейтинг ежегодно формируется Главным управлением регулирования бухгалтерского учёта, отчётности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь совместно с редакцией журнала «Финансы, учет, аудит» [8]. Основным показателем такого рейтинга является показатель «объём выручки от оказания аудиторских услуг, в т.ч. от проведения аудита» (чем больше объём, тем выше рейтинг). При этом в рейтинговой таблице приводятся показатели, которые позволяют судить об эффективности работы той или иной аудиторской компании:

- количество клиентов, которым оказаны аудиторские услуги, в т.ч. проведён аудит;
- объём выручки от проведения аудита, приходящийся на одного аудитора.

Анализ рейтинговых показателей работы 30 национальных аудиторских компаний по итогам за

2013 год показывает, что объём выручки от проведения аудита на одного аудитора колеблется в среднем от 200 млн. до 876 млн. руб. Указанное свидетельствует о более чем 4-кратной разбежке в стоимости аудиторских услуг. При этом следует обратить внимание на среднюю стоимость аудиторской проверки. Так, например, компания, занимающая в рейтинге первое место, имеет среднюю стоимость одной проверки (всего 34 проверки) в размере 335 млн. руб. (около 30 тыс. USD по курсу на конец ноября 2014 г.).

В свою очередь, в результате большого количества аудиторских проверок компания, занимающая 4 рейтинговое место, имеет среднюю стоимость одной проверки, равную 21,3 млн. руб. (около 2 тыс. USD), компании, занимающие 5-е и 6-е места – 18,9 млн руб. (1700 USD).

При этом согласно выполненным расчетам, без учета объемов компаний, занимающих 4, 5 и 6 места, средняя стоимость одной проверки у компаний, входящих в первую рейтинговую 10-ку, составляет около 50 млн руб., что свидетельствует с большой степенью вероятности о демпинге со стороны исключённых из расчета компаний.

Обратим внимание, что сделанный вывод о демпинге со стороны участников рейтинга, имеющих низкую стоимость проверок, подтверждается и выводами российских специалистов о необходимости внеочередного внешнего контроля качества оказываемых аудиторских услуг в отношении тех организаций, у которых стоимость годового аудита, приходящегося на 1 клиента, составляет менее 1600 USD.

При этом отмечается, что низкая стоимость аудита характерна для формальных аудиторских заключений [9], и именно с такой практикой следует бороться в первую очередь.

Кроме рейтинга заказчика аудиторских услуг, в частности аудиторских проверок, при выборе исполнителя должны, с нашей точки зрения, учитывать следующие критерии:

- имеющиеся у аудиторской организации отзывы клиентов, свидетельствующие о высоком качестве выполненных аудиторской организацией аудиторских услуг;
- опыт и историю работы аудиторской организации;
- положительный опыт защиты интересов клиентов в судах, по результатам проверок контрольных органов и т.п.;
- численность аудиторской организации и стабильность ее кадрового состава;
- заявленную квалификацию аудиторов, стаж и опыт их работы, в том числе в данной аудиторской организации;
- стабильное финансовое состояние аудиторской организации;
- наличие бизнес-технологий (бизнес-процессов) проведения аудиторских проверок (наличие системы внутреннего контроля, регламентация процессов проверки, консультационное сопровождение клиента в ходе проверки и т.д.);
- предпочтения, предоставляемые аудиторской организацией в случае выбора ее в качестве

исполнителя (бесплатное консультирование клиента в течение определенного периода по вопросам учёта и налогообложения; предоставление возможности бесплатного участия в семинарах, проводимых аудиторской организацией; обеспечение клиента информацией о типичных ошибках, выявляемых аудиторской организацией в ходе аудиторских проверок и т.п.);

- наличие страхового полиса добровольного страхования профессиональной ответственности аудиторов.

Названные нами критерии в значительной степени коррелируют с основными критериями, выделяемыми другими специалистами в сфере аудита [1, 2].

Комплексный учёт этих критериев позволяет заказчику выбрать ту аудиторскую компанию, работа с которой обеспечит достижение приемлемого показателя «цена-качество».

Выводы и перспективы дальнейших исследований

1. Демпинг стоимости аудиторских услуг, в частности, аудита, - одна из основных проблем, связанных с осуществлением аудиторской деятельности.

Как правило, демпинг ведет к недобросовестной конкуренции между аудиторскими компаниями и увеличению риска для организаций, которые воспользовались услугами демпингующей аудиторской компании.

2. В качестве основных мер по борьбе с демпингом в аудите могут применяться следующие меры:

- установление минимальной стоимости аудиторской проверки;
- установление минимальной стоимости 1 чел.-дн. проведения аудита организации;
- установление единых подходов к определению трудоемкости аудита конкретной организации, заказывающей его проведение.

Обозначенные выше меры возможны, с нашей точки зрения, только с участием общественных аудиторских объединений, которые бы осуществляли внешний контроль качества работы аудиторских организаций, допускающих значительные отклонения от установленных стоимостных и трудовых параметров.

3. Эффективной мерой по борьбе с демпингом при проведении тендеров является отклонение заказчиками аудита минимальных и максимальных ценовых предложений, поступивших от участников тендера.

4. При выборе аудиторской компании заказчику аудита кроме ценового критерия следует также учитывать дополнительные критерии, характеризующие деятельность той или иной аудиторской организации: опыт работы и численность организации, заявленную квалификацию ее специалистов, отзывы клиентов о качестве выполненных проверок, бизнес-технологии (бизнес-процессы), применяемые аудиторской организацией, ее финансовое состояние, предоставляемые аудиторской организацией дополнительные предпочтения и т.д.

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бойков В.М. Развитие рынка аудита на основе взаимодействия СРО аудиторов [Электронный ресурс] . – Режим доступа: <http://sroapr.ru/docs/2013/boykov180713.pdf>. Дата доступа 18.07.2013 г.
2. Долгополов В. Влияние кризиса на рынок аудиторских услуг [Электронный ресурс] . – Режим доступа: <http://www.e-xecutive.ru/knowledge/announcement/1299568/>.
3. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», 12.08.2013 г., № 56-3 [Электронный ресурс]. – Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Гавриленко А.А. Выбор пути: демпинг или антидемпинг / А.А. Гавриленко, Д.А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С. 220–225.
5. Гавриленко А. Комментарий (Определение и согласование трудоемкости аудита) / А. Гавриленко // Главный бухгалтер. – 2011. – № 7. – С. 76–79.
6. АПР предлагает свои методы борьбы с демпингом в аудите [Электронный ресурс] . – Режим доступа: <http://gaar.ru/news/136239/>. Аудит сегодня. – Дата публикации 26 августа 2013 г.
7. Письмо Министерства финансов Республики Беларусь от 06.01.2011 № 15-2-11/4 «О заключении договоров на аудит достоверности бухгалтерской отчетности» [Электронный ресурс].– Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Показатели рынка аудиторских услуг: рейтинг аудиторских организаций [Электронный ресурс] . – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/auditor_activities/market_indicators/.
9. Задорина Т. Аудиторы против демпинга [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://chel.ru/text/business_news/498861.html. Дата доступа –12.03.2012 г.