

Лемеш Валентина,
к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства,
Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Республика Беларусь
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1348-8642>
red55@mail.ru

НАУЧНОЕ ОБОСНОВАНИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ ДОГОВОРНЫХ ОТНОШЕНИЙ В СЛУЧАЯХ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Объект исследования. Объектом исследования выступают процессы правового регулирования отношений в сфере аудиторской деятельности Республики Беларусь. Одним из наиболее проблемных мест является отсутствие выработанного научного подхода к регулированию договорных отношений, в том числе при конкурсном производстве заключения договоров на оказание аудиторами услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Методология. Информационной базой исследования выступили законодательство и научные публикации, посвященные проблемам регулирования договоров на оказание услуг по аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. При проведении исследования использованы общенаучные и специальные методы познания: обзор нормативных правовых актов и научных авторских материалов, регламентирующих порядок осуществления аудиторской деятельности и оказание услуг аудиторами в Республике Беларусь и за рубежом, сравнения и систематизации при выявлении проблем на преддоговорной и договорной стадии по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и перечню обязательного аудита, что в совокупности позволило определить пути их решения.

Результаты. На основании эмпирических обобщений в статье подчеркивается важность совершенствования договорных отношений в области конкурсного производства на преддоговорной стадии договора на оказание аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отмечено, что существует ряд проблем в области договорных отношений по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, основными из которых являются отсутствие нестоимостных критериев при выборе победителя в конкурсном производстве и отсутствие лиц, получающих господдержку в перечне лиц, подпадающих под обязательный аудит; обоснована необходимость выработки комплексной оценки при проведении конкурсного производства на преддоговорной стадии договора на оказание аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности для заказчика аудиторских услуг, доля в уставных фондах которых принадлежит Республике Беларусь или находится в республиканской собственности.

Научная новизна. Научная новизна заключается в обосновании необходимости расширения перечня случаев обязательного проведения аудита для субъектов хозяйствования, которые получают государственную поддержку. Полученные результаты исследования стали основой для разработки системы нефинансовых показателей при проведении процедуры закупки таких услуг при конкурсном производстве.

Практическая и (или) теоретическая значимость. Практическая значимость полученных результатов заключается в том, что они могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства в сфере регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Это позволит повысить уровень доверия пользователей к финансовой информации, предоставляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности; улучшить качество аудиторских услуг, будет способствовать позитивному отношению к профессии аудитора.

Ключевые слова: годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, обязательный аудит, договор, цена предложения, конкурсная процедура, нестоимостные критерии, принцип независимости.

Lemesh Valentina,
Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Accounting,
Analysis and Audit in the Sectors of the National Economy,
Belarusian State Economic University, Minsk, Republic of Belarus
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1348-8642>
red55@mail.ru

SCIENTIFIC JUSTIFICATION OF REGULATION OF CONTRACTUAL RELATIONS IN CASES OF MANDATORY AUDIT

Object of study. The object of the study are the processes of legal regulation of relations in the field of audit activities of the Republic of Belarus. One of the most problematic areas is the lack of a developed scientific approach to the regulation of contractual relations, including in bankruptcy proceedings for the conclusion of contracts for the provision of services by auditors for the mandatory audit of annual accounting (financial) statements.

Methodology. The information base of the research have been legislation and scientific publications devoted to the problems of regulation of contracts for the provision of services for the audit of annual accounting (financial) statements. During the study, general scientific and special methods of cognition have been used: a review of regulatory legal acts and scientific copyright materials regulating the procedure for the implementation of auditing activities and the provision of services by auditors in the Republic of Belarus and abroad, comparison and systematization when problems have been identified at the pre-contractual and contractual stage for the mandatory audit accounting (financial) statements and the list of statutory audit, which together have made it possible to determine the ways to solve them.

Results. Based on empirical generalizations, the importance of improving contractual relations in the field of bankruptcy proceedings at the pre-contractual stage of the contract for the provision of audit services for the obligatory audit of the annual accounting (financial) statements has been emphasized in the article. It has been noted that there are a number of problems in the field of contractual relations for the mandatory audit of annual accounting (financial) statements, the main of which are the absence of non-cost criteria when choosing a winner in bankruptcy proceedings and the absence of persons receiving state support in the list of persons subject to mandatory audit; substantiated the need to develop a comprehensive assessment when conducting bankruptcy proceedings at the pre-contractual stage of the contract for the provision of audit services for the mandatory audit of the annual accounting (financial) statements for the customer of audit services, the share in the statutory funds of which belongs to the Republic of Belarus or is in republican ownership.

Scientific novelty. Scientific novelty lies in the scientific substantiation of the need to expand the list of cases of mandatory audits for business entities that receive state support. The gained results of the study have become the basis for the development of a system of non-financial indicators when carrying out the procedure for purchasing such services in bankruptcy proceedings.

Practical and (or) theoretical significance. The practical significance of the obtained results lies in the fact that they can be used to improve the current legislation in the field of regulation of audit activity in the Republic of Belarus. This will increase the level of user confidence in the financial information provided in the accounting (financial) statements; improve the quality of audit services, will contribute to a positive attitude towards the auditing profession.

Keywords: annual accounting (financial) statements, statutory audit, contract, offer price, tender procedure, non-cost criteria, principle of independence.

Лемеш Валентина,

*к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу та аудиту в галузях народного господарства,*

*Білоруський державний економічний університет, м. Мінськ, Республіка Білорусь
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1348-8642>*

red55@mail.ru

НАУКОВЕ ОБГРУНТУВАННЯ РЕГУЛЮВАННЯ ДОГОВІРНИХ ВІДНОСИН У ВИПАДКАХ ОБОВ'ЯЗКОВОГО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є процеси правового регулювання відносин у сфері аудиторської діяльності Республіки Білорусь. Одним з найбільш проблемних місць є відсутність виробленого наукового підходу до регулювання договірних відносин, в тому числі при конкурсному виробництві укладення договорів на надання аудиторськими послуг з обов'язкового аудиту річної бухгалтерської (фінансової) звітності.

Методологія. Інформаційною базою дослідження виступили законодавство і наукові публікації, присвячені проблемам регулювання договорів на надання послуг з аудиту річної бухгалтерської (фінансової) звітності. При проведенні дослідження використані загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: огляд нормативних правових актів і наукових авторських матеріалів, що регламентують порядок здійснення аудиторської діяльності та надання послуг аудиторськими в Республіці Білорусь та за кордоном, порівняння та систематизації при виявленні проблем на переддоговірній та договірній стадії з обов'язкового аудиту річної бухгалтерської (фінансової) звітності та переліку обов'язкового аудиту, що сукупно дозволило визначити шляхи їх вирішення.

Результати. На підставі емпіричних узагальнень у статті підкреслюється важливість вдосконалення договірних відносин в області конкурсного виробництва на переддоговірній стадії договору на надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту річної бухгалтерської (фінансової) звітності. Відзначено, що існує низка проблем в області договірних відносин з обов'язкового аудиту річної бухгалтерської (фінансової) звітності, основними з яких є відсутність неварієтних критеріїв при виборі переможця в конкурсному виробництві та відсутність осіб, які отримують держпідтримку в переліку осіб, які підпадають під обов'язковий аудит; обґрунтовано необхідність вироблення комплексної оцінки при проведенні конкурсного виробництва на переддоговірній стадії договору на надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту річної бухгалтерської (фінансової) звітності для замовника аудиторських послуг, частка в статутних фондах яких належить Республіці Білорусь або знаходиться в республіканській власності.

Наукова новизна. Наукова новизна полягає в обґрунтуванні необхідності розширення переліку випадків обов'язкового проведення аудиту для суб'єктів господарювання, які отримують державну підтримку. Отримані

результати дослідження стали основою для розробки системи нефінансових показників при проведенні процедури закупівлі таких послуг при конкурсному виробництві.

Практична та (або) теоретична значущість. Практична значущість отриманих результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані для вдосконалення чинного законодавства у сфері регулювання аудиторської діяльності в Республіці Білорусь. Це дозволить підвищити рівень довіри користувачів до фінансової інформації, яка надається в бухгалтерській (фінансовій) звітності; поліпшити якість аудиторських послуг, сприятиме позитивному ставленню до професії аудитора.

Ключові слова: річна бухгалтерська (фінансова) звітність, обов'язковий аудит, договір, ціна пропозиції, конкурсна процедура, неваріансні критерії, принцип незалежності.

DOI: 10.32680/2409-9260-2020-1-2-274-275-53-68

Постановка проблемы в общем виде.

В международной и отечественной практике для повышения доверия к информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, привлекаются независимые специалисты – аудиторы. В Республике Беларусь в последнее время все чаще при заключении договоров на аудит, в том числе обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, объявляются конкурсы среди потенциальных исполнителей таких услуг. Однако до настоящего времени остается ряд нерешенных проблем в отношении процедур закупки аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности для некоторых субъектов хозяйствования. Такое положение дел, с одной стороны, в некоторых случаях приводит к тому, что аудит проводят «свои» аудиторы, а именно те, под кого изначально устанавливаются критерии отбора победителя объявляемого конкурса на оказание таких услуг, а с другой стороны, – к демпингу и, как следствие, к низкому качеству результата проведенного аудита. Все это в совокупности не способствует повышению качества оказываемых аудиторскими услугами, а так же их статуса в нашей стране. С учетом указанного исследование подходов, направленных на повышение качества оказываемых аудиторских услуг, разработка и внедрение показателей отбора претендентов в конкурсном производстве на оказание аудиторских услуг по обязательному аудиту являются актуальными.

Объект исследования и анализ существующих решений проблем.

Объектом исследования выступают процессы правового регулирования отношений в сфере аудиторской деятельности Республики Беларусь. Одним из наиболее проблемных мест является отсутствие выработанного научного подхода к регулированию договорных отношений, в том числе при конкурсном производстве заключения договоров на оказание аудиторскими услугами по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь.

С целью формирования рекомендаций по разработке подходов в сфере закупок аудиторских услуг на конкурсной основе исследованы вопросы, связанные с заключением, исполнением договоров на оказание аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и демпингом на них.

Следует отметить, что вопросам теории и практики аудита в Республике Беларусь недостаточно уделяется внимания со стороны академической науки, что подтверждается отсутствием защищенных докторских диссертаций. Однако некоторыми авторами все же рассматривались некоторые теоретические подходы в этой сфере.

Так, в 2010–2013 гг. рассматривались проблемы, связанные с договорными отношениями на оказание аудиторских услуг в Республике Беларусь; обоснована правовая природа договора оказания аудиторских услуг и проанализированы его элементы, а также установлены нормативные пробелы и коллизии. Однако не рассматривались проблемы, возникающие при конкурсном производстве для выбора победителя на заключение договора на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Объяснялось это тем, что на данный вид услуг не предусматривались обязательность конкурсного производства. Также не анализировались критерии в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под условия проведения обязательного аудита.

В научных кругах рассматриваются вопросы правового регулирования аудиторской деятельности, в том числе в области договорных отношений. Так, российским ученым по результатам его исследования природы договора на оказание аудиторских услуг отмечается, что договор об оказании аудиторских услуг в общем виде – это сделка, согласно которой одна сторона (исполнитель) обязуется по поручению другой стороны (заказчика) оказать аудиторские услуги, а заказчик обязуется оплатить эти услуги [1, с. 57–61]. Однако аспекты заключения договора на обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности на конкурсной основе не рассматривались.

При этом другим ученым, исследовавшим особенности договоров на оказание аудиторскими услуг, уточняется, что под предметом договора на оказание аудиторских услуг следует понимать деятельность аудиторской организации или индивидуального аудитора по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, по результатам которой выдается аудиторское заключение [2, с. 76–78]. Данным автором также не анализируются аспекты заключения договоров при конкурсном производстве. Отметим, в настоящее время в Республике Беларусь не используется термин «сопутствующие услуги».

Согласно источнику [3, с. 180–184] понятия «аудиторские услуги» и «аудиторская деятельность» нельзя рассматривать как тождественные. Под аудиторскими услугами следует понимать возмездные услуги аудитора по осуществлению аудита. Аудиторская деятельность является более широким понятием и помимо аудиторских услуг включает в себя «сопутствующие аудиту услуги» и «прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги». Отметим, что для отечественного аудита законодательством выделяются аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, иные аудиторские услуги и профессиональные услуги [4 ст. 21].

В связи с этим ученым предлагается законодателю вернуться к императивному регулированию аудиторской деятельности в тех аспектах, которые требуют унификации действий аудитора и делают процесс проведения аудита проще и понятнее для обеих сторон – аудиторской организации и аудируемого лица [5, с. 56–60]. Мы присоединяемся к данной позиции автора.

Анализ тенденций в мировой практике заключения контрактов на услуги выполнен в работе [6, с. 6–19], в которой отмечается, что в глобальной экономике государства стремятся сохранить отечественного производителя и предоставить ему наиболее благоприятные условия по сравнению с конкурентами, но продолжают сохраняться некоторые проблемы, препятствующие дальнейшему повышению эффективности системы государственных закупок.

Таким образом, учеными рассматривались договорные отношения в области аудиторской деятельности, но они акцентировали внимание на сущность договора об оказании аудиторских услуг, определение его правовой природы, а также дискуссионные вопросы о предмете, сторонах и других условиях исследуемого договора, а также на общие проблемы в области закупок услуг.

Проблемы оценки стоимостных диапазонов при заключении договоров на проведение аудита, в том числе обязательного, достаточно глубоко исследованы в научных трудах отечественных ученых [7, с. 355–359]. Ими рассмотрены вопросы демпинга в Республике Беларусь, но предлагаемые ими рекомендации к настоящему времени были лишь частично учтены разработчиками нормативно-правовых актов в части изменения показателя по объему обязательного аудита.

По мнению авторов [8], система рейтинговой оценки, сформировавшаяся по результатам исследований ведущих ученых, не всегда соответствовала действительности. Также это относится к вопросам расширения перечня критериев лиц, подпадающих под условия проведения обязательного аудита с целью обеспечения необходимого объема аудиторских услуг на территории Республики Беларусь.

В исследовании [9, с. 40–41] анализируются ценовые разбежки при использовании конкурсного производства на закупку аудиторских услуг. Делается акцент лишь на то, что может влиять на принятие решения в пользу победителя проводимого организаторами конкурса. Однако ученым не рассматриваются критерии отбора в конкурсе на закупку аудиторских услуг, в том числе по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь как таковые вообще. В отношении перечня лиц, подпадающих под условия проведения обязательного аудита, то они также не были предметом исследования в трудах данного автора.

Следует отметить, что исследование проблемы демпинга характерно не только для белорусского рынка аудиторских услуг, но и Российской Федерации, что подтверждается работами. Выбор аудитора, исходя из ценовой характеристики, уступает критерию качества и эффективности проверки [10, с. 272–274]. В Российской Федерации, как и в Республике Беларусь, организатор зачастую назначает неадекватную начальную цену контракта, не учитывающую реальные трудозатраты, так как порядок определения начальной цены контракта в законе не определен. Результаты аудита юридических лиц, полностью или частично подконтрольных государству, имеют общественную значимость. Общество должно быть заинтересовано в получении качественного аудита, а значит, должны быть разработаны существенные меры по борьбе с демпингом [11, с. 367–371].

Таким образом, особое внимание в анализируемых научных работах уделено проблемам прикладного характера в складывающихся договорных отношениях между заказчиком и потенциальным исполнителем аудиторских услуг, а также стоимостных критериев при их заключении.

Выделение нерешенных ранее частей общей проблемы.

Проведенный анализ публикаций позволил выявить ряд нерешенных проблем на стадии конкурсного производства в Республике Беларусь: большинство исследований по проблемам договорных отношений в области аудита по оказанию аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – ГБФО) посвящено проблеме демпинга, что в результате влияет на качество оказываемых аудиторских услуг. Однако в анализируемых работах нет конкретных предложений по решению данного вопроса. В Беларуси не выработаны подходы к предоставлению Министерством финансов полной информации по государственной статистической отчетности 1-аудит (Минфин) «Отчет о работе аудиторской организации» для формирования предложений по участию в конкурсном производстве по ценовому фактору. Среди наименее исследованных аспектов являются проблемы, возникающих при выборе победителя в конкурсе на заключение договора на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту ГБФО. Указанное требует разработки конкретных мероприятий и критериев, направленных на повышение качества оказываемых аудиторских услуг и доверия к их исполнителям. Не включены в перечень лиц, обязанных проводить обязательный аудит субъекты хозяйствования, получающие государственную поддержку. Такое положение дел иногда приводит к неэффективному использованию получаемых от государства льгот.

Формулировка цели статьи и задач исследования.

Целью статьи является анализ случаев обязательного аудита ГБФО в связи с необходимостью разработки научного подхода к правовому регулированию отношений при конкурсном производстве на заключение договора на закупку аудиторских услуг. Достижению поставленной цели способствует решение следующих задач:

1. Исследовать тенденции изменений в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под обязательный аудит ГБФО, уточнение круга лиц, подпадающих под эту процедуру.
2. Проанализировать законодательство в области преддоговорной работы, в том числе конкурсного производства на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту ГБФО и дать оценку их соответствия текущим потребностям Республики Беларусь с целью предложения нестоимостных критериев.
3. Провести анализ и дать оценку требований, предъявляемых к претендентам на участие в конкурсном производстве на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту ГБФО с целью предложений по требованиям к претендентам на оказание аудиторских услуг по ГБФО.
4. Определить взаимосвязь между критериями по обязательному аудиту в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под обязательный аудит ГБФО и требованиям к лицам, оказывающим такие услуги с целью определения круга лиц для участия в конкурсном производстве.
5. Сформулировать направления и дать предложения по отбору победителя в конкурсном производстве на заключение договора на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту ГБФО.

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов.

Чтобы перейти к непосредственному рассмотрению заявленной в статье темы, уточним: в Республике Беларусь обязательный аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности – аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, обязательность проведения которого установлена Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и иными законодательными актами [4, п. 1 ст. 22].

Правовое регулирование отношений в области аудиторской деятельности основывается на Конституции Республики Беларусь и осуществляется в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности», иными законами, актами Президента Республики Беларусь и принятыми в соответствии с ними иными актами законодательства (далее – законодательство об аудиторской деятельности), а также международными договорами Республики Беларусь и международно-правовыми актами, составляющими право Евразийского экономического союза (далее – ЕвроЗЭС) [4, ст. 4].

Например, «Модельный закон об аудиторской деятельности» (Принят в г. Санкт-Петербурге 16.04.2015) (далее – Модельный закон). Согласно п. 5 ст. 2 Закона Республики Беларусь от 17.07.2018 № 130-З «О нормативных правовых актах» законодательные акты – Конституция Республики Беларусь, законы, декреты и указы Президента Республики Беларусь, т.е. приведенные на рис. 1 уровни I и III.

Наряду с приведенными могут использоваться локальные нормативные правовые акты (далее – ЛНПА) различного уровня.

Следовательно, из всего правового массива необходимо выделить только те ситуации, которые регулируются правовыми актами этих трех уровней применительно к ситуации обязательного аудита.

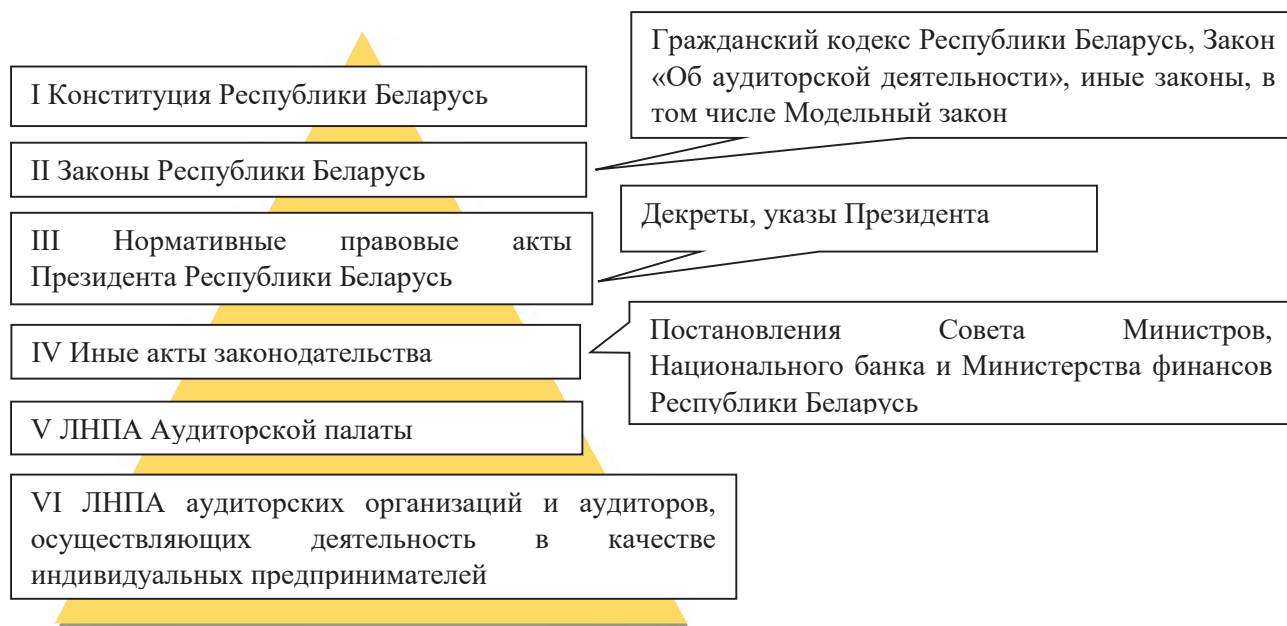


Рис. 1. Правовое регулирование отношений в сфере аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Источник: составлено автором на основе [4]

С учетом указанного выше, сгруппирован по определенным критериям и представлен в табл. 1 круг лиц, непосредственно подпадающих под обязательный аудит в Республике Беларусь.

Согласно данным, представленным в табл. 1, сделаем вывод, что законодатель предусмотрел обязательность проведения аудита практически во всех ситуациях, когда возможное банкротство указанных в ней лиц, либо по ситуациям, при которой последствия по ней могут неблагоприятно сказаться на тех, с кем выстроены отношения в расчетах и, в первую очередь, государства, как гаранта целого ряда прав в соответствии с Конституцией Республики Беларусь.

Однако, считаем, что в данный перечень необходимо включить тех, кто пользуется государственной поддержкой из средств бюджета различного уровня, в том числе по целевым программам. Реализация этого предложения на практике позволит более эффективно использовать бюджетные средства и усилить контроль за их целевым расходованием.

Еще одним важным аспектом, вытекающим из данных табл. 1, являются различные требования в отношении отчетности, концепция подготовки которой регулируется законодательством Республики Беларусь, так и Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО).

Применение МСФО в нашей стране в настоящее время основывается на требованиях Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь»; постановления Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь МСФО и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности», Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и других. С учетом подписанного Договора о ЕвроЗЭС в перспективе в рамках союза будет функционировать единый рынок аудиторских услуг. Такой подход предполагает выработку мер по унификации законодательства, в том числе по применению МСФО и МСА.

Поскольку аудит является коммерческим видом экономической деятельности, то отношения с партнерами выстраиваются на договорных условиях. Впервые в отечественной практике самостоятельным нормативным правовым актом, регулирующим договорные отношения между заказчиком аудиторских услуг и аудиторской организацией (аудитором индивидуальным предпринимателем) был Стандарт аудиторской деятельности «Договор и условия проведения аудиторской проверки», разработанный и утвержденный Аудиторской палатой Республики Беларусь 14.08.1997. Этот документ регулировал общие подходы к заключению договора на аудиторские услуги.

Он не имел юридической силы, поскольку не прошел государственную регистрацию, но был значительным шагом для урегулирования проблемных аспектов в области существенных условий договора на оказание аудиторских услуг. Однако на тот момент не проводились закупки аудиторских услуг и, соответственно, в нем никак не рассматривались аспекты конкурсного производства на

заключение договора на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таблица 1

Ситуации обязательного аудита, которые регулируются правовыми актами в Республике Беларусь

| Критерии обязательного аудита | Требование законодательного акта к лицам, подпадающим под обязательный аудит | Законодательный акт, которым регламентирован обязательный аудит |
|--|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Вид экономической деятельности / Организационно-правовая форма | <p>Ежегодное проведение обязательного аудита годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь:</p> <p>акционерными инвестиционными фондами;</p> <p>Национальным банком;</p> <p>банками, банковскими группами, банковскими холдингами, биржами;</p> <p>страховыми организациями и брокерами;</p> <p>организациями, осуществляющими гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;</p> <p>профессиональными участниками рынка ценных бумаг;</p> <p>управляющими организациями инвестиционных фондов;</p> <p>специальными финансовыми организациями;</p> <p>застройщиками при долевом строительстве;</p> <p>резидентами парка высоких технологий.</p> | <p>[12 ч. 2 п. 1, ст. 97 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее – ГК); ч. 1 ст. 88 Закона «О хозяйственных обществах»; 4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22; 19 абз. 21 ст. 1 Закона «О товарных биржах»]</p> <p>[4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22]</p> <p>[4 ст. 22; абз. 12 п. 2, п. 9 Указа «О долевом строительстве»]</p> <p>[4 ст. 22; п. 17 Декрета «О парке высоких технологий»]</p> |
| Вид сделки | <p>Определение в договоре продажи предприятия состава и стоимости продаваемого предприятия на основе полной инвентаризации, проводимой в соответствии с установленными правилами такой инвентаризации.</p> | [12 ст. 532] |
| | <p>Представление в таможенный орган подтверждения расходов в рамках международных проектов.</p> <p>Подтверждение значений финансовой устойчивости на предмет достоверности их расчета и сведений, на основании которых они рассчитаны, выданного аудиторской организацией либо государственным органом, осуществляющим государственное регулирование бухгалтерского учета и бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.</p> | [4 абз. 3 п. 56] |
| | <p>Представление в таможенный орган подтверждения расходов в рамках международных проектов.</p> <p>Подтверждение значений финансовой устойчивости на предмет достоверности их расчета и сведений, на основании которых они рассчитаны, выданного аудиторской организацией либо государственным органом, осуществляющим государственное регулирование бухгалтерского учета и бухгалтерской и (или) финансовой отчетности.</p> | [4 абз. 3 п. 56] |

Продолжение табл. 1

| 1 | 2 | 3 |
|------------------------------------|---|---|
| Требования к публикации отчетности | Проведение ежегодного обязательного аудита годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерных обществ, обязанных публиковать для всеобщего сведения годовой отчет. | [4 ст. 22] |
| | Раскрытие информации акционерным обществом, в соответствии с законодательством о ценных бумагах, которое обязано ежегодно проводить аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. | [12 ч. 1 п. 5 ст. 103] |
| | Ежегодная публикация открытым акционерным обществом для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибыли и убытков. | [12 ч. 2 п. 1 ст. 97] |
| | Опубликование обществом с ограниченной ответственностью годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. | [12 п. 5 ст. 90] |
| | Раскрытие информации о хозяйственном обществе в средствах массовой информации. | [15 ч. 5 ст. 64] |
| | Раскрытие, публикация в печатных средствах массовой информации и размещение банком / головной организацией банковской группы и (или) банковского холдинга информации о своей деятельности (отчетность о своей деятельности, годовая бухгалтерскую (финансовую) отчетность / консолидированная отчетность о деятельности банковской группы и (или) банковского холдинга, годовая консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность) вместе с аудиторским заключением, составляемым по результатам аудита, в принадлежащих ему помещениях; на своем официальном сайте в сети Интернет. Представление такой информации по требованию клиентов и других заинтересованных пользователей в объеме и порядке, установленных Национальным банком. | [ст. 119-1 Банковского кодекса Республики Беларусь] |
| | Публикация в печатных средствах массовой информации (или) размещение на официальном сайте в сети Интернет (или) доведение до сведения неопределенного круга лиц иным образом, определенным республиканским органом государственного управления, осуществляющим государственное регулирование рынка ценных бумаг, эмитентом, осуществившим эмиссию эмиссионных ценных бумаг, за исключением акций закрытого акционерного общества, на едином информационном ресурсе рынка ценных бумаг, годового отчета в срок не позднее одного месяца после его утверждения. | [ч. 3 и 4 ст. 55 Закона «О рынке ценных бумаг»] |
| Требования к публикации отчетности | Публикация страховыми организациями, страховыми брокерами годовой индивидуальной отчетности вместе с аудиторским заключением по этой отчетности. | [12 п. 1 ст. 828] |
| Особые режимы функционирования | Ежегодное проведение обязательного аудита годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, резидентами Парка высоких технологий. | [4 ст. 22; 26] |
| Объем выручки | Ежегодное проведение обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности юридических лиц, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год превышает 500 000 базовых величин (на 31 декабря предыдущего отчетного года). | [14 ст. 22] |

Источник: составлено автором на основе [4; 12]

Следует отметить, что в Республике Беларусь изначально на уровне регулятора аудиторской деятельности было принято решение не применять МСА, а разработать НПАД, учитывающие особенности развития национальной экономики. В ноябре 2001 года было утверждено НПАД «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг» (далее – НПАД № 106), задачами которого являлись:

- определение условий и порядка подготовки договора между исполнителем и заказчиком;
- определение прав, обязанностей, ответственности исполнителя и заказчика при заключении договора.

Им также регламентировалось, что договор заключается в соответствии с требованиями ГК.

Пунктом 2 статьи 733 ГК, действовавшей на момент принятия НПАД № 106, отмечалось, что нормы главы 39 «Возмездное оказание услуг» применяются к договорам оказания услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных услуг, услуг по обучению, туристическому обслуживанию и иных. Как видим, отдельной статьи по регулированию договорных отношений в ГК не предусмотрено.

В действовавшей на тот момент редакции первого Закона Республики Беларусь от 08.11.1994 № 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» 18 декабря 2002 года вводится статья 9 «Договор оказания аудиторских услуг», определяющая существенные условия договора, а в 2011 году наличие этой статьи в указанном законе позволило Министерству финансов Республики Беларусь (далее – МФ) отменить НПАД № 106 и до настоящего момента взамен ничего не принято.

В настоящее время оказание аудиторских услуг осуществляется на основании договора оказания аудиторских услуг, заключенного в соответствии с требованиями Закона «Об аудиторской деятельности» и иных актов законодательства между аудиторской организацией или аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя и заказчиком аудиторских услуг [4, п. 1 ст. 25]. При согласовании условий договора и осуществлении аудиторской деятельности следует руководствоваться в том числе [4, ст. 24]:

- НПАД;
- внутренними правилами аудиторской деятельности, принятыми Аудиторской палатой;
- внутренними правилами аудиторской деятельности аудиторской организации, аудитора, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя;
- МСА. К ним относится, в частности, МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (далее – МСА 210).

Заказчики аудиторских услуг в нашей стране являются аудируемые лица, собственник имущества (учредители, участники) аудируемых лиц, а также иные заинтересованные лица, заключившие с согласия аудируемого лица (если иное не предусмотрено законодательством Республики Беларусь) с аудиторской организацией, аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя договор оказания аудиторских услуг [4, абз. 8 ст. 2].

Следует отметить, что с марта 2012 г. республиканские унитарные предприятия, государственные органы, государственные объединения, иные юридические лица, имущество которых находится в государственной собственности, либо хозяйственные общества, в уставных фондах которых более 25% акций (долей) находится в собственности Республики Беларусь или Республики Беларусь и административно-территориальных единиц, осуществляют закупки, за исключением государственных закупок, товаров (работ, услуг) (закупки за счет собственных средств) в том числе в качестве заказчика аудиторских услуг [15, пп. 1.1].

В отечественной аудиторской практике в ряде случаев в конкурсной документации устанавливались такие требования, которые для конкретного вида аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности не являлись обязательными, что ограничивало доступ исполнителей к участию в процедуре закупки и противоречило нормам права [16, подп. 2.5]. В итоге, такое положение дел, в ряде случаев приводило к демпингу и недобросовестной конкуренции.

В настоящее время, для таких заказчиков аудиторских услуг (республиканские унитарные предприятия, государственные органы, государственные объединения, иные юридические лица, имущество которых находится в государственной собственности, либо хозяйственные общества, в уставных фондах которых более 25% акций (долей) находится в собственности Республики Беларусь или Республики Беларусь и административно-территориальных единиц) устанавливаются более жесткие требования при заключении договоров: они осуществляют закупки за счет собственных средств с применением конкурсов, электронных аукционов и других видов конкурентных процедур закупки, а также процедуры закупки из одного источника [15, подп. 2.1].

Заказчики аудиторских услуг (республиканские унитарные предприятия, государственные органы, государственные объединения, иные юридические лица, имущество которых находится в государственной собственности, либо хозяйственные общества, в уставных фондах которых более 25% акций (долей) находится в собственности Республики Беларусь или Республики Беларусь и административно-территориальных единиц) обязаны установить в документации о закупке в составе требований к участвующим в закупках аудиторским организациям и аудиторам – индивидуальным предпринимателям следующие обязательные требования [16, подп. 1.3]:

- 1) наличие сведений об участниках в реестре аудиторов, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, аудиторских организаций;
- 2) представление участниками информации, подтверждающей соблюдение ими принципа независимости;
- 3) установлен запрет на установление организациями в документации о закупке определенных требований.

Однако из этого правила есть исключения: запрет не применяется в случаях, когда:

- 1) осуществляются закупки за счет собственных средств аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с МСФО;
- 2) в рамках одной процедуры одновременно осуществляется закупка за счет собственных средств аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь, и годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО;
- 3) такие требования являются требованиями внешних пользователей отчетности.

Таким образом, в настоящее время, по общему правилу оказание аудиторских услуг осуществляется на основании договора оказания аудиторских услуг, заключенного в соответствии с требованиями действующего Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» и иных актов законодательства Республики Беларусь между аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем и заказчиком аудиторских услуг [14, ст. 19].

Как видим, оказание аудиторских услуг, в том числе аудит, могут проводить как аудиторские организации, так и аудиторы – индивидуальные предприниматели. Однако в ряде случаев есть ограничение в отношении субъектов, осуществляющих аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (табл. 2).

Таблица 2

Ограничения в отношении субъектов, осуществляющих аудит годовой БФО в Республике Беларусь

| Требование законодательного акта | Чем регламентировано ограничение |
|--|--|
| Обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составляемой в соответствии с МСФО, проводится только аудиторскими организациями | [4 ч. 8 ст. 17] |
| Аудиторская организация для проведения аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Национального банка Республики Беларусь определяется Президентом Республики Беларусь по предложению Национального банка Республики Беларусь из нескольких организаций на срок не более пяти лет | ч. 2 п. 88 Устава Национального банка, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 13.06.2001 № 320 |
| Для проведения аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйственного общества, в том числе в отношении его филиалов и представительств, хозяйственное общество вправе, а в случаях и порядке, установленных действующим законодательством, обязано привлечь аудиторскую организацию (аудитора - индивидуального предпринимателя) | ч. 1 ст. 61 Закона «О хозяйственных обществах» |

Источник: составлено автором на основе [4]

Еще одним очень важным аспектом является соблюдение требований претендентов со стороны будущего исполнителя договора оказания аудиторских услуг по ГБФО.

Так, до заключения договора оказания аудиторских услуг с новым заказчиком, аудитор должен определить, не приведет ли выбор этого заказчика к возникновению угроз нарушения основных принципов аудиторской деятельности [17, п. 28].

Организации-заказчики по проекту договора на оказание аудиторских услуг, обязаны в документации о закупке установить критерий «цена предложения», а также не менее трех нестоимостных критериев оценки и сравнения предложений участников (далее – нестоимостные критерии), при формировании которых могут учитываться [16, подп. 1.5]:

- наличие у участников (либо у их работников) опыта проведения аудита отчетности в сфере деятельности заказчика либо у организаций, сопоставимых по объему деятельности с заказчиком (в случае их наличия);

- соответствие организации внутренней оценки качества работы аудиторов, осуществляемой участниками, требованиям национальных правил аудиторской деятельности и международных стандартов аудиторской деятельности;

- результаты (при наличии) проведенной Министерством финансов проверки соблюдения законодательства об аудиторской деятельности и (или) осуществленной Аудиторской палатой внешней оценки качества работы участников;

- иная информация для формирования нестоимостных критериев.

Оценка и сравнение предложений участников проводятся в соответствии с критерием «цена предложения» и нестоимостными критериями в зависимости от их удельного веса, установленного организацией в документации о закупке. При этом удельный вес критерия «цена предложения» должен составлять не менее 40, но не более 50%. Удельный вес каждого из нестоимостных критериев не должен превышать 20% [16, ч. 1 подп. 1.6 п. 1].

По результатам конкурса возможны два варианта (рис. 2):

- конкурс состоялся;
- конкурс не состоялся.

Победителем конкурентной процедуры закупки определяется лицо, предложившее лучшие условия в соответствии с критериями и способом оценки и сравнения, указанными в документации о закупке [19, ч. 1 подп. 2.9 п. 2].

Однако на практике нередки случаи, когда несколько участников получают равную оценку. В этом случае при оценке и сравнении предложений участников по решению организации допускается проведение с участниками, получившими равную максимальную оценку по нестоимостным критериям, переговоров по снижению цены, в ходе которых эти участники могут уменьшить заявленную ими стоимость услуг, но не более чем на 20% от первоначальной цены предложения [4, ч. 2 подп. 1.6; 28 п. 1].

Сравнение предложений участников по критерию «цена предложения» производится без учета включенного в цену предложения НДС, в случае если в соответствии с законодательством заказчик вправе принять данный налог к вычету [4, ч. 3 подп. 1.6 п. 1].

По общему правилу организация признает конкурентную процедуру закупки несостоявшейся, если [16, подп. 2.12; 18 п. 2]:

- поступило менее двух предложений на участие в процедуре закупки;
- в результате отклонения предложений их осталось менее двух;
- отклонены все предложения, в том числе как содержащие экономически невыгодные для заказчика условия;

- победитель процедуры закупки не подписал договор на закупку;

- до заключения договора на закупку проверкой уполномоченных органов (организаций) были выявлены нарушения в проведении процедуры закупки и результаты проверки не обжалованы организацией в установленном порядке.

В том случае, когда конкурс будет признан несостоявшимся, такие организации вправе применить процедуру закупки из одного источника [4, подп. 1.2 п. 1].

Уточним, в Беларуси под процедурой закупки из одного источника понимается способ выбора поставщика (подрядчика, исполнителя), при котором организация предлагает заключить договор на закупку только одному поставщику (подрядчику, исполнителю) [4, ч. 1 подп. 2.2 п. 2].

Согласно источнику [18], «основной массив закупок аудиторских услуг в 2019 году вписывается в диапазон 1500–3000 руб. Как правило, это аудит сравнительно небольших предприятий с отчетностью по национальным стандартам. Самая низкая стоимость аудита в исследуемом массиве – 600 руб. за отчетность по национальному стандарту и 18 500 руб. – за МСФО, а самый дорогой контракт на рынке аудиторских услуг – аудит отчетности Национального банка, сумма договора – 1015000 руб.».



Рис. 2. Процедура определения победителя конкурса на закупку аудиторских услуг в Республике Беларусь

Источник: составлено автором на основе [15; 16]

В отношении критерия «цена предложения», как отмечалось ранее, существовала и продолжает существовать порочная практика демпинга. Так, анализируя данную проблему в научном труде [6] авторы критиковали возможность установления минимальных и максимальных цен, считая эффективной мерой по борьбе с демпингом при проведении тендеров отклонение заказчиками аудита минимальных и максимальных ценовых предложений, поступивших от участников тендера, аргументируя это тем, что «трудоемкость аудита должна в конечном итоге определяться не заказчиком аудита, а исполнителем». Ими предлагалось воспользоваться публикуемым в отечественной прессе рейтингом аудиторских организаций.

Проведенный автором анализ в [19], с целью выявления показателей нестоимостного критерия для возможности применения в рейтинговой оценке, позволил сделать вывод о том, что не все аудиторские организации добросовестно относятся к информации, предоставляемой ими для рейтинга, активно используя ее в качестве рекламы (табл. 3).

Таблица 3

Показатели объема аудиторских услуг аудиторских организаций и место в рейтинге по этому показателю

| Аудиторская организация | Рейтинг 1 | | Рейтинг 2 | | Отклонение, руб. |
|--------------------------|---------------------|-------|---------------------|-------|------------------|
| | Сумма выручки, руб. | Место | Сумма выручки, руб. | Место | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| ООО «АСБ Консалт» | 705 654 | 8 | 705523 | 8 | 131 |
| ООО «АудитБизнесКонсалт» | 416 851 | 13 | 417351 | 15 | 500 |
| ОДО «ПрофАудитКонсалт» | 288 832 | 20 | 604119 | 10 | 315287 |

Продолжение табл. 3

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|----------------------|---------|----|--------|----|-------|
| ООО «БелАудитАльянс» | 304 457 | 18 | 329343 | 19 | 24886 |
| ОДО «КлассАудит» | 251 797 | 22 | 259000 | 22 | 7203 |
| ООО «АкмиАудит» | 172 391 | 27 | 102140 | 27 | 70251 |

Источник: [8]

Здесь не лишним будет напомнить, что, руководствуясь принципом профессиональности поведения в соответствии с п. 11 НПАД «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» [17]:

– аудитор должен соблюдать законодательство по аудиторской деятельности и избегать действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать его профессию либо являются действиями, которые можно расценить как отрицательно влияющие на репутацию профессии;

– при предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен: преувеличивать уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и опыт; давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов; стимулировать потенциального заказчика с целью выбора своей кандидатуры в качестве исполнителя аудиторских услуг; участвовать совместно с заказчиком в выработке критериев для определения победителя в конкурсах (иных видах процедуры закупок) на оказание аудиторских услуг.

По мнению ряда авторов, кроме рейтинга заказчика аудиторских услуг, должны 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» [9].

С учетом изложенного, напрашивается предложение: информацию для рейтинга должно представлять Министерство финансов, поскольку именно ему представляется государственная статистическая отчетность 1-аудит (Минфин) даже в более широком спектре, чем предлагалось выше «Отчет о работе аудиторской организации». Это позволило бы принимать соответствующие меры к лицам, нарушим требования в части достоверности предоставляемой им информации, а также аккумулировать сведения, достоверно отражающие предоставляемую информацию, в том числе для принятия регулятором соответствующих решений.

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

Выводы и перспективы дальнейшего развития в этом направлении.

1. Проведено исследование тенденций изменений в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь, обосновано и предложено введение обязательного аудита в отношении субъектов

хозяйствования, получающих государственную поддержку из бюджетных ресурсов различного уровня. Из чего сделан вывод, что:

– необходимым является введение обязательного аудита в отношении субъектов хозяйствования, получающих государственную поддержку из бюджетных ресурсов различного уровня. Реализация данного предложения на практике позволит более эффективно использовать бюджетные средства и усилить контроль за их целевым расходованием, исключив возможное злоупотребление и коррупцию.

2. В результате проведенной оценки соответствия нормативных правовых актов в сфере преддоговорной работы текущим потребностям Республики Беларусь определено, что:

– не урегулированы условия заключения договоров, в том числе на обязательный аудит ГБФО в части конкурсного производства;

– не предусмотрено включение в перечень лиц, подпадающих под критерий обязательного аудита ГБФО лиц, получающих государственную поддержку.

Это актуализирует необходимость принятия НПАД, регулирующих договорные отношения между заказчиком и исполнителем аудиторских услуг, аналогично МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

3. Проведен анализ требований, предъявляемых к претендентам на участие в конкурсном производстве на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, а именно определено, что:

– в отношении претендентов на участие в конкурсном производстве, в том числе с долей государственной собственности, нарушившим устанавливаемые регулятором обязанности и профессиональные этические нормы, необходимо предусмотреть более жесткие меры в отношении возможности дальнейшего оказания аудиторских услуг. Это будет способствовать повышению качества оказываемых аудиторских услуг.

4. Установлена взаимосвязь между критериями по обязательному аудиту в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и требованиями к лицам, оказывающим такие услуги, а именно:

– наличие у участников (либо у их работников) опыта проведения аудита отчетности организаций, относящихся к сфере деятельности заказчика либо сопоставимых по объему деятельности с заказчиком;

– наличие по результатам проведенной внешней оценки качества аудита проверки несоблюдение (нарушение) участниками законодательства об аудиторской деятельности.

5. Исходя из вышесказанного, целесообразно разработать рекомендации, направленных на:

– исключение в стоимостных критериях по отбору победителя в конкурсном производстве на заключение договора на закупку аудиторских услуг по обязательному аудиту ГБФО возможности выбора претендента по наименьшей предложенной на конкурсе стоимости;

– в качестве нестоимостных критериев оценки и сравнения предложений использовать следующие нестоимостные критерии: внутренняя оценка качества, внешняя оценка качества, соблюдение законодательства об аудиторской деятельности, опыт проведения аудита;

– разработку Министерством финансов и Аудиторской палатой по согласованию с наблюдательным советом по аудиторской деятельности методических рекомендаций по оценке и сравнению организациями предложений участников, включая формирование нестоимостных критериев;

– обоснование необходимости размещения в открытом доступе на сайте Министерства финансов Республики Беларусь и или Аудиторской палаты информации, получаемой в официальной статистической отчетности 1-аудит.

Перспективами дальнейшего развития в этом направлении являются научные исследования, результаты которых будут способствовать повышению качества и эффективности аудита, расширению международных экономических связей, углублению интеграционных процессов в Республики Беларусь с учетом перехода к единому рынку аудиторских услуг в рамках ЕвроЗЭС.

Литература

1. Маевская Е. Н. Договор об оказании аудиторских услуг. *Международный журнал экспериментального образования*. 2019. № 6. С. 57–61.

2. Леус М. В. Договор на оказание аудиторских услуг. *Теория и практика общественного развития*. 2015. № 4. С. 76–78.

3. Бородин Д. Е. *Правовая реализация аудиторской деятельности в Российской Федерации* : материалы Всероссийской науч.-практ. конф. / Под общ. ред. С. Е. Туркулец. Хабаровск : Дальневосточный государственный университет путей сообщения, 2016. С. 180–184.

4. Об аудиторской деятельности : Закон Республики Беларусь № 56-3 от 12.07.2013 г. URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/186158/#M100687> (дата обращения: 10.01.2020).
5. Смагина А. Ю. Проблемы правового регулирования аудиторской деятельности в РФ в связи с применением международных стандартов аудита. *Таврический научный обозреватель*. 2016. № 10. С. 56–60.
6. Беляева Е. А. Тенденции развития контрактной системы государственных закупок за рубежом. *Экономический журнал*. 2019. № 1 (53). С. 6–19.
7. Коротаяев С. Л., Немеровец А. В. Актуальные проблемы аудита в Республике Беларусь: демпинг. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. 2015. Вип. 1 (45). Т. 2. С. 355–359.
8. Лемеш В. Н. *Рейтинг и контроль качества аудита в Республике Беларусь* [Электронный ресурс]: Алгоритм / авторский материал от 31.01.2020 / ИПС ЭКСПЕРТ: флеш версия, 2020. 1 электрон. флеш накопитель.
9. Коротаяев С. Л. Уйти от ценового диктата. *Финансы. Учет. Аудит*. 2015. № 12. С. 40–41.
10. Балацкая Е. А. *Политика демпинга в сфере аудиторских услуг* : сб. науч. трудов XIII Всероссийской научно-практической конференции / Под ред. М. М. Шабановой. 2016. С. 184–185.
11. Никифорова С. В., Хачатрян А. Р., Агабекян А. Л. Демпинг как проблема развития аудита в РФ. *Новая экономика и региональная наука*. 2016. № 3 (6). С. 367–371.
12. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Закон, Кодекс № 218-3 от 07.12.1998. URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/186853/#M110307> (дата обращения: 03.01.2020).
13. Лемеш В. Н. *Вновь изменения в регулировании аудиторской деятельности*. URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BEPI/81208/#M100034> (дата обращения: 08.01.2020).
14. Лемеш В. Н. *Изменения в форме 1-аудит (Минфин)* / ИПС «Нормативка.by» портал «buhgalter.by». URL: <https://normativka.by/lib/search/sid/e98853ac1ec04ace821076ee7bf047f> (дата обращения: 10.01.2020).
15. *О совершенствовании отношений в области закупок товаров (работ, услуг) за счет собственных средств* : Постановление Совета Министров Республики Беларусь № 229 от 15.03.2012 г. URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/189488/#M100002> (дата обращения: 26.12.2019).
16. *О вопросах закупок товаров (работ, услуг), аттестации и подтверждения квалификации аудиторов* : Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 28.12.2019 № 936. URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/188549/#M100001> (дата обращения: 04.01.2020).
17. *Национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги»* : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь № 189 от 19.12.2007 г. URL: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/189004/#M100326> (дата обращения: 26.12.2019).
18. Наривончик Д. *Сколько белорусские предприятия платят за аудиторские услуги*. URL: <https://neg.by/novosti/otkrytj/skolko-belorusskie-predpriyatiya-platyat-za-auditorskie-uslugi?highlight=аудит+2020> (дата обращения: 05.01.2020).
19. Лемеш В. Н. Отчет 1-аудит за 2018 год должен быть представлен с учетом изменений. *Главный бухгалтер*. 2018. № 42. С. 74–79.

References

1. Maevskaya, E. N. (2015). Dogovor ob okazanii auditorskikh uslug [Audit agreement]. *Mezhdunarodnyy zhurnal eksperimentalnogo obrazovaniya – International journal of experimental education*, 6, 57–61 [in Russian]
2. Leus, M. V. (2015). Dogovor na okazanie auditorskikh uslug [Audit agreement]. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya – Theory and practice of social development*, 4, 76–78 [in Russian]
3. Borodin, D. E. (2016). Pravovaya realizatsiya auditorской deyatelnosti v Rossiyskoy Federatsii: materialy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii [Legal implementation of audit activities in the Russian Federation: materials of the All-Russian scientific and practical conference], S. E. Turkulets (Ed.), Habarovsk: Dalnevostochnyy gosudarstvennyy universitet putey soobshcheniya, 180–184 [in Russian]
4. Ob auditorской deyatelnosti: Zakon Respubliki Belarus No. 56-Z, 12.07.2013 [On audit activity: Law of the Republic of Belarus No. 56-3, 12.07.2013]. Retrieved from: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/186158/#M100687> (accessed 10 January 2020) [in Russian]
5. Smagina, A. Yu. (2016). Problemy pravovogo regulirovaniya auditorской deyatelnosti v RF v svyazi s primeneniem mezhdunarodnykh standartov audita [Problems of legal regulation of audit activity in

the Russian Federation in connection with the application of international auditing standards]. Tavricheskiy nauchnyy obozrevatel – Tavrishesky scientific observer, 10, 56–60 [in Russian]

6. Belyaeva, E. A. (2019). Tendentsii razvitiya kontraktnoi sistemy gosudarstvennykh zakupok za rubezhom [*Trends in the development of the contractual system of public procurement abroad*]. Ekonomicheskii zhurnal – Economic journal, 1 (53), 6–19 [in Russian]

7. Korotaev, S. L., Nemerovets, A. V. (2015). Aktualnye problemy audita v Respublike Belarus: demping [*Actual problems of audit in the Republic of Belarus: dumping*]. Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu – Scientific bulletin of Uzhgorod University, Seriya: Ekonomika, 1 (45), 2, 355–359 [in Russian-Ukrainian]

8. Lemesh, V. N. (2020). Reyting i kontrol kachestva audita v Respublike Belarus: Algoritm / Avtorskii material ot 31.01.2020, IPS EKSPERT: flesh versiya [in Russian]

9. Korotaev, S. L. (2015). Uyti ot tsenovogo diktata [*Get away from the price dictate*]. Finansy. Uchet. Audit – Finance. Accounting. Audit, 12, 40–41 [in Russian]

10. Balatskaya, E. A. (2016). Politika dempinga v sfere auditorskikh uslug [*Dumping policy in the field of audit services*]. Sbornik nauchnykh trudov XIII Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii. M. M. Shabanova (Ed.), 184–185 [in Russian]

11. Nikiforova, S. V., Hachatryan, A. R. & Agabekyan, A. L. (2016). Demping kak problema razvitiya audita v RF [*Dumping as a problem in the development of audit in the Russian Federation*]. Novaya ekonomika i regionalnaya nauka – New economics and regional science, 3 (6), 367–371 [in Russian]

12. Grazhdanskiy kodeks Respubliki Belarus: Zakon, Kodeks, No. 218-Z, 07.12.1998 [*Civil Code of the Republic of Belarus, No. 218-3, 07.12.1998*]. Retrieved from: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/186853/#M110307> (accessed 03 January 2020) [in Russian]

13. Lemesh, V. N. Vnov izmeneniya v regulirovanii auditorskoy deyatelnosti [*Again changes in the regulation of audit activities*]. Retrieved from: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BEPBI/81208/#M100034> (accessed 08 January 2020) [in Russian]

14. Lemesh, V. N. Izmeneniya v forme 1-audit (Minfin). IPS «Normativka.by» portal «buhgalter.by» [*Changes in the form 1-audit (Ministry of Finance). ISS «Normativeka.by» portal «buhgalter.by»*]. Retrieved from: <https://normativka.by/lib/search/sid/e98853ac1ec04ace821076ee7bf047f> (accessed 10 January 2020) [in Russian]

15. O sovershenstvovanii otnosheniy v oblasti zakupok tovarov (rabot, uslug) za schet sobstvennykh sredstv: Postanovlenie Soveta Ministrov Respubliki Belarus, No. 229, 15.03.2012 [*On improving relations in the field of procurement of goods (works, services) at the expense of its own funds: Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus, No. 229, 15.03.2012*]. Retrieved from: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/189488/#M100002> (accessed 26 December 2019) [in Russian]

16. O voprosakh zakupok tovarov (rabot, uslug), attestatsii i podtverzhdeniya kvalifikatsii auditorov: Postanovlenie Soveta Ministrov Respubliki Belarus, No. 936, 28.12.2019 [*On issues of procurement of goods (works, services), certification and confirmation of the qualifications of auditors: Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus, No. 936, 28.12.2019*]. Retrieved from: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/188549/#M100001> (accessed 04 January 2020) [in Russian]

17. Natsionalnye pravila auditorskoy deyatelnosti «Professionalnaya etika lits, okazyvayushchikh auditorskie uslugi»: Postanovlenie Ministerstva finansov Respubliki Belarus, No. 189, 19.12.2007 [*National rules of auditing «Professional ethics of persons providing audit services»: Resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, No. 189, 19.12.2007*]. Retrieved from: <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/189004/#M100326> (accessed 26 December 2019) [in Russian]

18. Narivonchik, D. Skolko belorusskie predpriyatiya platyat za auditorskie uslugi [*How much do Belarusian companies pay for audit services*]. Retrieved from: <https://neg.by/novosti/otkrytj/skolko-belorusskie-predpriyatiya-platyat-za-auditorskie-uslugi?highlight=аудит+2020> (accessed 05 January 2020) [in Russian]

19. Lemesh, V. N. Otchet 1-audit za 2018 god dolzhen byt predstavlen s uchedom izmeneniy [*2018 audit report 1 should be submitted with amendments*]. Glavnyy bukhgalter – Chief Accountant, 42, 74–79 [in Russian]