

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

*Людмила Лапицкая, др.,
конференциар кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит» МЭА*

Следует отметить, что Международная федерация бухгалтеров (IFAC) уделяет особое внимание бухгалтерскому учету и аудиту финансовой отчетности на малых предприятиях. Об этом прежде всего, свидетельствует разработка МФБ (IFAC) Гада по применению Международных стандартов аудита для малых и средних предприятий. Следует отметить, что это уже третье издание. Первое было разработано в 2007 году Канадским институтом сертифицированных бухгалтеров. Третье издание - в 2011 году.

Прежде чем перейти к аудиту финансовой отчетности малых предприятий, следует рассмотреть критерии отнесения предприятий к сфере малого и среднего бизнеса.

Таблица 1

Критерии отнесения предприятий к сфере малого и среднего бизнеса

В Республике Молдова в соответствии с законом №. 206 «О поддержке сектора малых и средних предприятий» от 07.07.2006	Согласно критериям, принятым в Европейском союзе	Согласно положениям Международных стандартов аудита
<p>Микропредприятием является хозяйствующий субъект, соответствующий следующим критериям: годовая среднесписочная численность работников не более 9 человек, годовая сумма доходов от продаж не более трех миллионов леев, общегодовая балансовая стоимость активов не более трех миллионов лей.</p> <p>Малым предприятием является хозяйствующий субъект, соответствующий следующим критериям: годовая среднесписочная численность работников не более 49 человек, годовая сумма доходов от продаж не более 25 миллионов леев, общегодовая балансовая стоимость активов не более 25 миллионов леев,</p> <p>Средним предприятием является хозяйствующий субъект, соответствующий следующим критериям: годовая среднесписочная численность работников не более 249 человек, годовая сумма доходов от продаж не более 50 миллионов леев, общегодовая балансовая стоимость активов не более 50 миллионов леев</p>	<p>Комиссией ЕС предложены следующие критерии отнесения фирм к малым : число занятых работников не должно превышать 100 человек ; размер собственного основного капитала должен быть менее 75 млн евро при условии, что доля крупных компаний в уставном капитале фирмы не превышает одну треть.</p>	<p>Малое предприятие представляет собой предприятие, которое отвечает следующим характеристикам:</p> <p>1)малое число собственников и менеджеров (на микропредприятиях собственник и администратор могут быть одним лицом),</p> <p>2)один или несколько признаков:</p> <ul style="list-style-type: none"> -повторяющиеся или несложные операции; -простая система учета; -небольшое количество видов деятельности или выпускаемой продукции; -незначительное количество видов внутреннего контроля; -несколько уровней менеджмента с широкой ответственностью в системе внутреннего контроля или же небольшое количество менеджеров с очень большим спектром обязанностей.

Хотелось бы подчеркнуть, что в Международных стандартах аудита, практически в каждом из них имеются параграфы, относящиеся к особенностям проведения аудита на малых предприятиях. Рассмотрим основные, наиболее важные особенности.

МСА 315 «Идентификация и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды» устанавливает 5 компонентов внутреннего контроля:

1. Среда контроля,
2. Процесс оценки риска предприятием;
3. Информационная система;
4. Процедуры контроля релевантные для аудита;
5. Мониторинг внутреннего контроля

В данном стандарте указывается, что система внутреннего контроля малых предприятий может быть упрощена, не все 5 элементов могут быть ярко представлены, или же некоторые из них могут быть совмещены. Процедуры, оценка и мониторинг внутреннего контроля малого предприятия могут быть оформлены небольшим количеством приказов, инструкций или другой документации. Вместе с тем, стандарт говорит о том, что в случае, если персонал не поменялся и процедуры, информационная система осталась та же, то допускается тестирование оперативного контроля один раз в три года. Так же в данном стандарте уделяется внимание утверждениям руководства по поводу составления финансовой отчетности, остаткам по счетам и транзакциям (наличие, полнота, права и обязанности, классификация, оценка и раскрытие). Международный стандарт предусматривает, что по данным утверждениям аудитор может высказать мнение по каждому виду утверждений отдельно, либо как в случае с малыми предприятиями комбинировано.

МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита» определяет, что на уровне финансовой отчетности аудитор должен определить общий уровень существенности, а также производительный уровень, а для остатков по счетам и транзакциям – специфический уровень существенности и специфический производительный уровень. Данные термины (общий и производительный уровень) применяются только в Гиде и не конкретизируются в Международных стандартах аудита.

Достаточно много внимания в МСА уделяются аудиторским процедурам, а также обязанностям аудитора в отношении мошенничества в финансовой отчетности. Этому посвящены следующие стандарты: 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности», 520 «Аналитические процедуры», 530 «Аудиторская выборка».

Следует обратить внимание на особенности планирования аудита для малых предприятий. Так в стандарте 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» указано, что при проведении аудита на крупных предприятиях аудитор должен составить план и программу аудита. Для малых предприятий при планировании аудита достаточно составить меморандум.

Очень важный момент при проведении аудита – документирование. Этому посвящены положения стандарта 230 «Аудиторская документация». Однако следует отметить, что практически в каждом международном стандарте аудита присутствуют параграфы, которые рассматривают вопросы документации в преломлении тех стандартов, где они фигурируют.

С практической точки зрения очень важно содержание таблицы, в части документации, которая представлена в Гиде по применению Международных стандартов аудита для малых и средних предприятий.

Таблица 2

Общие вопросы по применению документации при проведении аудита в соответствии с Международными стандартами аудита

вопрос	Разъяснения в соответствии с МСА
Кто является собственником и	Собственником является аудиторская фирма, если законодательными актами стран или юрисдикций

<p>может пользоваться аудиторской документацией?</p>	<p>предусматривается, то данные рабочие документы должны быть представлены в соответствующие органы и пользователям</p>
<p>Нужно ли делать копии бухгалтерских документов, или же регистров учета, предприятия, на котором проводится аудит финансовой отчетности?</p>	<p>Нет. Информация по таким документам должна присутствовать в рабочих документах аудитора при проведении выборки или аналитических процедур, или же при обзоре документов. В этом случае в них должна быть включена следующая информация о регистрах учета (дата, исполнитель, номер документа и др.) Вместе с тем, такие важные документы как регистрационные, или же контракты долгосрочные должны быть ксерокопированы</p>
<p>Нужно ли чтобы каждая страница рабочего документа аудитора была подписана его исполнителем или проверяющим со стороны аудиторской фирмы?</p>	<p>Нет. Так как рабочие файлы аудитора должны быть объединены в модули, или же секции, на которых должна быть указана данная информация. А проверяющий со стороны аудиторской фирмы может проверить наиболее важные модули и непосредственно на этих документах поставить подпись о том, что он проверил данные документы.</p>
<p>Должны ли абсолютно все аудиторские суждения быть задокументированы?</p>	<p>Нет. Должны быть задокументированы наиболее важные аудиторские суждения, расчеты, заключения и выводы. Почему именно к такому суждению пришли аудиторы.</p>
<p>Должны ли быть приложены предварительные версии финансовой отчетности, в случае, если они значительно отличаются от окончательного варианта финансовой отчетности?</p>	<p>Нет. Нет требований в сохранении документации в случае, если документация была исправлена до утверждения финансовой отчетности.</p>
<p>Нужно ли документировать не соответствие с требованиями МСА в случае, когда Стандарты МСА не применяются?</p>	<p>Нет. МСА четко в данном случае указывают, что их положения не релевантны тогда, когда их выполнения не требуются или отсутствуют условия их применения.</p>