

**Правило (стандарт) аудиторской деятельности
"Особенности аудита малых экономических субъектов"
(одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ
11 июля 2000 г., протокол N 1)**

1. Общие положения

2. Особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля у малых экономических субъектов

3. Особенности планирования аудита в случае малых экономических субъектов

4. Особенности получения аудиторских доказательств

1. Общие положения

1.1. Настоящее правило (стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует Временным правилам аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г.

1.2. Целью правила (стандарта) является описание особенностей действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя*, в случае аудита малого экономического субъекта.

1.3. Задачами правила (стандарта) являются:

а) описание особенностей систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля малых экономических субъектов, оказывающих влияние на проведение аудита таких субъектов;

б) формулировка требований, которые следует выполнять при планировании аудита малых экономических субъектов;

в) указание на особенности порядка получения аудиторских доказательств в ходе аудита малых экономических субъектов.

1.4. Требования данного правила (стандарта) являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

1.5. Требования данного правила (стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и/или сопутствующие ему услуги.

2. Особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля у малых экономических субъектов

2.1. К малым экономическим субъектам относятся экономические субъекты, которые:

а) отнесены законодательством Российской Федерации к субъектам малого предпринимательства** либо

б) обладают такими специфическими особенностями, которые позволяют аудитору на основе своего профессионального суждения отнести данный экономический субъект с позиций проведения аудиторской проверки к субъектам малого предпринимательства.

2.2. В ходе аудита малых экономических субъектов аудиторским организациям следует применять правила (стандарты) аудиторской деятельности в полном объеме. Вместе с тем для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения аудита таких субъектов. Данные особенности бывают, как правило, вызваны следующими факторами:

а) ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета и подготовку отчетности;

б) преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности такого экономического субъекта.

2.3. Для целей правил (стандартов) аудиторской деятельности и при планировании соответствующих аудиторских процедур аудиторским организациям следует выбирать методику аудита, руководствуясь в первую очередь соображениями возможности разделения ответственности и полномочий сотрудников, отвечающих за ведение учета, особенностями организации системы бухгалтерского учета и документооборота таких экономических субъектов, а не только критериями отнесения организации к субъектам малого предпринимательства, основанными на виде деятельности, структуре уставного капитала и средней численности работников, предусмотренными другими нормативными актами Российской Федерации.

2.4. Во время аудита малых экономических субъектов особое внимание необходимо уделить следующим потенциальным факторам риска:

а) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований, могут не отражать реального положения дел, что повышает риск искажений бухгалтерской отчетности;

б) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;

в) вследствие меньшего, чем в иных экономических субъектах, количества учетных работников по объективным причинам невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;

г) в условиях малых экономических субъектов возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;

д) если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается (с целью нарушения требований налогового законодательства), а расходы - завышаются (с целью провести как производственные затраты средства, направленные на личное потребление руководящих работников);

е) при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

2.5. В малых экономических субъектах дополнительный риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Если в таком экономическом субъекте применяется единственный компьютер с упрощенной программой учета, для единичного бухгалтера или ограниченного числа учетных работников появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции "задним числом", проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке.

2.6. Преобладающее влияние владельца и (или) единоначального руководителя на все стороны деятельности малого экономического субъекта может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль руководителя может способствовать повышению надежности учета экономического субъекта в ситуации, когда альтернативные средства внутреннего контроля по объективным причинам затруднены или невозможны. С другой стороны, преобладающее влияние руководителя может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности.

2.7. Аудиторской организации следует добиваться, чтобы система бухгалтерского учета малого экономического субъекта отвечала требованиям, приведенным в п.3.4 правила (стандарта) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита".

2.8. Поскольку документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта, для малых экономических субъектов такое документирование может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием иных экономических субъектов.

3. Особенности планирования аудита в случае малых экономических субъектов

3.1. На стадии предварительного планирования сотрудникам аудиторской организации следует ознакомиться с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. В случае, если из-за недостатков этих систем, связанных с особенностями малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с данным экономическим субъектом. Если соответствующие обстоятельства стали ясными сотрудникам аудиторской организации уже в ходе проведения аудита, целесообразно приостановить работу с данным экономическим субъектом либо подготовить по результатам аудита аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного.

3.2. Перед началом аудита малого экономического субъекта особенно важным является согласовать в договоре или письме-обязательстве условия проведения аудита, права и обязанности аудиторской организации и экономического субъекта. При этом следует руководствоваться требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности "Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов", "Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита" и "Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг". Рекомендуются привлечь внимание руководителей экономического субъекта к положениям п.п.6.1 и 6.2 правила (стандарта) "Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности", где указано, что ответственность за подготовку, составление и своевременное представление достоверной бухгалтерской отчетности несет руководство экономического субъекта, в свою очередь аудиторская

организация несет ответственность за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

3.3. Как и в случае аудита любых экономических субъектов, в ходе аудита малых экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности данного субъекта, изучать системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При этом следует руководствоваться требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности "Планирование аудита", "Понимание деятельности экономического субъекта" и "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита". Сотрудникам аудиторской организации необходимо оценить, позволяют ли системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля собрать аудиторские доказательства, необходимые для подготовки мнения аудитора.

3.4. В соответствии с причинами, изложенными в [п.п.2.2, 2.4 - 2.6](#) настоящего правила (стандарта), в ходе аудита рекомендуется исходить из оценки надежности средств внутреннего контроля как "низкой", если нет явных доказательств противоположного. При этом следует руководствоваться требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск". Сотрудникам аудиторской организации рекомендуется в меньшей мере полагаться на средства контроля подлежащего проверке малого экономического субъекта, а в качестве основного способа сбора аудиторских доказательств использовать аудиторские процедуры по существу.

3.5. На основе оценки внутривозвратного риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск необнаружения. Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объема аудиторских выборок.

4. Особенности получения аудиторских доказательств

4.1. С учетом особенностей аудиторского риска в малых экономических субъектах аудиторской организации следует исходить из того, что ее мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми при проведении аудиторских процедур по существу. Аудиторская организация при сборе аудиторских доказательств должна соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства" и "Аналитические процедуры".

4.2. В соответствии с причинами, изложенными в [п.п.2.2 "б"](#) и [2.6](#) настоящего правила (стандарта), в ходе аудита малого экономического субъекта следует уделять большое внимание получению официальных письменных разъяснений от его руководства, в котором эти руководители подтвердили бы понимание своей ответственности за организацию надлежащего ведения бухгалтерского учета и подготовку достоверной и полной бухгалтерской отчетности, а также в необходимых случаях привели бы свои аргументы и высказали бы аудиторской организации свою позицию по возникшим в ходе аудита спорным вопросам бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения. При этом следует руководствоваться требованиями правила (стандарта) аудиторской деятельности "Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта". Письменные разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта, являются одной из форм аудиторских доказательств, которой специалисты аудиторской организации не должны доверять абсолютно.

4.3. В ходе сбора и оценки информации о малом экономическом субъекте аудиторской организации необходимо учитывать специфику нормативной базы таких субъектов, в том числе:

- а) упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности субъектов малого предпринимательства;
- б) упрощенный порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности;
- в) допустимость использования (при соблюдении необходимых условий) субъектами малого предпринимательства самостоятельно разработанных форм для документирования хозяйственных операций и представления форм бухгалтерской отчетности на бланках, изготовленных самостоятельно;
- г) меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово-хозяйственную деятельность;
- д) влияние особенностей регионального и местного законодательства на функционирование малых экономических субъектов.

4.4. При получении аудиторских доказательств в ходе аудита субъекта малого предпринимательства, использующего упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности^{***}, аудиторской организации, в частности, следует рассмотреть:

- а) обоснованность применения субъектом малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности исходя из нормативных критериев, по которым субъекты малого предпринимательства подпадают под действие такой системы;
- б) соблюдение субъектом малого предпринимательства порядка отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов;
- в) правильность исчисления валовой выручки или совокупного дохода (исходя из соответствующего перечня расходов).

4.5. Использование компьютеров при аудиторской проверке малых экономических субъектов (в случае, когда такое использование имеет место) должно производиться в соответствии с разделом 8 правила (стандарта) аудиторской деятельности "Проведение аудита с помощью компьютеров".

* В дальнейшем аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, именуются "аудиторские организации".

** В соответствии со статьей 3 Федерального закона от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 процентов, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 процентов и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней (малые предприятия): в промышленности - 100 человек; в строительстве - 100 человек; на транспорте - 100 человек; в сельском хозяйстве - 60 человек; в научно - технической сфере - 60 человек; в оптовой торговле - 50 человек; в розничной торговле и бытовом обслуживании населения - 30 человек; в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек. Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

*** В соответствии с п.1 ст.2 Федерального закона N 222-ФЗ от 29 декабря 1995 г. "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности распространяется на индивидуальных предпринимателей и организации с предельной численностью работающих (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера) до 15 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности. Предельная численность работающих для организаций включает численность работающих в их филиалах и подразделениях.