

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Антипенко, Н.А. Особенности устойчивого развития бизнес-субъектов в условиях цифровизации экономики Республики Беларусь / Н.А. Антипенко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. – № 1. – С. 46-50.
2. Антипенко, Н.А. Применение информационных технологий в практике внутреннего аудита в условиях развития цифровой экономики / Н.А. Антипенко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. – № 8. – С. 47-52.
3. Антипенко, Н.А. Развитие учетно-аналитического инструментария менеджмента бизнес-субъектов в условиях цифровизации экономики Республики Беларусь / Н.А. Антипенко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. – № 6. – С. 48-53.
4. Антипенко, Н.А. Совершенствование методологических подходов устойчивого развития субъектов хозяйствования в Республике Беларусь / Н. Антипенко // Наукoвий вiсник Одеського нацiонального економiчного унiверситету: зб. наук. праць; за ред.: Д.В. Завадська (голов. ред.). (ISSN 2409-9260). – Одеса: Одеський національний економічний університет. – 2020. – № 1-2 (274-275). – С. 41-52.
5. Бусыгин, Д.Ю. Интеллектуальный капитал в отчетности компаний: проблемы и перспективы / Д.Ю. Бусыгин // Бухгалтерский учет и анализ. – 2016. - № 12. – С. 49-53.
6. Бусыгин, Д.Ю. Необходимость формирования интегрированной отчетности при стратегическом управлении компании / Д.Ю. Бусыгин, Н.А. Антипенко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 5. – С. 48-51.
7. Король, Е.Н. Сравнительный анализ национальной системы бухгалтерского учета с положениями МСФО / Е.Н. Король, Д.Ю. Бусыгин, Н.А. Антипенко // Методы и технологии учёта, анализа и управления: сборник научных статей участников конференции «Перспективы учета, анализа и налогообложения в странах-членах СНГ» (Минск, 5 декабря 2017 г.) / сост. Горбачёв Н.Н., Корчагина Л. – Минск: Ковчег, 2018. - С. 140-144.
8. Антипенко, Н.А. Применение управленческих механизмов учетно-аналитического обоснования устойчивого развития компании / Н.А. Антипенко, Д.Ю. Бусыгин // Горизонты и риски развития образования в условиях системных изменений и цифровизации: сб. науч. тр. / XII Международ. науч.-практич. конф. «Шамовские педагогические чтения научной школы Управления образовательными системами», 25 января 2020 г. В 2 ч. Ч. 2. – МАН-ПО, 5 за знания, 2020. – С. 593-597.
9. Шеронкина, Т.И. Оценка стоимости компании методом дисконтированных денежных потоков/ Т.И. Шеронкина// Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития общества: Материалы X международной научно-практической конференции (Минск, 26 мая 2017 г.) – Минск: «Ковчег», 2017. – С. 101-105.
10. Шеронкина, Т.И. Анализ и контроль использования бюджета компании/ Т.И. Шеронкина, А.А. Зуйкова // Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития общества: Материалы X международной научно-практической конференции (Минск, 26 мая 2017 г.) – Минск: «Ковчег», 2017. – С. 97-98.

THE CONCEPT OF THE FINANCIAL PLANNING OF THE COMPANY IN THE DIGITAL ECONOMY OF THE REPUBLIC OF BELARUS

Antipenko N.A., PhD, associate professor of department of management, accounting and finance, G.V. Plekhanov, Minsk Branch
Sheronkina T.I., Senior Lecturer of department of management, accounting and finance, G.V. Plekhanov, Minsk Branch

Annotation. Financial planning is an integral part of the organization's activities, playing an important role in achieving the strategic goals of the organization and providing it with the necessary resources. This article substantiates the need to apply not only traditional methods of financial planning of a company, but also adequate mechanisms and tools that meet modern economic realities. The use of modified methods of the system for assessing the effectiveness of financial planning will be aimed at increasing their own competitiveness and maintaining the financial stability of business entities of the Republic of Belarus.

Keywords: financial planning, business, digital economy, solvency, financial sustainability.

УДК 657.6

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ДОГОВОРНЫХ АСПЕКТОВ НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА

Лемеш В.Н., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. 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 бухгалтерской (финансовой) отчетности. Информационной базой исследования выступили законодательство и научные публикации, посвященные проблемам регулирования договоров на оказание услуг по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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

Введение. В международной и отечественной практике для повышения доверия к информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее –БФО), привлекаются независимые специалисты – аудиторы. В Республике Беларусь в последнее время все чаще при заключении договоров на аудит, в том числе ОАБФО, объявляются конкурсы среди потенциальных исполнителей таких услуг. Однако до настоящего времени остается ряд нерешенных проблем в отношении процедур закупки аудиторских услуг по обязательному аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – ОАБФО) 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 также 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 услуг по обязательному аудиту являются актуальными.

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.

Основная часть. Целью статьи является анализ случаев ОАБФО в связи с необходимостью определения победителя в 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 ОАБФО, уточнение круга лиц, подпадающих под эту процедуру.

2. Проанализировать законодательство в области преддоговорной работы, в том числе конкурсному производству на закупку аудиторских услуг по ОАБФО 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 ОАБФО с целью предложений по требованиям к претендентам на оказание таких услуг.

4. Определить взаимосвязь между критериями по обязательному аудиту в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под ОАБФО и требованиям к лицам, оказывающим такие услуги с целью определения круга лиц для участия в конкурсном производстве.

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 годах рассматривалась 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 конкурсному производству. 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, Е.Н. Маевской 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 [13, с. 57-61]. Однако аспекты заключения договора на ОАБФО на конкурсной основе не рассматривались.

При этом М.В. Леус 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 [12, 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 Д.Е. Бородина [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 отечественным законодательством выделяются аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, иные аудиторские услуги и профессиональные услуги [5 ст. 21].

В связи с этим А.Ю. Смагина предлагает 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 [19, с. 56-60]. Мы присоединяемся к позиции данного автора.

Анализ тенденций в мировой практике заключения контрактов на услуги анализируются в работе Е.А. Беляева и 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 [2, с. 6-19].

Таким образом, зарубежными учеными рассматривались договорные отношения в области аудиторской деятельности, но они акцентировали внимание на сущности 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 С.Л. Коротаевым и А.В. Немеровцом [7, с. 355-359]. Ими рассмотрены вопросы демпинга в Республике Беларусь, но предлагаемые ими рекомендации к настоящему времени были лишь частично учтены разработчиками нормативных правовых актов в части изменения показателя по объему обязательного аудита. Проведенное ранее автором исследование показало [11], 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 С.Л. Коротаева [6, 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 ОАБФО 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 характерны не только для белорусского рынка аудиторских услуг, но и Российской Федерации, что подтверждается работами. По мнению Е.А. Балацкой выбор аудитора, исходя из ценовой характеристики, уступает критерию качества и эффективности проверки [1, 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 [16 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. 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 ОАБФО посвящено проблеме демпинга, что в результате влияет на качество оказываемых аудиторских услуг. Однако в анализируемых работах нет конкретных предложений по решению данного вопроса. Среди наименее исследованных аспектов являются проблемы, возникающих при выборе победителя в конкурсе на заключение договора на закупку аудиторских услуг по ОАБФО. 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 ОАБФО субъекты хозяйствования, получающие государственную поддержку. Такое положение дел иногда приводит к неэффективному использованию получаемых от государства льгот.

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 [5, 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 - ЕврОЭС) [5, 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. С учетом указанного выше, сгруппирован по определенным критериям и представлен в табл. 1 круг лиц, непосредственно подпадающих под ОАБФО 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, по ситуациям, при которых последствия 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. Полагаем, 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 Республике Беларусь 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 ЕврОЭС 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.

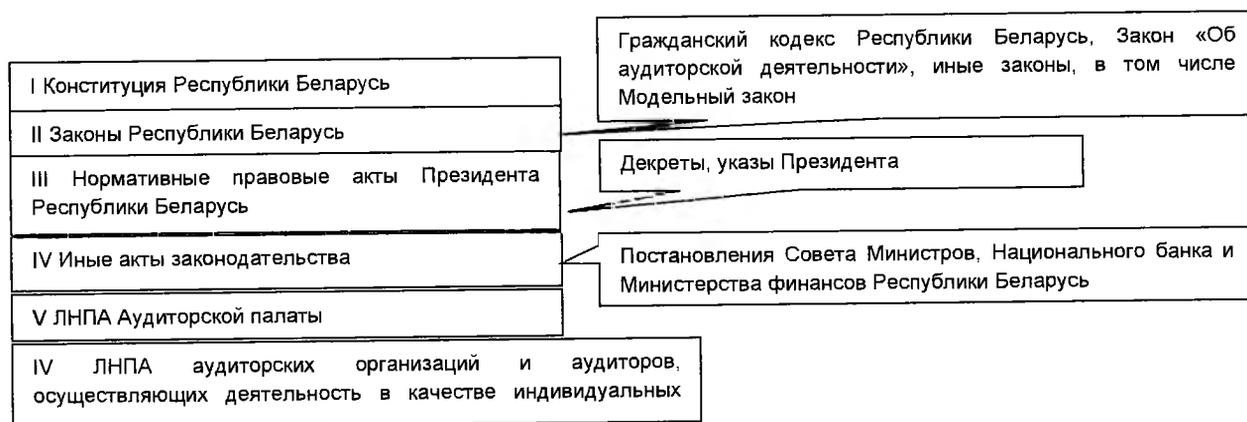


Рисунок 1. – Правовое регулирование отношений в сфере аудиторской деятельности в Республике Беларусь

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.

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-XII «Об аудиторской деятельности» 18.12.2002 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 [5 п. 1 ст. 25]. При согласовании условий договора и осуществлении аудиторской деятельности следует руководствоваться в том числе [5 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).

Таблица 1. – Ситуации ОАБФО, которые регулируются правовыми актами в Республике Беларусь

Критерии обязательного аудита	Требование законодательного акта к лицам, подпадающие под обязательный аудит
1	2
Вид экономической деятельности / организационно-правовая форма	Ежегодное проведение обязательного аудита годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь: акционерными инвестиционными фондами [4 ч. 2 п. 1, ст. 97; ч. 1 ст. 88 Закона «О хозяйственных обществах»; 5 ст. 22]; Национальным банком [54 ст. 22]; банками, банковскими группами, банковскими холдингами [5 ст. 22]; биржами [5 ст. 22; 19 абз. 21 ст. 1 Закона «О товарных биржах»]; страховыми организациями и брокерами; организациями, осуществляющими гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц [5 ст. 22]; профессиональными участниками рынка ценных бумаг [5 ст. 22]; управляющими организациями инвестиционных фондов [5 ст. 22]; специальными финансовыми организациями [5 ст. 22]; застройщиками при долевом строительстве [5 ст. 22; абз. 12 п. 2, п. 9 Указа «О долевом строительстве»] [5 ст. 22; п. 17 Декрета «О парке высоких технологий»]; резидентами парка высоких технологий [5 ст. 22].
Вид сделки	Определение в договоре продажи предприятия состава и стоимости продаваемого предприятия на основе полной инвентаризации, проводимой в соответствии с установленными правилами такой инвентаризации [4 ст. 532]. Представление в таможенный орган подтверждения расходов в рамках международных проектов.
Требования к публикации отчетности	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 [5 абз. 3 п. 56]. Проведение ежегодного обязательного аудита годовой индивидуальной и консолидированной (в случае ее составления) бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерных обществ, обязанных публиковать для всеобщего сведения годовой отчет [5 ст. 22]. Раскрытие информации акционерным обществом, в соответствии с законодательством о ценных бумагах, которое обязано ежегодно проводить аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности [4 ч. 1 п. 5 ст. 103]. Ежегодная публикация открытым акционерным обществом для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибыли и убытков [4 ч. 2 п. 1 ст. 97]. Опубликование обществом с ограниченной ответственностью годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности [4 п. 5 ст. 90]. Раскрытие информации о хозяйственном обществе в средствах массовой информации [17 ч. 5 ст. 64]. 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	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 страховыми организациями, страховыми брокерами годовой индивидуальной отчетности вместе с аудиторским заключением по этой отчетности. [4 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. [5 ст. 22]
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). [5 ст. 22]

Заказчики аудиторских услуг в нашей стране являются аудируемые лица, собственники имущества (учредители, участники) аудируемых лиц, а также иные заинтересованные лица,

заклучившие 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 [5 абз. 8 ст. 2].

Следует отметить, что с марта 2012 года 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 [17 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 [18, 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 закупок, а также процедуры закупки из одного источника [17 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 [18 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 [5 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). 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 [15, 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 [18 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.

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	[5 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»

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% [18 ч. 1 подп. 1.6 п. 1].

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

- конкурс состоялся;
- конкурс не состоялся.

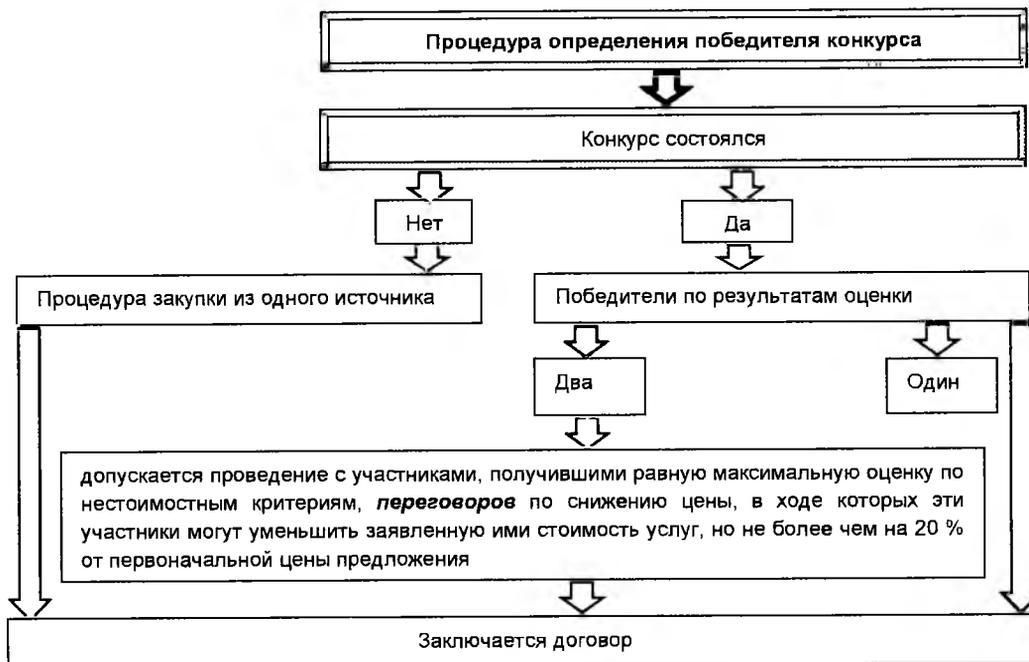
Победителем конкурентной процедуры закупки определяется лицо, предложившее лучшие условия в соответствии с критериями и способом оценки и сравнения, указанными в документации о закупке [17 ч. 1 подп. 2.9 п. 2].

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 [5, 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 [5 ч. 3 подп. 1.6 п. 1].

По общему правилу организация признает конкурентную процедуру закупки несостоявшейся, если [18 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.



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

В том случае, когда конкурс будет признан несостоявшимся, такие организации вправе применить процедуру закупки из одного источника [5 подп. 1.2 п. 1, ч. 1 подп. 2.2 п. 2].

Согласно источнику [14], «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.».

В отношении критерия «цена предложения», как отмечалось ранее, существовала и продолжает существовать порочная практика демпинга. Так, анализируя данную проблему в научном труде [2] 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 [10] 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).

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

- 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.

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	
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
ООО «БелАудитАльянс»	304 457	18	329343	19	24886
ОДО «КлассАудит»	251 797	22	259000	22	7203
ООО «АкмиАудит»	172 391	27	102140	27	70251

По мнению ряда авторов, кроме рейтинга заказчики 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» [6].

Выводы и перспективы дальнейшего развития в этом направлении.

1. Проведено исследование тенденций изменений в отношении субъектов хозяйствования, подпадающих под ОАБФО в Республике Беларусь, обосновано и предложено введение обязательного аудита в отношении субъектов хозяйствования, получающих государственную поддержку из бюджетных ресурсов различного уровня, что 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 ОАБФО в части конкурсного производства;

– не предусмотрено включение в перечень лиц, подпадающих под критерий ОАБФО лица, получающие государственную поддержку.

Это актуализирует необходимость принятия НПАД, регулирующих договорные отношения между заказчиком и исполнителем аудиторских услуг, аналогично МСА 210.

3. Проведен анализ требований, предъявляемых к претендентам на участие в конкурсном производстве на закупку аудиторских услуг по ОАБФО, 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 ОАБФО 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.

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.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Балацкая, Е.А. Политика демпинга в сфере аудиторских услуг. В сборнике: Проблемы теории и практики управления развитием социально-экономических систем. Сборник научных трудов XIII Всероссийской научно-практической конференции. Под ред. Шабановой М.М. 2016. С. 184-185.
2. Беляева, Е.А. Тенденции развития контрактной системы государственных закупок за рубежом. Экономический журнал. Москва, № 1 (53) 2019. С. 6-19
3. Бородин, Д.Е. Правовая реализация аудиторской деятельности в Российской Федерации. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Под общей редакцией С.Е. Туркулец. Издательство: Дальневосточный государственный университет путей сообщения (Хабаровск). 2016. С.: 180-184.
4. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3. <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/186853/#M110307>. Дата доступа 10.02.2021.
5. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-3 «Об аудиторской деятельности». <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/186158/#M100687>. Дата доступа 10.05.2020.
6. Коротаяев, С.Л. Уйти от ценового диктата // Финансы. Учет. Аудит. – 2015. – № 12. – С. 40-41.
7. Коротаяев, С.Л., Немеровец, А.В. Актуальные проблемы аудита в Республике Беларусь: демпинг // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / редкол.: В.П. Міковда (гол. ред.), В.І. Ярема, Н.Н. Пойда-Носик та інші. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип.1 (45). Том 2. – С. 355–359.
8. Лемеш, В.Н. Вновь изменения в регулировании аудиторской деятельности. <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BERBI/81208/#M100034>. Дата доступа 10.05.2020.
9. Лемеш, В.Н. Изменения в форме 1-аудит (Минфин). ИПС "Нормативка.by" портал "buhgalter.by". <https://normativka.by/lib/search/sid/e98853ac1ec04ace821076ee7bf047f>. Дата доступа 10.02.2021.
10. Лемеш, В.Н. Отчет 1-аудит за 2018 год должен быть представлен с учетом изменений. Главный бухгалтер. 2018, № 42. с. 74-79.
11. 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...
12. Леус, М.В. Договор на оказание аудиторских услуг. Теория и практика общественного развития. Издательство: Издательский дом "ХОРС" (Краснодар) ISSN: 1815-4964eISSN: 2072-7623. 2015. С. 76-78.
13. Маевская, Е.Н. Договор об оказании аудиторских услуг. Международный журнал экспериментального образования Издательство: ООО "Научно-издательский центр "Академия Естествознания" (Саратов) ISSN: 2618-7159. 2019. С. 57-61.
14. Наривончик, Д. Сколько белорусские предприятия платят за аудиторские услуги. <https://neg.by/novosti/otkrytijskolko-beloruskie-predpriyatiya-platyat-za-auditorskie-uslugi?highlight=%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82+2020>. Дата доступа 10.02.2021.
15. Национальные правила аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.12.2007 № 189. <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/189004/#M100326>. Дата доступа 10.02.2021.

16. 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.
17. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 15.03.2012 № 229 «О совершенствовании отношений в области закупок товаров (работ, услуг) за счет собственных средств». <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/189488/#M100002>. Дата доступа 10.02.2021.
18. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 28.12.2019 № 936 «О вопросах закупок товаров (работ, услуг), аттестации и подтверждения квалификации аудиторов». <https://ilex-private.ilex.by/view-document/BELAW/188549/#M100001>. Дата доступа 10.02.2021.
19. 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.

IMPROVEMENT OF THE CONTRACTUAL ASPECTS OF THE AUDIT

Lemesh V.N., Associate Professor Department of Accounting, Analysis and Audit in the Sectors of the National Economy, Belarusian State Economic University

Annotation. *The object of the research is the processes of legal regulation of relations in the field of audit activity 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 statutory audit of accounting (financial) statements. The information base of the study was the legislation and scientific publications devoted to the problems of regulation of contracts for the provision of services for the audit of accounting (financial) statements.*

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