

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Поварова Елизавета Сергеевна,

*канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и таможенного дела,
e-mail: epovarova@muiv.ru,*

Московский университет им. С.Ю. Витте, г. Москва

Субъекты малого предпринимательства – это важная категория для экономики региона, страны. Несмотря на то, что не все эти организации удовлетворяют критериям проведения обязательного аудита, проведение инициативного аудита повышает степень доверия к отчетности указанных организаций. Однако проведение аудита в организациях, являющихся субъектами малого предпринимательства, имеет определенные особенности в силу применения ими упрощенных способов ведения учета и составления отчетности. При этом, на стадии планирования, аудитору следует оценить право аудируемого лица на применение упрощенных способов учета, выполнив аудиторские процедуры. В статье приведены форматы рабочих документов, которые может использовать аудитор при проведении аудита субъектов малого предпринимательства на стадии планирования и выполнения аудиторских проверок по существу. В статье детально прорабатывается нормативно-правовая основа определения объекта аудиторской деятельности, разбираются и уточняются основные критерии, позволяющие отнести хозяйствующий субъект к субъектам малого предпринимательства.

Ключевые слова: СМП, малые предприятия, субъекты малого предпринимательства, аудит, критерии малого предпринимательства, нормативно-правовые акты

FEATURES OF AUDIT OF SMALL BUSINESSES

Povarova E.S.,

*candidate of economic sciences, associate professor at the department of accounting, taxation and customs,
e-mail: epovarova@muiv.ru,*

Moscow Witte University, Moscow

Small businesses are an important category for the economy of a region or country. Even though not all these organizations meet the criteria for conducting a mandatory audit, conducting an initiative audit increases the degree of confidence in the reporting of these organizations. However, conducting an audit in organizations that are small businesses has certain features due to their use of simplified methods of accounting and reporting. At the same time, at the planning stage, the auditor should evaluate the right of the audited entity to use simplified accounting methods by performing audit procedures. The article presents the formats of working documents that can be used by the auditor when conducting an audit of small businesses at the stage of planning and performing substantive audits. The article elaborates in detail the regulatory and legal framework for determining the object of audit activity, examines and clarifies the main criteria that make it possible to classify an economic entity as a small business entity.

Keywords: SMEs, small businesses, small businesses, audit, criteria for small businesses, regulatory legal acts

DOI 10.21777/2587-554X-2020-3-29-37

Введение

В научной литературе немало авторов, обращающихся к проблемам аудита субъектов малого предпринимательства. Среди них А.Ю. Винокурова [1], А.Ж. Досаева, С.К. Барышева [2], Г.Р. Калимуллина [3], Ф.Н. Магеррамова, А.Н. Сырбу [4], Н.Н. Парасоцкая [5], Д.К. Санакоева, М.Б. Макиева [6], А.С. Синельникова [7], И.И. [Хахонова 8].

Согласно официальным статистическим данным, в Российской Федерации по состоянию на 10.09.2020 года¹ насчитывается 5 367 233 микроорганизации и 217 951 малая организация.

В целях повышения доверия к составляемой отчетности микроорганизациями и малыми организациями указанные субъекты могут пользоваться услугой по проведению аудита.

В соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», организации, которые удовлетворяют определенным (указанным в законе) критериям, подлежат обязательному аудиту, т.е. обязаны провести аудит за отчетный период и представить бухгалтерскую отчетность с аудиторским заключением. Указанное требование о проведении аудита зафиксировано также в Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В соответствии со ст. 13 указанной нормы права, организации, подлежащие обязательному аудиту, обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность в соответствии с аудиторским заключением. Однако организации, которые не удовлетворяют критериям ст. 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», также вправе проводить аудит, который имеет название «инициативный». Инициативный аудит проводится не в силу требований законодательных актов, а по инициативе хозяйствующего субъекта. Такими организациями могут быть субъекты малого предпринимательства. Для аудитора проведение аудита субъектов малого предпринимательства может иметь особенности, так как в силу нормы Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» организации могут применять упрощенные формы отчетности, упрощенные способы учета и иные особенности. В связи с этим, в статье рассмотрены особенности проведения аудита субъектов малого предпринимательства.

1. Особенности аудита субъектов малого предпринимательства

В первую очередь, перед выявлением особенностей проведения аудита субъектов малого предпринимательства, следует установить, является ли аудируемое лицо субъектом малого предпринимательства.

Признание хозяйственных организаций в качестве субъектов малого предпринимательства и определение особенностей их учета осуществляется в соответствии с двумя федеральными законами: Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

В соответствии с требованиями п. 2 ст. 6 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», могут не вести бухгалтерский учет:

- ИП или лица, которые занимаются частной практикой в случае, если они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных показателей;
- филиал, представительство или иное структурное подразделение иностранной организации, находящиеся на территории РФ в случае, если ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

В соответствии с той же статьей Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вправе применять при составлении отчетности упрощенные ее формы следующие экономические субъекты:

- субъекты малого предпринимательства;
- некоммерческие организации;

¹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ, Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.ofd.nalog.ru/statistics.html> (дата обращения: 18.09.2020).

– организации, получившие статус участников проекта «Сколково».

Однако существует перечень организаций, которые в соответствии с видом деятельности не вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, включая составление упрощенной отчетности, представленный на рисунке 1.



Рисунок 1 – Организации, которые не вправе применять упрощенные способы учета и составлять упрощенную отчетность по виду их деятельности (составлено автором)

В связи с тем, что для субъектов малого предпринимательства установлены упрощенные способы ведения учета и отчетности, необходимо установить критерии отнесения организации к субъектам малого предпринимательства.

В соответствии с Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» субъектами малого и среднего предпринимательства признаются хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), отнесенные в соответствии с условиями, установленными Федеральным законом от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ к малым предприятиям, в том числе к микропредприятиям и средним предприятиям, сведения о которых внесены в Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства.

Таким образом, для того чтобы субъект малого предпринимательства приобрел этот статус, экономический субъект должен быть включен в Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства.

Кроме этого, Федеральным законом конкретизированы организационно-правовые формы экономических субъектов, по которым возможно отнести организацию к рассматриваемой категории.

Организации могут быть признаны в качестве субъектов малого предпринимательства (при соблюдении и иных требований Федерального закона), если они созданы в формах:

- хозяйственных обществ, товариществ и партнерств,
- производственных кооперативов, потребительских кооперативов, крестьянских (фермерских) хозяйств,
- индивидуальных предпринимателей.

При этом из этого правила законодательством предусмотрены ограничения. Для того чтобы организация получила статус субъекта малого предпринимательства (далее – СМП), необходимо выполнение одного из следующих требований:

- доля участия государства или фондов в уставном капитале организации не может быть более 25 %, а доля участия иностранных юридических лиц – не более 49 %;
- акции акционерного общества, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, являются акциями высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;
- деятельность хозяйственных обществ заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности;
- учредителями хозяйственных обществ являются юридические лица, включенные в утвержденный Правительством Российской Федерации перечень юридических лиц, предоставляющих государственную поддержку инновационной деятельности.

Кроме этого, для получения статуса СМП в организации должно соблюдаться предельное значение среднесписочной численности работников. В соответствии с подп. 2 ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ, предельное значение среднесписочной численности работников не должно превышать:

- до 100 человек для малых предприятий;
- до 15 человек среди микропредприятий;
- от 101 до 250 человек для средних предприятий.

Таким образом, максимальное число сотрудников для СМП должно быть не более 100 человек.

Также существует ограничение по сумме максимального дохода, которое утверждается Правительством РФ. Постановлением Правительства РФ от 4 апреля 2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» установлены предельные значения дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год для следующих категорий субъектов малого и среднего предпринимательства:

- микропредприятия – 120 млн рублей;
- малые предприятия – 800 млн рублей;
- средние предприятия – 2 млрд рублей.

Обобщенно, критериями признания организации в качестве субъектов малого предпринимательства являются:

- наличие в Едином реестре субъектов малого и среднего предпринимательства;
- соответствие организационно-правовой форме;
- предельные значения среднесписочной численности работников;
- предельное значение по сумме полученного дохода.

Ввиду существования определенного числа требований, для отнесения организации к СМП, аудитор рационально проанализировать оценку того, является ли аудируемое лицо субъектом малого предпринимательства, если в учетной политике его указано применение упрощенных способов ведения учета и составления бухгалтерской отчетности.

После того, как аудитор проверил соответствие аудируемого лица критериям отнесения его к субъектам малого предпринимательства, ему следует оценить параметры учетной политики на соответствие ее требованиям действующего законодательства как субъекта малого предпринимательства. В таблице 1 представлены основные параметры такой оценки.

В связи с этим в статье рассматриваются особенности учета и отчетности субъектов малого предпринимательства.

Таблица 1 – Оценка соответствия аудируемого лица критериям его отнесения к СМП

Параметр	Установленные критерии в соответствии с законом	Значение аудируемого лица	Вывод о соответствии/ несоответствии

В первую очередь, особенность ведения учета СМП отличается тем, что в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения учета и составления отчетности по упрощенной форме, имеют право признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей, однако при соблюдении основных условий признания выручки:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Расходы СМП также вправе определять кассовым методом. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» имеется иной критерий признания расходов. Если организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, определяет выручку кассовым методом, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности. Таким образом, для организации не имеет значения, перешло ли к покупателю право собственности на товар (принял ли заказчик работы) или нет. Однако необходимо отметить, что указанные пункты – это право, но не обязанность организаций, следовательно, применение кассовых методов должно быть указано экономическими субъектами в учетной политике.

Следует отметить, что, как правило, кассовый метод применяют организации, которые в налоговом учете определяют доходы и расходы кассовым методом (например, упрощенную систему налогообложения).

Оценивая одновременно применяемую организацией СМП систему налогообложения, необходимо учитывать особенности указания рассчитанного налога в отчете о финансовых результатах.

При применении упрощенной формы отчетности организации, которые применяют упрощенную систему налогообложения, указывают по строке 2410 «Налог на прибыль» отчета о финансовых результатах сумму налога, исчисленного при применении упрощенной системы налогообложения. Однако, при заполнении не упрощенной формы отчетности сумму налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения, организации обязаны указывать по строке 2460 «Прочее».

При этом необходимо отметить, что организации – СМП вправе не применять ПБУ 18/02 «Учет налога на прибыль». В этом случае движение по счетам 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» отсутствует, а налог на прибыль указывается в отчете о финансовых результатах по данным налоговой декларации по налогу на прибыль.

В силу ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» организации – СМП вправе не формировать резервы под обесценение нематериальных активов и не переоценивать нематериальные активы. Ввиду этого, аудитору следует проверить параметры учетной политики в отношении перечисленных видов активов для того, чтобы определить, использует ли это право аудируемое лицо – СМП.

Еще одним правом упрощенного учета для организаций – СМП является то, что организации в отчетном периоде вправе в составе расходов от основного вида деятельности признавать управленческие и коммерческие расходы.

Кроме этого, еще одна особенность, связанная с учетными операциями, предусматривает для организаций – СМП не ведение детализированных счетов учета, а сократить количество открываемых син-

тетических и аналитических счетов организации. Это право отсутствует в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденном приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н. Однако это право указано в Информации Минфина РФ от 1 ноября 2012 г. № ПЗ-3/2012 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства». В этом документе приводятся примеры счетов, которые могут использовать организации взамен детализации информации об активах и обязательствах. Перечень счетов, которые организации – СМП вправе использовать, а какие – заменить, представлен на рисунке 2.

Счет 10	Вместо счетов: 10, 07, 11
Счет 20	Вместо счетов: 20, 23, 25, 26, 28, 29
Счет 41	Вместо счетов 41, 43
Счет 76	Вместо счетов: 62, 71, 73, 75, 76, 79
Счет 51	Вместо счетов: 51, 52, 55, 57
Счет 80	Вместо счетов: 80, 82, 83
Счет 99	Вместо счетов: 90, 91, 99

Рисунок 2 – Перечень счетов, которые вправе заменить организации – СМП

Таким образом, аудитору следует по утвержденному в организации плану счетов проверить применение аудируемым лицом указанного права в отношении количества счетов учета.

Кроме этого, еще одно требование ПБУ 15/2008 «Учет процентов по займам» вправе не выполнять организации – СМП. Это требование отнесения процентов по займам в первоначальную стоимость основного средства при формировании стоимости инвестиционного актива. Организации – СМП вправе признавать указанные суммы процентов по займам в составе прочих расходов (п. 7 ПБУ 15/2008 «Учет процентов по займам»).

Важный аспект проведения аудита организаций, являющихся субъектами малого предпринимательства – это условие о применении некоторых стандартов по бухгалтерскому учету, применение которых является не обязательным для указанной категории аудируемых лиц. Это следующие стандарты по бухгалтерскому учету:

- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»;
- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»;
- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Кроме этого, субъекты малого предпринимательства вправе представлять ретроспективно последствия изменения учетной политики. Это имеет отношение как к существенным, так и к несущественным изменениям.

Следующим этапом проверки аудируемых лиц – СМП – является проверка заполнения форм бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для организаций – субъектов малого предпринимательства предусмотрены следующие особенности в заполнении форм отчетности.

Применение упрощенных форм бухгалтерской отчетности предусматривает заполнение только двух отчетов: Бухгалтерский баланс и Отчет о финансовых результатах. Кроме этого, в этих отчетах информацию об активах и обязательствах аудируемое лицо представляет в сокращенной форме, в результате чего информация обобщается в определенные группы показателей. В силу неприменения опреде-

ленных стандартов по бухгалтерскому учету, организации – СМП вправе не раскрывать информацию о связанных сторонах, о прекращаемой деятельности.

Учитывая изложенные нормы законодательства по учету и представлению отчетности организаций – субъектов малого предпринимательства, представлен рабочий документ по проведению проверки аудируемых лиц – СМП (таблица 2).

Таблица 2 – Рабочий документ по проверке применения организациями – СМП права на упрощенные способы учета и отчетности

Параметр проверки	Варианты	Вариант применения в учете аудируемого лица
<i>Право применения упрощенных форм отчетности</i>		
Количество форм отчетности	Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах/Все формы отчетности	
Строки отчетности	Сокращенное число показателей, объединенных в группы/Полное представление показателей в отчетности	
Раскрытие информации	Нераскрытие информации в части ПБУ 16/02, ПБУ 12/2010/Полное раскрытие информации	
Налог	Указание налога на прибыль/УСН – в зависимости от вида отчетности и системы налогообложения	
<i>Учетная политика</i>		
Ретроспективное представление изменений	Ретроспективное/Перспективное	
Резервы	Создание резервов или нет	
Основные средства	Признание процентов по кредитам и займам в составе инвестиционного актива/Признание в составе прочих расходов	
	Создание резерва под обесценение или нет	
Нематериальные активы	Оценка на обесценение/Не проводить проверку на обесценение	
Доходы	Применение кассового метода/Применение метода начисления	
Расходы	Применение кассового метода / Применение метода начисления	
<i>Счета бухгалтерского учета</i>		
Затраты	Использование счетов 20, 23, 25, 26, 29/Использование только счета 20	
Товары и готовая продукция	Использование счетов 41,43/Использование только счета 41	
Дебиторская и кредиторская задолженность	Использование счетов 62, 71, 73, 75, 76, 79/Использование только счета 76	
Денежные средства	Использование счетов 51, 52, 55, 57/Использование только счета 51	
Капитал	Использование счетов 80, 82, 83/Использование только счета 80	
Финансовые результаты	Использование счетов 90, 91, 99/Использование только счета 99	

Заключение

Таким образом, в качестве вывода необходимо отметить основные особенности учета, которые вправе применять организации – субъекты малого предпринимательства, при этом обеспечив сплошное документирование всех хозяйственных операций:

- указание в учетной политике о ведении учета и отчетности в качестве субъектов малого предпринимательства;
- признание доходов кассовым методом;
- признание расходов кассовым методом;
- не применяют ПБУ 18/02, ПБУ 2/2008, ПБУ 16/02, ПБУ 12/2010;

- сокращенное число счетов учета;
- не создавать резервы;
- не переоценивать основные средства и не создавать резерв под обесценение по нематериальным активам;
- ретроспективное представление изменений учетной политики.

Указанные особенности учета и подготовки отчетности необходимо учитывать аудитору при проведении аудита субъектов малого предпринимательства. Таким образом, учитывая указанные особенности, аудитору следует применять дополнительные аудиторские процедуры, аналитические процедуры и инспектирование, так как информация в учете не представляет детализированную информацию об активах и обязательствах организации СМП (в случае применения указанного в законодательстве права).

Список литературы

1. *Винокурова А.Ю.* Аудит деятельности субъектов малого предпринимательства // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. – 2011. – № 4. – С. 23–29.
2. *Досаева А.Ж., Барышева С.К.* Методика проведения аудита в малом бизнесе // Вестник университета «Туран». – 2020. – № 2 (86). – С. 160–165.
3. *Калимуллина Г.Р.* Проблемы учета и аудита деятельности субъектов малого предпринимательства // Менеджмент предпринимательской деятельности: материалы XIV Научно-практической конференции. – Симферополь: АРИАЛ, 2016. – С. 310, 311.
4. *Магеррамова Ф.Н., Сырбу А.Н.* Особенности аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства // Условия, императивы и альтернативы развития современного общества в период нестабильности: экономика, управление, социология, право: сборник научных трудов / под общей ред. Е.В. Корольук. – Краснодар, 2020. – С. 349–352.
5. *Парасоцкая Н.Н.* Методика организации аудита малых предприятий // Все для бухгалтера. – 2013. – № 1 (271). – С. 31–35.
6. *Санакоева Д.К., Макиева М.Б.* Актуальные проблемы адаптации международных стандартов аудита в российской практике // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики: материалы Международной конференции. – Владикавказ, 2018. – С. 77–80.
7. *Синельникова А.С.* Аудит субъектов малого предпринимательства // Финансово-экономические и технологические проблемы развития регионов: материалы Международной научно-практической конференции молодых ученых. – Ставрополь, 2019. – С. 172–175.
8. *Хахонова И.И.* Особенности проведения аудиторской проверки субъектов малого предпринимательства // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2011. – № 1. – С. 31–34.

References

1. *Vinokurova A.Yu.* Audit deyatel'nosti sub»ektov malogo predprinimatel'stva // Izvestiya Akademii upravleniya: teoriya, strategii, innovacii. – 2011. – № 4. – S. 23–29.
2. *Dosaeva A.Zh., Barysheva S.K.* Metodika provedeniya audita v malom biznese // Vestnik universiteta «Turan». – 2020. – № 2 (86). – S. 160–165.
3. *Kalimullina G.R.* Problemy ucheta i audita deyatel'nosti sub»ektov malogo predprinimatel'stva // Menedzhment predprinimatel'skoj deyatel'nosti: materialy XIV Nauchno-prakticheskoy konferencii. – Simferopol': ARIAL, 2016. – S. 310, 311.
4. *Magerramova F.N., Syrbu A.N.* Osobennosti audita buhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti sub»ektov malogo predprinimatel'stva // Usloviya, imperativy i al'ternativy razvitiya sovremennogo obshchestva v period nestabil'nosti: ekonomika, upravlenie, sociologiya, pravo: sbornik nauchnyh trudov / pod obshchej red. E.V. Korolyuk. – Krasnodar, 2020. – S. 349–352.
5. *Parasockaya N.N.* Metodika organizacii audita malyh predpriyatij // Vse dlya buhgaltera. – 2013. – № 1 (271). – S. 31–35.
6. *Sanakoeva D.K., Makieva M.B.* Aktual'nye problemy adaptacii mezhdunarodnyh standartov audita v rossijskoj praktike // Aktual'nye napravleniya i perspektivy razvitiya nacional'noj ekonomiki: materialy Mezhdunarodnoj konferencii. – Vladikavkaz, 2018. – S. 77–80.

7. *Sinel'nikova A.S.* Audit sub»ektov malogo predprinimatel'stva // Finansovo-ekonomicheskie i tekhnologicheskie problemy razvitiya regionov: materialy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii molodyh uchenyh. – Stavropol', 2019. – S. 172–175.

8. *Hahonova I.I.* Osobennosti provedeniya auditorskoj proverki sub»ektov malogo predprinimatel'stva // Vestnik Taganrofskogo instituta upravleniya i ekonomiki. – 2011. – № 1. – S. 31–34.