

что исключает возможность осуществления организацией последующей своей хозяйственной деятельности.

5. Ликвидация организации при нулевом либо отрицательном значении ее чистых активов должна быть, с нашей точки зрения, не обязанностью такой организации, а ее правом.

Инициатором такой ликвидации, по нашему мнению, может быть только сама организация.

6. Введение нового основания для ликвидации организаций требует нормативного упорядочения такой процедуры и соответственно корректировки законодательных актов, регламентирующих вопросы ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об изменении законов по вопросам хозяйственных обществ : Закон Респ. Беларусь, 05.01.2021, № 95-3.
2. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 09.12.1992, № 2020-XII от (в ред. от 17.07.2017).
3. Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 11.06.2012, № 35.
4. Об экономической несостоятельности (банкротстве) : Закон Респ. Беларусь, 13.07.2012, № 415-3.
5. Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 12.12.2011, № 1672.

LIQUIDATION OF LLC WITH A NEGATIVE NET ASSET VALUE: LEGISLATIVE INNOVATIONS AND PROBLEMS OF THEIR IMPLEMENTATION

Korotaev S.L., partner of JSC «AuditConsult», auditor, doctor of Economics, Professor

Annotation. The article deals with the current issues of liquidation of business companies in the event that the value of their net assets becomes zero or becomes negative. The place of such liquidation is determined within the existing procedures of voluntary liquidation at the initiative of the organization itself, as well as procedures of economic insolvency (bankruptcy).

Keywords: business entity, net assets, insolvency, criteria for insolvency, debtor, liquidation, bankruptcy.

УДК 657.6

ОШИБКИ И ИХ ПОСЛЕДСТВИЯ, ВЫЯВЛЯЕМЫЕ ПРИ АУДИТЕ ОРГАНИЗАЦИЙ СТРОИТЕЛЬНОГО КОМПЛЕКСА

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 аудита организаций строительного комплекса Республики Беларусь. Одним из наиболее проблемных мест является отсутствие выработанного научного подхода к отраслевым особенностям, в том числе в строительной отрасли. Информационной базой исследования выступили законодательство и научные публикации, посвященные проблемам регулирования аудита организаций строительного комплекса. В данной статье были проанализированы особенности проведения аудита организаций строительного комплекса, а также приведены нормативные правовые акты, регулирующие данный аудит, рассмотрены случаи, когда аудит в строительных организациях будет являться значимым.

Ключевые слова: аудит, лицензирование, аттестация, экологические аспекты, охрана труда, типичные ошибки, санкции.

Введение. Строительная отрасль в любой стране является важным звеном в расширении и модернизации организаций различных отраслей экономики. Получение достоверной информации контрагентов организаций строительной отрасли повышает их доверие к представленной проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности. С учетом указанного исследование подходов, направленных на изучение различных аспектов аудита организаций строительного комплекса с учетом отраслевых особенностей являются актуальными. Подтверждением сказанному служит включение в разделе I темы 7 «Аудит отдельных видов деятельности и хозяйственных операций» самостоятельного вопроса «Особенности аудита в строительных организациях» Программы квалификационных экзаменов на право получения квалификационного аттестата

аудитора, утвержденной приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2018 № 193.

Объектом исследования выступают процессы правового регулирования отношений в сфере аудита организаций строительного комплекса Республики Беларусь (далее – ОСК). Одним из наиболее проблемных мест является отсутствие выработанного научного подхода по отраслевым особенностям аудита ОСК.

Основная часть. Следует отметить, что зарубежными российскими и украинскими авторами В.И. Дмитренко, Е.В. Жуковой, П. Г. Ковтун, А.Б. Пышкиным и другими рассматривались некоторые аспекты аудита ОСК [1, 2, 6, 9]. Что же касается отечественных авторов, то ими данные вопросы практически не рассматривались [8]. В связи с этим, целью статьи является анализ отраслевых особенностей аудита ОСК. Достижению поставленной цели способствует решение следующих задач:

- 1) Исследовать основные нормативные правовые акты, влияющие на особенности аудита ОСК;
- 2) Проанализировать и сгруппировать типичные ошибки, выявляемые при аудите ОСК;
- 3) Провести анализ возможных последствий для ОСК при выявлении нарушений.

У ОСК могут проводиться различные виды аудита, предусмотренные Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» [3 ст. 21]. При этом это может быть обязательный аудит либо инициативный, проводимый по инициативе заказчика аудиторских услуг на основании договора оказания аудиторских услуг [3 ст. 22; абз. 8 ст. 2, ст. 25]. Согласно 3 абз. 41 ч. 1 ст. 1 Закона Республики Беларусь 05.07.2004 № 300-3 «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь» строительная деятельность (строительство) – деятельность по возведению, реконструкции, ремонту, реставрации, благоустройству объекта, сносу, консервации не законченного строительством объекта, включающая выполнение организационно-технических мероприятий, подготовку разрешительной и проектной документации, выполнение строительно-монтажных, пусконаладочных работ.

Строительство является отраслью материального производства и отличается от других отраслей материального производства следующими факторами:

- 1) строительная продукция (здания и сооружения) создается (возводятся) непосредственно на конкретном земельном участке и является недвижимой как во время строительства, так и его эксплуатации, в некоторых случаях предполагается создание и возведение временных сооружений;
- 2) значительная часть строительной продукции (здания и сооружения) создается (возводится) по индивидуальным проектам, что предполагает использование высококвалифицированных рабочих кадров и соответствующей оплаты труда, в том числе коэффициента трудового участия (далее – КТУ);
- 3) по окончании строительства на одном объекте средства производства перемещаются на новый объект (новое место). Это значит, что на новый объект (новое место) перемещаются также рабочие строительного производства, технико-технологическое оснащение труда, что влечет необходимость временного обустройства бытовых условий работающих, а в некоторых случаях доплату за разъездной, подвижной, вахтовый характер работы;
- 4) разнообразие по видам и сложности строительно-монтажных работ на различных объектах строительства затрудняет равномерную загрузку состава работающих согласно их квалификации;
- 5) влияние колебания температур в связи с сезонными изменениями затрудняет выполнение отдельных видов строительно-монтажных работ либо значительное их удорожание;
- 6) хранение и складирование значительной части строительных материалов, изделий и конструкций осуществляется открытым способом, что в ряде случаев влияет на их потребительские качества и в некоторых случаях приводит к потерям (выветривание, вымывание и т.п.);
- 7) необходимость в большинстве случаев работать на открытом воздухе, а также опасность выполнения некоторых строительно-монтажных работ, в связи с чем рабочие должны обеспечиваться специальной одеждой и обувью, а также молоком или иными, предусмотренными нормативными правовыми актами продуктами питания;
- 8) могут быть другие факторы, связанные с особенностями возведения объектов отдельных отраслей (дорожное, линейное, промышленное, жилищное строительство и др.).

В ходе аудита правоустанавливающих документов проверяются:

- наличие оригиналов свидетельства о государственной регистрации (свидетельства о регистрации);
- постановка на учет: в налоговых органах и получение УНП, в органах статистики и получение кодов, в ФСЗН, в Белгосстрах;
- учредительные документы (положение о филиалах, представительствах, иных обособленных подразделениях);
- документы, свидетельствующие о наличии системы менеджмента качества;
- сертификаты соответствия работ в строительстве при осуществлении работ, подлежащих обязательной сертификации; свидетельства о технической компетентности системы производственного контроля при осуществлении работ, не подлежащих обязательной сертификации;
- наличие и сроки действия специальных разрешений (лицензий) на право осуществления лицензируемых видов деятельности;
- наличие и сроки действия аттестата соответствия;
- наличие и сроки действия квалификационного аттестата;
- другие.

Услуги строительных организаций очень разнообразны и в соответствии с разд. 41, 42, 43 секция F Общегосударственного классификатора Республики Беларусь ОКРБ 005-2011 «Виды экономической деятельности», утвержденного постановлением Государственного комитета по стандартизации Республики Беларусь от 05.12.2011 № 85 в укрупненном виде представляют строительство зданий, гражданское строительство, специальные строительные работы.

В ходе аудита устанавливается, какие из видов работ не относятся к работам при строительстве с учетом требований Перечень видов работ и услуг, относящихся к строительной деятельности, утвержденный постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 10.05.2011 № 17 и Письмо Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 28.06.2017 № 04-3-05/8401 «О разъяснении законодательства».

На начальном этапе проведения аудита оценивается соблюдение требований по организации деятельности строительной организации. С этой целью проверяется наличие лицензий на лицензируемые виды деятельности по некоторым видам работ, приведенным в п. 5 и 6 приложения 1 к Положению о лицензировании, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь от 01.09.2010 № 450 (далее – Положение № 450). При этом учитывается, что согласно п. 14 Положения №450 лицензия выдается на конкретный вид деятельности с указанием работ и (или) услуг, составляющих этот вид деятельности.

С целью подтверждения наличия лицензии аудитор обращается к Единому реестру лицензий посредством глобальной компьютерной сети Интернет через единый портал электронных услуг общегосударственной автоматизированной информационной системы. Согласно п. 9 Положения о порядке формирования и функционирования Единого реестра лицензий, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24.06.2020 № 365 лицензирующий орган (структурное подразделение, территориальный орган, подчиненная организация лицензирующего органа в предусмотренных случаях) обязан:

- не позднее трех рабочих дней со дня, следующего за днем принятия лицензирующим органом решения о выдаче лицензии, внесении в нее изменений и (или) дополнений, приостановлении или прекращении действия лицензии (в целом или в части), возобновлении действия лицензии, аннулировании лицензии, внести соответствующие сведения в ЕРЛ;
- не позднее трех рабочих дней со дня, следующего за днем получения решения суда о прекращении действия лицензии либо аннулировании лицензии, а также о признании неправомерным вынесенного лицензирующим органом решения о приостановлении, прекращении действия лицензии либо аннулировании лицензии, внести соответствующие сведения в ЕРЛ.

В ходе аудита следует установить: не изменялась ли информация, в отношении которой следовало внести изменения в лицензию (изменения наименования, местонахождения лицензиата), предусмотренные пунктом 66 Положения № 450. Это связано с тем, что лицензиат обязан в месячный срок обратиться в соответствующий лицензирующий орган для внесения в лицензию изменений и (или) дополнений. Данное нарушение может повлечь приостановление действия лицензии либо ее прекращение, что предусмотрено пунктами 75, 76, 83 Положения № 450. Если после получения лицензии аудируемое лицо создало филиал, осуществляющий вид деятельности, на право осуществления которого организация имеет лицензию, то в ней должны содержаться

сведения об этом филиале. Это значит, что осуществлять такую деятельность филиал вправе только после внесения в лицензию соответствующих изменений и (или) дополнений.

По решению лицензирующего органа действие лицензии прекращается если он не обращался за получением лицензии в течение 6 месяцев со дня принятия решения о внесении в лицензию изменений и (или) дополнений.

Действие лицензии прекращается со дня, указанного в решении лицензирующего органа о прекращении действия лицензии, который не может быть установлен позднее чем по истечении 10 рабочих дней со дня принятия такого решения, вступления в законную силу принятого судом решения о прекращении действия лицензии.

Подпунктом 1.11 Указа Президента Республики Беларусь от 14.01.2014 № 26 «О мерах по совершенствованию строительной деятельности» определено, что отдельные виды архитектурной, градостроительной, строительной деятельности (их составляющие) по Перечню, определяемому Советом Министров Республики Беларусь, а также работы по обследованию зданий и сооружений осуществляются юридическими лицами (индивидуальными предпринимателями) при наличии аттестатов соответствия, выдаваемых в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь. Строительная организация вправе осуществлять отдельные виды деятельности в области строительства только при наличии аттестата соответствия, подтверждающим, что организация отвечает квалификационным требованиям предъявляемым законодательством.

Перечень отдельных видов архитектурной, градостроительной, строительной деятельности (их составляющих), при осуществлении которых юридические лица и индивидуальные предприниматели подлежат обязательной аттестации приведен в приложении 1 Положения об аттестации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих отдельные виды архитектурной, градостроительной, строительной деятельности (их составляющие), выполнение работ по обследованию зданий и сооружений, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 21.03.2014 № 252. Указанные виды деятельности распространяются на объекты 1 - 4-го класса сложности. Класс сложности определяется до 10.06.2021 СТБ 2331-2015 «Здания и сооружения. Классификация. Основные положения», а после этой даты Строительными нормами СН 3.02.07-2020 «Объекты строительства. Классификация».

Обладатель аттестата соответствия должен соответствовать квалификационным требованиям, предъявляемым для его получения, в течение всего срока действия аттестата соответствия. В ходе аудита следует учитывать, что аттестат соответствия выдается сроком на пять лет.

Следует иметь ввиду, что при поступлении информации в Министерство архитектуры и строительства от контролирующих (надзорных) органов о нарушении обладателями аттестатов соответствия требований технических нормативных правовых актов в области технического нормирования и стандартизации или иных обязательных требований технических нормативных правовых актов в области архитектурной, градостроительной и строительной деятельности при проектировании, проведении инженерных изысканий, строительстве или эксплуатации зданий и объектов инженерной инфраструктуры, о нарушении при проведении строительно-монтажных работ обязательных требований проектной документации, обеспечивающих безопасность жизни и здоровья людей, охрану окружающей среды, прочность, устойчивость и эксплуатационную надежность зданий, сооружений и их частей, о несоответствии обладателей аттестатов соответствия квалификационным требованиям проводится внеочередная аттестация юридического лица или индивидуального предпринимателя, допустившего указанные нарушения.

Это значит, что у аудируемого лица при проведения внеочередной аттестации уполномоченная организация может принять решение о прекращении действия аттестата соответствия.

Одним из условий получения аттестата соответствия является наличие квалификационного аттестата, подтверждающего профессиональную компетентность специалиста для осуществления деятельности в области архитектурной, градостроительной, строительной деятельности, выполнения работ по обследованию зданий и сооружений согласно Перечню подлежащих аттестации руководителей, специалистов организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в области архитектурной, градостроительной, строительной деятельности, выполнение работ по обследованию зданий и сооружений, критерии их допуска к аттестации по ее специализациям, утвержденному постановлением Министерства архитектуры и

строительства Республики Беларусь от 26.03.2014 № 15. Квалификационный аттестат выдается сроком на пять лет.

Следует учитывать, что действие квалификационного аттестата может быть прекращено по следующим основаниям:

- неоднократное в течение календарного года нарушение обладателем квалификационного аттестата требований технических нормативных правовых актов в области архитектурной, градостроительной и строительной деятельности и (или) требований проектной документации при проведении строительно-монтажных работ;

- признание квалификационного аттестата недействительным вследствие представления для его получения документов и (или) сведений, не соответствующих требованиям законодательства, в том числе подложных, поддельных или недействительных документов.

В ходе аудита данных аспектов могут выявляться следующие нарушения:

1) осуществление лицензионных видов деятельности без получения лицензии;

2) осуществление лицензионных видов деятельности, когда действие лицензии приостановлено, прекращено либо, когда лицензия аннулирована;

3) несоблюдение лицензионных требований и условий;

4) отсутствие аттестата соответствия при выполнении работ, включенных в Перечень видов работ и услуг, относящихся к строительной деятельности;

5) признание аттестата соответствия недействительным при выполнении работ, включенных в Перечень видов работ и услуг, относящихся к строительной деятельности;

5) истечение срока, на который был выдан аттестат соответствия при выполнении работ, включенных в Перечень видов работ и услуг, относящихся к строительной деятельности;

6) отсутствие квалификационного аттестата на специалистов, включенных в Перечень видов работ и услуг, относящихся к строительной деятельности;

7) признание квалификационного аттестата недействительным в отношении специалистов, включенных в Перечень подлежащих аттестации руководителей, специалистов организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в области архитектурной, градостроительной, строительной деятельности, выполнение работ по обследованию зданий и сооружений, критерии их допуска к аттестации по ее специализациям. Уточним: после принятия решения о прекращении действия квалификационного аттестата его обладатель обязан в течение 10 рабочих дней со дня принятия такого решения сдать квалификационный аттестат в уполномоченную организацию;

8) несообщение об изменении данных, указанных при получении лицензии и аттестата соответствия (например, юридического адреса).

Согласно пункту 8 Правил заключения и исполнения договоров строительного подряда, утвержденных постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 15.09.1998 № 1450 договор заключается при наличии у подрядчика документов, подтверждающих право на осуществление архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в случаях, предусмотренных законодательством. За нарушение требований, установленных нормативными правовыми актами к аудируемому лицу и его работникам, могут быть применены меры ответственности, предусмотренные Кодексом Республики Беларусь от 06.01.2021 № 91-3 «Об административных правонарушениях».

Предпринимательская деятельность, осуществляемая без специального разрешения (лицензии), когда такое специальное разрешение (лицензия) обязательно, либо с нарушением правил и условий осуществления видов деятельности, предусмотренных в специальных разрешениях (лицензиях), влечет наложение штрафа в размере от десяти до пятидесяти базовых величин (далее – БВ), на индивидуального предпринимателя – от десяти до двухсот БВ с конфискацией до ста процентов суммы дохода, полученного в результате такой деятельности, или без конфискации, а на юридическое лицо – до пятисот БВ с конфискацией до ста процентов суммы дохода, полученного в результате такой деятельности, или без конфискации [7 п. 1 ст. 13.3].

Предпринимательская деятельность, осуществляемая без государственной регистрации либо без государственной регистрации и специального разрешения (лицензии), когда такое специальное разрешение (лицензия) обязательно, влечет наложение штрафа в размере до ста БВ с конфискацией предмета административного правонарушения, орудий и средств совершения административного правонарушения, а также до ста процентов от суммы дохода, полученного в результате такой деятельности, или без конфискации. При этом, под доходом от незаконной

предпринимательской деятельности, осуществляемой с государственной регистрацией без специального разрешения (лицензии) либо с нарушением правил и условий осуществления видов деятельности, предусмотренных в специальных разрешениях (лицензиях), в настоящей статье следует понимать сумму выручки (дохода - для индивидуальных предпринимателей, применяющих общий порядок налогообложения) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученной (полученного) по этой деятельности, за вычетом косвенных налогов, а также понесенных при осуществлении указанной деятельности документально подтвержденных затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при применении общего порядка налогообложения (в том числе таких затрат, понесенных в период применения особого режима налогообложения). Доход, полученный в натуральной форме, подлежит определению в денежном выражении [7 п. 2 ст. 13.3].

Осуществление видов архитектурной, градостроительной, строительной деятельности (их составляющих), в том числе сельскохозяйственными организациями при строительстве объектов сельскохозяйственного назначения хозяйственным способом, выполнение работ по обследованию зданий и сооружений без аттестата соответствия, когда его наличие является обязательным, запрещается [7 п. 2 ст. 13.3].

Следовательно, аудитор оценивает возможное влияние налагаемых компетентными органами санкций и их последствий с возможностью оценки соответствия принципу непрерывности деятельности аудируемого лица, предусмотренного пунктом 4 Национальных правил аудиторской деятельности «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.03.2003 № 45 (далее – НПАД № 45). В соответствии с пунктом 8 НПАД № 45 к фактам, которые по отдельности или в совокупности могут влиять на непрерывность деятельности аудируемого лица, относятся финансовые, производственные и прочие условные факты. К прочим условным фактам относится несоблюдение требований законодательства.

Взаимоотношения организаций строительного комплекса с заказчиками строительного подряда регулируются договорами, заключаемыми на проведение соответствующих работ. Наиболее важным аспектом аудита договорной работы являются закупки в строительстве. Следует учитывать, особенности требований Указа Президента Республики Беларусь от 07.06.2019 № 223 «О закупках товаров (работ, услуг) при строительстве» при проведении процедур закупок при строительстве в периоде с 11.06.2019 до 01.07.2021. При этом порядок организации и проведения процедур закупок товаров (работ, услуг) при строительстве определяется Советом Министров Республики Беларусь. Проведения закупок товаров (работ, услуг) при строительстве включает две процедуры: торги и переговоры. При строительстве объектов подрядные торги (торги) проводятся в форме открытого или закрытого конкурса. Для оценки возможных рисков целесообразно ознакомиться со списком поставщиков (подрядчиков, исполнителей), временно не допускаемых к участию в процедурах закупок товаров (работ, услуг) при строительстве, который формируется согласно постановлению Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 31.10.2019 № 60 «О порядке формирования списка поставщиков (подрядчиков, исполнителей), временно не допускаемых к участию в процедурах закупок товаров (работ, услуг) при строительстве». Соответствующий список формирует и размещает на своем сайте Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь.

В ходе аудита устанавливается, относится ли закупка товаров (работ, услуг) к закупкам товаров (работ, услуг) [11 п. 1]:

- а) при строительстве объектов,
- б) из бюджетных средств.

При проведении аудита соблюдения законодательства при проведении процедуры закупок следует исходить из следующих условий:

– проведение подрядных торгов является обязательным при заключении договоров о строительстве объектов, в том числе их возведении, реконструкции, капитальном ремонте, реставрации, благоустройстве, сносе (далее – строительство объектов), финансирование строительства которых осуществляется за счет: средств республиканского и (или) местных бюджетов (полностью или частично), в том числе государственных целевых бюджетных фондов, а также государственных внебюджетных фондов, внешних государственных займов и внешних займов, привлеченных под гарантии Правительства Республики Беларусь, кредитов банков Республики Беларусь, выданных под гарантии Правительства Республики Беларусь, областных и

Минского городского исполнительных комитетов, – при стоимости строительства объектов 6 тысяч БВ и более [11 п. 1.4];

– при строительстве объектов с обязательным проведением подрядных торгов обязательным также является проведение подрядных торгов, в случае размещения необходимых для строительства объектов заказов на [11 п. 1.5];

– разработку предпроектной (предынвестиционной) документации, если ее разработка предусмотрена законодательными актами;

– выполнение проектных и изыскательских работ;

– оказание инженерных услуг стоимостью 3 тысячи БВ и более;

– закупки товаров стоимостью каждого их вида 3 тысячи БВ и более;

– выполнение отдельных видов строительных, монтажных, специальных и иных работ стоимостью каждого их вида 3 тысячи БВ и более.

Закупка будет относиться к закупкам товаров (работ, услуг) при строительстве объектов из бюджетных средств, если одновременно, соблюдены условия, касающиеся предмета и источника финансирования объекта:

- предметом закупки являются только товары, работы и услуги при строительстве объектов;

- источником финансирования являются полностью или частично средства республиканских или местных бюджетов, государственных внебюджетных фондов, внешних государственных займов и внешних займов (привлеченных под гарантии Правительства), кредитов банков Республики Беларусь (привлеченных под гарантии Правительства, облисполкомов и Минского горисполкома).

Далее анализируется, правильно ли выбран заказчиком вид процедуры закупки товаров (работ, услуг) при строительстве объектов с учетом следующих условий:

– предмета закупки [11 п.п. 1.1, 1.2, 1.4 и 1.5 п. 1; 24 п. 8 и 49];

– стоимости строительства объекта. Для объектов большой стоимостью имеет значение стоимость каждого вида закупаемых товаров, некоторых работ и услуг:

1) при закупке товаров (работ, услуг) на сумму от 6000 БВ и более [11 п. 1.4 и 1.5 п. 1];

2) при закупке товаров (работ, услуг) на сумму до 6000 БВ.

Очень важным аспектом является проверка применяемых цен при расчетах по договору строительного подряда с учетом норм Положения о порядке формирования неизменной договорной (контрактной) цены на строительство объектов [26]. По итогам торгов или переговоров в протоколе фиксируется неизменная договорная цена. Если объект строится за счет бюджетных средств и приравненных к ним источников, то цена может быть скорректирована при внесении изменений и дополнений в договор строительного подряда по инициативе заказчика.

Следовательно, в ситуации, когда:

– подрядчик объекта строительства, финансируемого из бюджетных средств и приравненных к ним источников, по собственной инициативе заменит материалы, внести изменения в документацию и скорректировать цену нельзя;

– если строительство объекта финансируется за счет иных источников, то неизменная договорная цена может быть скорректирована, при условии, что стоимость материалов, изделий, конструкций, затраты на эксплуатацию машин и механизмов отличаются от учтенных в неизменной договорной цене.

В ходе аудита могут выявляться следующие нарушения:

1) отступление в заключенном договоре от условий, сформированных по результатам проведения процедур закупок товаров (работ, услуг) при строительстве;

2) осуществление лицензионных видов деятельности, когда действие лицензии приостановлено, прекращено либо, когда лицензия аннулирована;

3) нарушение фиксированных и (или) предельных цен (тарифов), предельных нормативов рентабельности, предельных надбавок (скидок, наценок);

4) иные нарушения предусмотренного законодательством порядка закупок товаров (работ, услуг) при строительстве.

Не предусмотренное законодательством отступление в заключенном договоре от условий, сформированных по результатам проведения процедур закупок товаров (работ, услуг) при строительстве, влечет наложение штрафа в размере от двух до пятнадцати БВ, а на юридическое лицо - от пятидесяти до ста БВ; иное нарушение предусмотренного законодательством порядка закупок товаров (работ, услуг) при строительстве влечет наложение штрафа в размере до пятидесяти БВ, а на юридическое лицо - до пятисот БВ [7 ст. 12.10].

Нарушение должностным лицом юридического лица или индивидуальным предпринимателем установленного порядка установления (формирования) и (или) применения цен (тарифов) – влечет наложение штрафа в размере до сорока БВ [7 п. 1 ст. 13.2].

Нарушение установленных уполномоченными государственными органами (организациями) фиксированных и (или) предельных цен (тарифов), предельных нормативов рентабельности, предельных надбавок (скидок, наценок) – влечет наложение штрафа в размере до двадцати БВ, а на индивидуального предпринимателя или юридическое лицо - в двукратном размере разницы между фактической выручкой, полученной от реализации товаров (работ, услуг), и расчетной величиной выручки от реализации этих товаров (работ, услуг) по ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством [7 п. 2 ст. 13.2].

Организации строительной отрасли имеют особенности, связанные с обязанностью обеспечения условий по охране труда работников, в том числе связанных с работами с вредными и (или) опасными условиями труда. В соответствии со ст. 1 Инструкции об аттестации рабочих мест по оценке условий труда при аттестации рабочих мест по условиям труда, утвержденной постановлением Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь от 22.02.2008 № 35 охрана труда – система обеспечения безопасности жизни и здоровья работающих в процессе трудовой деятельности, включающая правовые, социально-экономические, организационные, технические, психофизиологические, санитарно-противоэпидемические, лечебно-профилактические, реабилитационные и иные мероприятия и средства.

Анализ аудитором на соответствие требованиям по охране труда зависит от вида выполняемых рабочими работ и условий их работы. В связи с этим проверяется своевременность проведения и правильного документального оформления аттестации рабочих мест по условиям труда в соответствии с требованиями нормативных правовых актов Инструкция об аттестации рабочих мест по оценке условий труда при аттестации рабочих мест по условиям труда, утвержденной постановлением Министерством труда и социальной защиты Республики Беларусь от 22.02.2008 № 35 и Положения об аттестации рабочих мест о порядке проведения аттестации рабочих мест по условиям труда, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 22.02.2008 № 253. На основании полученной информации, а также с учетом сведений из Книги учета проверок (для ознакомления с результатами проверок контролирующих органов по данному аспекту) в ходе аудита устанавливается соблюдение требований в отношении соответствующих норм законодательства.

Применительно к организациям строительного комплекса имеется необходимость в большинстве случаев работать на открытом воздухе, а также опасность выполнения некоторых строительно-монтажных работ, в связи с чем рабочие должны обеспечиваться специальной одеждой и обувью, а также молоком или иными, предусмотренными нормативными правовыми актами продуктами питания. В связи с этим, важным аспектом является установление соблюдения требований по компенсациям по условиям труда в части:

– бесплатной выдачи молока или кисломолочных продуктов (кефира, ацидофилина, простокваши и др.) (далее – молоко). Бесплатная выдача молока предусмотрена работникам организаций при работе с вредными веществами, указанными в соответствующем перечне вредных веществ. Чтобы проверить обоснованность выдачи молока работникам, инспектируется перечень лиц, которым нанимателем аудируемого лица предусмотрены такая выдача и сравнивается с Перечнем конкретных профессий и категорий работников, занятых на работах, дающих право на получение молока и Перечень вредных веществ, при работе с которыми в профилактических целях показано употребление молока или равноценных пищевых продуктов, утвержденный постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 19.03.2002 № 34/12.

При организации труда работников наниматель обязан обеспечивать работников в соответствии с установленными нормами специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, организовывать надлежащее хранение и уход за этими средствами [10 п. 8 ст. 55]. Например, работники организаций, осуществляющих дорожную деятельность, должны обеспечиваться специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты.

На работах с вредными и (или) опасными условиями труда, а также на работах, связанных с загрязнением и (или) выполняемых в неблагоприятных температурах, наниматель обязан обеспечивать бесплатную выдачу работникам смывающих и обезвреживающих средств. При этом

необходимо руководствоваться нормами и порядком, определяемыми республиканским органом государственного управления, проводящим государственную политику в области труда. Кроме того, на каждом рабочем месте наниматель должен создать условия труда, соответствующие требованиям по охране труда.

Например, работники организаций, осуществляющих дорожную деятельность, занятые на работах, связанных с загрязнением кожных покровов должны обеспечиваться смывающими и обезвреживающими средствами. Так, в соответствии с подп. 1.1 п. 1 постановления Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.12.2008 № 208 «О нормах и порядке обеспечения работников смывающими и обезвреживающими средствами» на указанных работах должны бесплатно выдаваться смывающие и обезвреживающие средства из расчета на одного работника:

- мыло или аналогичные по действию смывающие средства – не менее 400 г в месяц;
- дерматологические средства - не менее 5 г для разового нанесения на кожные покровы.

Следовательно, аудитор, оценивая систему внутреннего контроля по данному аспекту тестирует и устанавливает:

- утвержден ли перечень профессий и должностей работников, которые будут обеспечиваться смывающими и обезвреживающими средствами;
- утвержден ли перечень видов и наименований таких средств;
- утвержден ли количество выдаваемых смывающих и обезвреживающих средств;
- закреплен ли сроки и порядок выдачи этих средств;
- назначено ли лицо, ответственное за соблюдение указанных требований. Как правило, такие функции возлагаются на должностное лицо, отвечающее за охрану труда в организации.

Далее, выполняя процедуры по существу, в ходе аудита устанавливаются аспекты учетной политики по данным вопросам, а также соблюдение их при формировании данных в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности.

В ходе аудита могут быть выявлены следующие нарушения и ошибки:

- не проведение аттестации рабочих мест по условиям труда, в случаях, когда такая аттестация предусмотрена нормативными правовыми актами;
- не своевременное проведение аттестации рабочих мест по условиям труда, в случаях, когда такая аттестация предусмотрена нормативными правовыми актами;
- не правильное документальное оформление аттестации рабочих мест по условиям труда, в случаях, когда такая аттестация предусмотрена нормативными правовыми актами;
- не утвержден перечень профессий и должностей работников, которые должны обеспечиваться средствами индивидуальной защиты;
- не закреплены сроки и порядок выдачи средствами индивидуальной защиты;
- не утвержден перечень профессий и должностей работников, которые должны обеспечиваться смывающими и обезвреживающими средствами;
- не утвержден перечень видов и наименований таких средств;
- не утвержден количество выдаваемых смывающих и обезвреживающих средств;
- не закреплены сроки и порядок выдачи смывающих и обезвреживающих средств;
- не назначено лицо, ответственное за соблюдение сроков и порядка выдачи смывающих и обезвреживающих средств.

Основными направлениями государственной политики в области охраны труда является в том числе ответственность работодателя за создание здоровых и безопасных условий труда [6 ст. 5].

Непроведение нанимателем или должностным лицом нанимателя в установленных законодательством случаях и в установленные сроки аттестации рабочих мест по условиям труда, либо нарушение порядка проведения аттестации рабочих мест по условиям труда, либо представление нанимателем либо уполномоченным должностным лицом нанимателя документов по аттестации рабочих мест по условиям труда, содержащих недостоверные сведения влекут наложение штрафа в размере от пяти до пятидесяти БВ, а на юридическое лицо – до ста БВ [7 ч. 5 ст. 10.12].

За нарушение должностным или иным уполномоченным лицом работодателя или индивидуальным предпринимателем требований по охране труда может быть наложен штраф в размере от пяти до сорока БВ [7 п. 1 ст. 10.13].

За нарушение должностным или иным уполномоченным лицом работодателя или индивидуальным предпринимателем требований по охране труда, повлекшее травмирование работающих, может быть наложен штраф в размере от двадцати до пятидесяти БВ [9 п. 2 ст. 10.13].

Нарушение требований по охране труда совершенное иным работающим влечет наложение штрафа в размере до пяти БВ [7 п. 3 ст. 10.13].

Строительная деятельность связана с существенным влиянием на окружающую среду. Следовательно, аудиторю следует оценить воздействие на окружающую среду, в том числе в части строительных отходов, а также отработанных масел, шин от строительной техники и др.

Уточним [4 ст. 22]:

– обращение с отходами при осуществлении строительной деятельности производится с выполнением требований, установленных законодательством в области архитектурной, градостроительной и строительной деятельности, об охране окружающей среды, настоящим Законом и иными актами законодательства об обращении с отходами, в том числе обязательными для соблюдения техническими нормативными правовыми актами [4 п. 1 ст. 22].

– при разработке проектной документации на строительство должен предусматриваться комплекс мероприятий по обращению с отходами, включающий в себя [4 п. 2 ст. 22]:

определение количественных и качественных (химический состав, агрегатное состояние, степень опасности и т.д.) показателей образующихся отходов и возможности их использования;

определение мест временного хранения отходов на строительной площадке;

проектные решения по перевозке отходов в санкционированные места хранения отходов, санкционированные места захоронения отходов либо на объекты обезвреживания отходов и (или) на объекты по использованию отходов;

иные мероприятия, направленные на обеспечение соблюдения законодательства об обращении с отходами, в том числе обязательных для соблюдения технических нормативных правовых актов.

К числу технических нормативных правовых актов относится ТКП 17.11-10-2014 (02120) «Охрана окружающей среды и природопользование. Отходы. Правила обращения со строительными отходами». Следовательно, в ходе аудита устанавливается как организован учет отходов. Учет отходов – система непрерывного документального отражения информации о количественных и качественных показателях отходов, а также об обращении с ними [4 п. 33 ст. 2]

Аудитор, оценивая систему внутреннего контроля по данному аспекту тестирует и устанавливает:

– утверждена ли инструкция по обращению с отходами.

– определены ли лица, ответственные за организацию обращения с отходами, и их обязанности;

– определен ли порядок разработки нормативов образования отходов производства;

– определен ли порядок ведения учета отходов;

– порядок проведения их инвентаризации;

– определен ли порядок хранения отходов;

– имеется ли перечень отходов производства, которые направляются на использование, обезвреживание и порядок их передачи для этих целей;

– определен ли порядок перевозки отходов.

Наряду с указанными аспектами анализируется информация о видах выполняемых строительно-монтажных работ (особенно при линейно строительстве) в части используемых природных ресурсов (песок, гравий, вода и др.) и наличие соответствующей разрешительной документации, а также соблюдение норм экологической безопасности.

К типичным нарушениям относятся:

- отсутствие должностных (уполномоченных) лиц, ответственных за обращение с отходами;

- отсутствие инструкции по обращению с отходами производства

- несогласование инструкции по обращению с отходами с территориальными органами

Минприроды;

- необеспечение сбора отходов и разделения их по видам;

- не проведение инвентаризации отходов;

- нарушение требований к перевозке отходов;

- неверная идентификация отходов производства;

- хранение (захоронение) отходов в несанкционированных местах;

- несоблюдение требований экологической безопасности при выполнении строительного-монтажных работ;
- несоблюдение порядка снятия, сохранения и использования плодородного слоя почвы при проведении работ, связанных с нарушением земель;
- уничтожение плодородного слоя почвы;
- невыполнение правил рекультивации земель;
- загрязнение земель отходами;
- самовольное отступление от схем или проектов землеустройства;
- загрязнение леса; древесно-кустарниковой растительности, не входящей в состав лесного фонда, отходами;
- самовольное пользование недрами.

Нарушение требований экологической безопасности при проектировании, размещении, строительстве, вводе в эксплуатацию, консервации, демонтаже, сносе или эксплуатации зданий, сооружений и иных объектов влечет наложение штрафа в размере до тридцати базовых величин, на индивидуального предпринимателя – до двухсот БВ, а на юридическое лицо – до пятисот БВ [7 ст. 16.2].

Нарушение порядка снятия, сохранения и использования плодородного слоя почвы при проведении работ, связанных с нарушением земель, либо нарушение порядка консервации деградированных сельскохозяйственных земель, либо невыполнение обязательных мероприятий по защите земельного участка от водной, ветровой эрозии или других процессов разрушения, либо невыполнение иных требований по охране земель влекут наложение штрафа в размере до двадцати БВ, на индивидуального предпринимателя – до ста БВ, а на юридическое лицо – до трехсот БВ [7 п. 2 ст. 16.10].

Уничтожение плодородного слоя почвы, либо невыполнение правил рекультивации земель, либо загрязнение их химическими или радиоактивными веществами, отходами, сточными водами, бактериально-паразитическими вредными организмами, либо иное незаконное повреждение земель влекут наложение штрафа в размере до тридцати БВ, на индивидуального предпринимателя – от десяти до ста БВ, а на юридическое лицо – от двадцати до пятисот БВ [7 ст. 16.11].

Самовольное отступление от схем или проектов землеустройства, утвержденных в установленном порядке, влечет наложение штрафа в размере от пяти до тридцати БВ, на индивидуального предпринимателя – от десяти до пятидесяти БВ, а на юридическое лицо – до двухсот БВ [7 ст. 16.12].

Загрязнение леса отходами или сточными водами либо иным способом влечет наложение штрафа в размере до десяти БВ, на индивидуального предпринимателя – до двадцати пяти БВ, а на юридическое лицо – до пятидесяти БВ [7 п. 1 ст. 16.22].

Загрязнение древесно-кустарниковой растительности, не входящей в состав лесного фонда, отходами или сточными водами либо иным способом влечет наложение штрафа в размере до десяти базовых величин, на индивидуального предпринимателя – до двадцати пяти БВ, а на юридическое лицо – до пятидесяти БВ [7 п. 2 ст. 16.22].

Самовольное пользование недрами либо самовольное водопользование влекут наложение штрафа в размере от четырех до тридцати базовых величин, на индивидуального предпринимателя – до ста БВ, а на юридическое лицо – до трехсот БВ [7 п. 3 ст. 16.36].

Невыполнение установленной законодательством об обращении с отходами обязанности по обеспечению сбора, обезвреживания и (или) использования отходов товаров и отходов упаковки влечет наложение штрафа на индивидуального предпринимателя или юридическое лицо до ста процентов от платы за организацию сбора, обезвреживания и (или) использования отходов товаров и отходов упаковки [7 п. 1 ст. 16.44]. Захоронение вторичных материальных ресурсов влечет наложение штрафа от пяти до тридцати БВ, на индивидуального предпринимателя – от пятидесяти до двухсот БВ, а на юридическое лицо – от пятидесяти до тысячи БВ [7 п. 2 ст. 16.44].

Нарушение иных требований законодательства об обращении с отходами влечет наложение штрафа в размере до тридцати БВ, на индивидуального предпринимателя – до ста БВ, а на юридическое лицо – до тысячи БВ [7 п. 3 ст. 16.44].

Выводы и перспективы дальнейшего развития в этом направлении.

Нами рассмотрены лишь некоторые наиболее значимые отраслевые особенности и ошибки и их последствия при аудите организаций строительного комплекса.

1. Проведен анализ отраслевых особенностей аудита ОСК и их влияние на действия аудитора в ходе аудита.

2. Сгруппированы наиболее значимые ошибки, выявляемые при аудите ОСК, что на практике позволит более эффективно проводить аудит данных организаций.

3. В результате проведенной оценки требований нормативных правовых актов по применению санкций за нарушение требования законодательства ОСК установлено, что при допущении нарушений ОСК в некоторых случаях последствия могут быть значительными.

Перспективами дальнейшего развития в этом направлении являются научные исследования, результаты которых будут способствовать повышению качества и эффективности аудита.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Дмитренко, В. І. Концептуальний підхід до організації аудиту системи економічної безпеки підприємств будівельної галузі / В. І. Дмитренко // . – 2020. – № 5(508). – Р. 201-206. – DOI 10.32983/2222-4459-2020-5-201-206.
2. Жукова, Е. В. Аудит и его особенности в строительной деятельности / Е. В. Жукова // Актуальные направления теории и практики бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита : Сборник материалов Всероссийской (национальной) научно-практической конференции, Новосибирск, 20 декабря 2019 года / Под общей редакцией О.А. Чистяковой. – Новосибирск: Сибирский университет потребительской кооперации, 2019. – С. 196-201.
3. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности».
4. Закон Республики Беларусь от 20.07.2007 № 271-З «Об обращении с отходами».
5. Закон Республики Беларусь от 23.06.2008 № 356-З «Об охране труда».
6. Ковтун, П. Г. Аудит строительных организаций / П. Г. Ковтун // Современная наука и молодые учёные : сборник статей VI Международной научно-практической конференции, Пенза, 20 мая 2021 года. – Пенза: Общество с ограниченной ответственностью "Наука и Просвещение", 2021. – С. 132-134.
7. Кодекс Республики Беларусь от 06.01.2021 № 91-З «Об административных правонарушениях».
8. Лемеш, В.Н. Практический аудит : учебное пособие / В.Н. Лемеш, В.А. Березовский, А.В. Бунь, Е.П. Глинник. –2-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амафeya, 2019. –412 с. (с.314-321).
9. Пышкин, А. Б. Финансово-строительный аудит инвестиционных проектов / А. Б. Пышкин, В. А. Пышкин // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2019. – № 5(92). – С. 1.
10. Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26.07.1999 № 296-З.
11. Указ Президента Республики Беларусь от 07.06.2019 № 223 «О закупках товаров (работ, услуг) при строительстве».

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 of organizations of the building complex of the Republic of Belarus. One of the most problematic areas is the lack of a developed scientific approach to industry-specific features, including in the construction industry. The information base of the study was the legislation and scientific publications devoted to the problems of regulating the audit of organizations in the building complex. In this article, the features of the audit of organizations in the construction complex were analyzed, and also the regulatory legal acts governing this audit were given, the cases when the audit in construction organizations would be significant were considered.*

Keywords: Key words: audit, licensing, certification, environmental aspects, labor protection, typical mistakes, sanctions.

УДК: [336.64 + 336.67] : 657.2

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ: ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Маханько Л.С., д-р экон. наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «БГЭУ»

***Аннотация.** В статье рассматриваются исторические аспекты и современные направления учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками в контексте актуализации проблемы манипулирования прибылью. В данном аспекте учетно-аналитический инструментарий управления денежными потоками раскрывается с позиции контроля не только непосредственно финансовых ресурсов, но и в целом качества финансовой (бухгалтерской) отчетности.*

***Ключевые слова:** денежные потоки, учет, анализ, финансовый результат, доходы, расходы, финансовая отчетность, манипулирование отчетностью.*