

УТВЕРЖДЕНО  
Постановление  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
18.12.2002 N 163  
(в редакции постановления  
Министерства финансов  
Республики Беларусь  
28.12.2010 N 165)

## **НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА"**

(в ред. постановлений Минфина от 28.12.2010 N 165,  
от 10.12.2013 N 78)

### **ГЛАВА 1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящие Правила определяют особенности действий аудиторской организации или аудитора, осуществляющего деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, (далее - аудиторская организация) при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, данных книги учета доходов и расходов (далее - бухгалтерская (финансовая) отчетность) субъекта малого предпринимательства (далее - аудит субъекта малого предпринимательства).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

2. Настоящими Правилами следует руководствоваться при проведении аудита субъектов малого предпринимательства, к которым могут быть применимы одна или несколько из следующих характеристик:

право собственности и управление сконцентрировано в рамках небольшого круга лиц (преимущественно одного лица);

осуществление преимущественно одного вида деятельности;

ограниченная система внутреннего контроля, предполагающая наличие возможности для руководства субъекта малого предпринимательства обойти средства контроля.

3. Настоящими Правилами определяются особенности:

планирования аудита субъектов малого предпринимательства;

получения аудиторских доказательств в ходе аудита субъектов малого предпринимательства;

документирования аудита субъектов малого предпринимательства.

4. В ходе аудита субъектов малого предпринимательства аудиторским организациям следует применять национальные правила аудиторской деятельности в полном объеме. Вместе с тем для субъектов малого предпринимательства характерен ряд специфических особенностей, оказывающих влияние на порядок проведения аудита таких субъектов, в частности:

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

преобладающее влияние собственника и (или) руководителя на все аспекты деятельности субъекта малого предпринимательства;

ограничение или отсутствие разделения полномочий работников, ответственных за ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. При заключении договора оказания аудиторских услуг с субъектом малого предпринимательства аудиторской организации следует согласовать условия проведения аудита, определить права, обязанности и ответственность аудиторской организации и субъекта малого предпринимательства. При этом аудиторской организации следует обратить внимание руководителя субъекта малого предпринимательства, что аудиторская организация и руководство аудируемого лица несут ответственность в соответствии с требованиями статей 11 и 14 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054).

(часть первая п. 5 в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Аудиторская организация может предусмотреть включение в письмо-обязательство о

согласии на проведение аудита перечня вопросов, в отношении которых ей необходимо будет получить разъяснения собственника и (или) руководителя субъекта малого предпринимательства.

6. При проведении первичного аудита субъекта малого предпринимательства аудиторской организации необходимо выполнить аудиторские процедуры с целью принятия решения о возможности проведения такого аудита. Если аудит проводится повторно, аудиторской организации следует проанализировать, есть ли необходимость пересмотра условий договора. По своему характеру данные аудиторские процедуры аналогичны процедурам оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, и при условии заключения договора оказания аудиторских услуг результаты их выполнения могут использоваться при разработке дальнейших аудиторских процедур. Так, если в ходе выполнения аудиторских процедур аудиторская организация обнаружила, что предполагаемый заказчик аудита обладает признаками неплатежеспособности или представил недостоверную информацию в ходе предыдущего аудита, риск заключения договора или продолжения работы с таким заказчиком может быть недопустимо высоким.

Аудиторской организации также необходимо оценить свою возможность выполнить договор оказания аудиторских услуг, в частности, соблюдение принципа независимости, наличие в штате работников, имеющих соответствующую квалификацию, необходимость привлечения к аудиту эксперта, возможность возникновения конфликта интересов.

7. Если заказчик до завершения аудиторского задания обратился к аудиторской организации с просьбой об изменении условий договора оказания аудиторских услуг на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности, аудиторская организация должна рассмотреть правомерность и целесообразность такого изменения, а также обратить особое внимание на последствия вероятного ограничения объема аудита. Аудиторская организация не должна соглашаться на изменение условий договора при отсутствии надлежащего обоснования. Так, в качестве обоснованной причины об изменении задания аудиторской организацией может рассматриваться просьба заказчика, вызванная изменением обстоятельств, влияющих на необходимость оказания услуги, или изначально неправильным пониманием заказчиком характера аудита.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Если аудиторская организация не может согласиться на изменение условий договора и заказчик возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудиторской организации следует отказаться от выполнения задания и рассмотреть вопрос о сообщении заинтересованным лицам обстоятельств, послуживших причиной отказа.

## ГЛАВА 2 ОСОБЕННОСТИ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

8. С целью эффективного проведения аудита субъекта малого предпринимательства аудиторская организация должна планировать свою работу, руководствуясь требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Планирование аудита", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. N 81 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 83, 8/3932; 2008 г., N 94, 8/18547), и национальных правил аудиторской деятельности "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2008 г. N 203 "О некоторых вопросах Министерства финансов Республики Беларусь по аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2009 г., N 41, 8/20301).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Процесс планирования включает предварительное планирование, разработку общей стратегии аудита, составление плана аудита и внесение в него соответствующих изменений в ходе аудита, документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита, осуществлением руководства и контроля в ходе аудита.

9. При получении понимания деятельности субъекта малого предпринимательства аудиторской организации необходимо учитывать особенности норм законодательства в отношении таких субъектов, в частности:

особенности составления государственной статистической и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

допустимость применения самостоятельно разработанных форм первичных учетных документов;

меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, оказывающие влияние на их хозяйственную деятельность;

влияние особенностей нормативных правовых актов, принятых органами местного управления и самоуправления, на функционирование субъектов малого предпринимательства.

10. Аудиторская организация должна разработать и документально оформить общую стратегию аудита, определяющую его объем, сроки проведения и направления работы, содержащую указания по разработке детального плана аудита.

Разработка общей стратегии аудита субъекта малого предпринимательства не должна быть сложным, трудоемким процессом и занимать много времени; она зависит от размера субъекта, сложности аудита и численности аудиторов, принимающих участие в аудите. Так, в качестве стратегии для аудита текущего периода может использоваться документ, подготовленный аудиторской организацией после завершения предыдущего аудита, основанный на информации, содержащейся в рабочей документации. При этом в данный документ следует внести соответствующие изменения и дополнения по результатам обсуждений с собственником и (или) руководителем субъекта малого предпринимательства значимых вопросов аудита текущего периода.

11. При разработке плана аудита субъекта малого предпринимательства аудиторская организация может использовать стандартные планы аудита, скорректированные с учетом условий договора и допущения о небольшом количестве тестов средств контроля, которые необходимо выполнить. При этом аудиторская организация должна запланировать проведение процедур оценки рисков, а также характер, объем и временные рамки дальнейших аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с оцененными рисками на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

12. Аудит субъектов малого предпринимательства, как правило, проводится небольшой группой аудиторов или полностью выполняется одним аудитором. При проведении аудита небольшой группой значительно легче координировать работу аудиторов и обеспечивать обмен информацией между ними. Однако если аудит субъекта малого предпринимательства проводится одним аудитором, то вопросы, связанные с руководством и контролем в ходе аудита, отсутствуют. В связи с тем, что аудитор, выполняя самостоятельно все этапы аудита, получает информацию о всех существенных аспектах аудируемого субъекта малого предпринимательства, при планировании аудита необходимо предусмотреть возможность обсуждения сложных или редко встречающихся вопросов с другими компетентными работниками аудиторской организации.

13. Аудиторская организация должна получить понимание деятельности субъекта малого предпринимательства и его среды, соблюдая при этом требования национальных правил аудиторской деятельности "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности". (в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

14. Понимание деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, предоставляет аудиторской организации основу для выражения профессионального суждения об оценках риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработки ответных действий в соответствии с оцененными рисками. Получение понимания деятельности аудируемого лица и его среды необходимо аудиторской организации при:

установлении уровня существенности;

оценке выбора и применения руководством субъекта малого предпринимательства учетной политики;

рассмотрении адекватности раскрытий информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

выявлении аспектов, требующих особого внимания аудиторской организации, таких как операции с аффилированными лицами, уместность допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица или соответствие хозяйственных операций, совершаемых аудируемым лицом, целям его деятельности;

выполнении аналитических процедур;

разработке и выполнении дальнейших аудиторских процедур с целью уменьшения

аудиторского риска до приемлемо низкого уровня;

оценке достаточности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств.

15. Аудиторская организация для целей подготовки и выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица самостоятельно разрабатывает порядок определения уровня существенности и системы базовых показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом специфики отрасли, формы собственности, сферы и масштаба деятельности аудируемого лица, руководствуясь национальными правилами аудиторской деятельности "Существенность в аудите", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2001 г. N 24 "Об утверждении нормативного правового акта" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 32, 8/5214; 2008 г., N 303, 8/19867).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Аудиторской организацией могут применяться как единый показатель уровня существенности для конкретного аудита, так и разные значения уровня существенности, предназначенные для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Установленный аудиторской организацией уровень существенности применяется при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений.

При определении уровня существенности на этапе планирования аудита в случае отсутствия у субъекта малого предпринимательства составленной промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация может использовать значения финансовых показателей предшествующих лет с учетом динамики их изменения. В процессе анализа результатов аудиторских процедур аудиторской организации следует провести перерасчет уровня существенности в соответствии с данными годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включающей все согласованные корректировки и информацию, полученную в ходе аудита.

16. Руководствуясь требованиями национальных правил аудиторской деятельности "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности", аудиторская организация должна планировать и проводить аудит таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, соответствующего целям аудита.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

17. Аудиторский риск зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для оценки риска существенного искажения аудиторской организации следует выполнить процедуры оценки рисков.

18. Для отбора аудиторских процедур, направленных на выявление существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, аудиторская организация должна оценить риск существенного искажения на уровне:

бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации.

Выполняя дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков, аудиторская организация должна снизить риск необнаружения до приемлемого уровня.

Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, как правило, должно быть ниже, чем для крупных субъектов хозяйствования. Аудиторской организации с целью минимизации риска необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности следует предусмотреть увеличение объема аудиторских процедур.

19. Аудиторской организации необходимо уделить внимание следующим потенциальным факторам риска, характерным для субъектов малого предпринимательства:

высокая степень зависимости принимаемых решений от одного лица (собственника и (или) руководителя);

возможное отсутствие контроля при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, если ведение бухгалтерского учета осуществляется привлекаемыми специалистами или лично

руководителем субъекта малого предпринимательства;

ограничение или отсутствие разделения полномочий, обязанностей и ответственности работников, осуществляющих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

ограничение или невозможность проведения регулярных взаимных сверок учетных данных вследствие небольшого количества работников, ведущих бухгалтерский учет;

вероятность нарушения законодательства или совершения недобросовестных действий работниками субъекта малого предпринимательства, осуществляющих ведение бухгалтерского учета и одновременно имеющих доступ к активам субъекта, которые легко сокрыть, изъять или реализовать;

вероятность нарушения работниками субъекта малого предпринимательства установленного законодательством порядка приема денежных средств при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет с целью сокрытия или занижения прибыли, доходов или других объектов налогообложения.

20. Аудиторской организации для проведения аудита необходимо получить понимание системы внутреннего контроля аудируемого лица, состоящей из следующих элементов:

контрольной среды;

процесса оценки аудируемым лицом предпринимательских рисков;

информационных систем, связанных с процессом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

контрольных действий;

процесса оценки и анализа руководством аудируемого лица функционирования системы внутреннего контроля (далее - мониторинг средств контроля).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Понятие системы внутреннего контроля подразумевает наличие всех пяти перечисленных элементов, в то время как понятие средств контроля одинаково применимо к одному или нескольким элементам или любому аспекту внутреннего контроля.

21. Аудиторская организация при аудите субъектов малого предпринимательства для описания элементов системы внутреннего контроля и их влияния на ход проведения аудита может применять терминологию и подходы, отличные от установленных национальными правилами аудиторской деятельности "Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности".

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Так, между элементами системы внутреннего контроля аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, как правило, может и не быть четкой границы, что влияет на возможность аудиторской организации их разграничивать. В частности, собственником и руководителем субъекта малого предпринимательства может являться одно лицо, выполняющее функции, связанные с несколькими элементами системы внутреннего контроля.

22. Порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля зависит от размеров и сложности структуры аудируемого лица. Субъектами малого предпринимательства могут использоваться менее формальные и структурированные средства контроля и более простые процессы и процедуры для достижения целей контроля.

В силу присущих для субъектов малого предпринимательства специфических особенностей, оказывающих влияние на порядок проведения аудита, аудиторская организация не должна изначально делать вывод об отсутствии системы внутреннего контроля у субъекта малого предпринимательства и, следовательно, о нецелесообразности или невозможности ее оценки.

23. Аудиторской организации необходимо проанализировать, каким образом конкретные средства контроля эффективно предотвращают или выявляют и устраняют существенные искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации. С этой целью аудиторской организации следует:

выявить риски, которые могут привести к существенному искажению информации;

определить относящиеся к этим рискам соответствующие средства контроля, которые предотвращают возникновение искажений или выявляют и исправляют искажения после их возникновения;

определить, могут ли данные средства контроля по отдельности или в совокупности с другими средствами контроля эффективно предотвращать или выявлять и исправлять

существенные искажения информации.

24. Аудируемые лица, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, как правило, имеют небольшую численность работников, что может ограничивать разделение обязанностей. Возможность того, что средства контроля не принимаются во внимание руководителем, являющимся одновременно собственником субъекта малого предпринимательства, зависит в большей степени от контрольной среды и отношения руководителя к системе внутреннего контроля. Однако аудиторской организации следует учитывать, что и в этих условиях на ключевых участках могут быть предусмотрены разделение обязанностей или другой вид не очень сложных, но эффективных средств контроля.

25. Аудиторской организации при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок необходимо принять во внимание, что собственник и (или) руководитель субъекта малого предпринимательства могут при необходимости обойти средства контроля, потому что система внутреннего контроля такого субъекта является менее структурированной.

26. Аудиторская организация должна получить понимание контрольной среды аудируемого лица, относящегося к субъекту малого предпринимательства.

Понимание контрольной среды аудируемого лица и ее элементов позволяет аудиторской организации определить, являются ли условия проведения контроля достаточными для обеспечения эффективности функционирования системы внутреннего контроля, а также способствует ли система внутреннего контроля снижению риска существенного искажения информации до приемлемого низкого уровня.

Аудиторской организации следует учитывать, что контрольная среда субъектов малого предпринимательства, включая применяемые элементы, может отличаться от контрольной среды более крупных субъектов хозяйствования. Так, у субъекта малого предпринимательства функции по руководству аудируемого лица могут осуществляться непосредственно собственником, являющимся одновременно и руководителем, при отсутствии других собственников, способных повлиять на принимаемые им решения.

27. Аудиторской организации при оценке контрольной среды, в частности таких ее элементов, как приверженность руководства аудируемого лица этическим ценностям и профессионализму, отношению к системе внутреннего контроля, участие в оперативной деятельности организации, необходимо принимать во внимание, что контрольная среда может также повлиять на функционирование других средств контроля или повлечь их отсутствие. Так, преобладающее влияние собственника и (или) руководителя на все аспекты деятельности субъекта малого предпринимательства может иметь как положительное, так и отрицательное воздействие на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности такого субъекта. С одной стороны, персональный контроль собственника и (или) руководителя может способствовать повышению надежности учета в ситуации, когда другие средства внутреннего контроля отсутствуют. С другой стороны, преобладающее влияние собственника и (или) руководителя субъекта малого предпринимательства может вести к нарушению общеустановленных контрольных процедур, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и повышать риск нарушений законодательства.

28. Средства контроля, действующие в рамках контрольной среды у субъектов малого предпринимательства, могут не иметь документального подтверждения, особенно если обмен информацией между руководством и работниками носит неофициальный характер, но при этом являться эффективными. Так, у аудируемых лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, может отсутствовать утвержденный кодекс поведения, однако посредством общения и личного примера руководства в процессе управления деятельностью аудируемого лица формируется культура поведения, основанная на соблюдении принципа честности и других этических ценностей, приверженности профессионализму. Поскольку аудиторские доказательства в отношении эффективности функционирования таких средств контроля недоступны в документальной форме, то для повышения степени надежности аудиторских доказательств, полученных в устной или визуальной форме, аудиторской организации следует задокументировать полученную информацию.

29. Аудиторская организация должна получить представление о процессе оценки руководством субъекта малого предпринимательства предпринимательских рисков, имеющих отношение к бухгалтерской (финансовой) отчетности, предпринимаемых действий в отношении

оцененных рисков и возможных результатов таких действий.

30. Базовые принципы процесса оценки предпринимательских рисков являются уместными для любого аудируемого лица независимо от масштабов его деятельности, однако у субъектов малого предпринимательства процесс оценки рисков является менее формальным и менее структурированным.

Аудиторской организации следует учитывать, что субъекты малого предпринимательства, как правило, не устанавливают долгосрочных целей и не разрабатывают стратегических планов, а оценивают и управляют предпринимательскими рисками с помощью конкретных действий или процедур, прямого личного участия собственника и (или) руководителя в деятельности аудируемого лица.

Цели бухгалтерской (финансовой) отчетности могут определяться субъектом малого предпринимательства не столь четко, как в более крупных субъектах хозяйствования, что не мешает руководству субъекта малого предпринимательства быть осведомленным о рисках, связанных с этими целями, без применения формализованных методов.

Процесс оценки предпринимательского риска обеспечивает руководство субъекта малого предпринимательства информацией, необходимой для определения, какими предпринимательскими рисками необходимо управлять, а также какие действия необходимо предпринимать в соответствии с оцененными рисками. Понимание и оценка предпринимательских рисков аудируемым лицом увеличивают вероятность выявления аудиторской организацией рисков существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности.

31. В субъектах малого предпринимательства может не быть формального процесса оценки предпринимательских рисков. В связи с чем для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, каким образом аудируемым лицом идентифицируются предпринимательские риски, оценивается значимость и вероятность их возникновения, предпринимаются соответствующие ответные действия, аудиторской организации следует получить необходимые сведения из письменных заявлений и разъяснений руководства и работников аудируемого лица, а также посредством инспектирования документов и наблюдения за тем, как руководство оценивает риски и принимает действия в соответствии с оцененными рисками.

Так, субъект малого предпринимательства может не иметь установленного порядка проведения процедур по оценке и анализу финансовых результатов деятельности. Однако ответы на запросы, направленные собственнику и (или) руководителю субъекта малого предпринимательства, могут предоставить аудиторской организации сведения о том, что руководство аудируемого лица, исходя из своего опыта и знания деятельности, полагается на определенные показатели в качестве надежной базы для оценки финансовых результатов деятельности организации и принятия надлежащих решений. Если же ответ на такой запрос указывает на отсутствие оценки финансовых результатов деятельности организации, может существовать повышенный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторской организации следует оценить, является ли отсутствие задокументированного процесса оценки предпринимательского риска существенным недостатком в системе внутреннего контроля субъекта малого предпринимательства, и по возможности предоставить необходимые рекомендации.

32. Процесс передачи информации в субъектах малого предпринимательства, по сравнению с более крупными субъектами хозяйствования, менее формальный и структурированный вследствие наличия меньшего количества административных уровней. Так, в субъектах малого предпринимательства, в которых отмечаются активное участие руководства в деятельности организации и его возможности посредством наблюдения охватить все процессы деятельности аудируемого лица, может отсутствовать подробное описание учетных процедур.

33. Информационные системы, связанные с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства, являются менее сложными, чем у крупных субъектов хозяйствования, однако их роль является не менее значительной. Представление об информационных системах аудируемого лица, относящегося к субъектам малого предпринимательства, может быть получено аудиторской организацией скорее посредством запросов, а не инспектирования (прослеживания) отражения хозяйственных операций в учетных регистрах и информационных системах, формирующих данные для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

34. Аудиторская организация должна получить представление об информационной системе

субъекта малого предпринимательства, связанной с составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая следующее:

классы операций, являющихся значительными для бухгалтерской (финансовой) отчетности; процедуры как в ручной, так и в автоматизированной системе, посредством которых операции инициируются, отражаются, обрабатываются и отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

соответствующие учетные записи в электронной форме или на бумажных носителях, подтверждающие информацию, а также определенные статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении инициирования, отражения, обработки и представления информации об операциях;

порядок фиксирования информационной системой событий и условий, которые не попадают в рамки класса операций, являющихся значительными для бухгалтерской (финансовой) отчетности;

процесс составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая значительные расчетные оценки и раскрытия информации.

35. Аудиторская организация должна получить представление о том, как субъект малого предпринимательства оценивает риски, возникающие в связи с применением информационной системы, и осуществляет действия в соответствии с оцененными рисками для правильного и надлежащего функционирования информационной системы. Так, при применении одного компьютера с упрощенной программой учета для ограниченного числа работников появляется возможность вводить несогласованные данные в информационную систему, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, проводить несанкционированные операции.

36. Аудиторской организации для оценки риска существенного искажения на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработки дальнейших аудиторских процедур в соответствии с оцененными рисками необходимо получить достаточное представление о контрольных действиях аудируемого лица.

37. Контрольные действия, осуществляемые субъектами малого предпринимательства, аналогичны тем, которые проводят более крупные субъекты хозяйствования, однако аудиторской организации следует принимать во внимание, что уровень формального подхода, применяемого субъектами, является различным.

Аудиторской организации следует учитывать, что вследствие ненадлежащего разделения полномочий, обязанностей и ответственности между работниками субъекта малого предпринимательства, в частности по санкционированию операций и их регистрации в учете, увеличивается возможность совершения работниками ошибок или недобросовестных действий. Кроме того, некоторые виды контрольных действий работники субъекта малого предпринимательства могут посчитать неуместными вследствие средств контроля, применяемых руководством субъекта. Так, сохранение руководителем субъекта малого предпринимательства за собой права санкционирования операций на продажу товаров в кредит может обеспечить строгий контроль в отношении данных операций при сокращении или полном отказе от проведения других контрольных действий.

38. Аудиторская организация должна получить понимание основных видов мероприятий, которые осуществляет аудируемое лицо для мониторинга средств контроля, включая контрольные действия, имеющие отношение к целям аудита, а также для принятия необходимых мер для внесения соответствующих изменений в отношении средств контроля.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Мониторинг средств контроля со стороны руководства субъекта малого предпринимательства в большей степени осуществляется путем непосредственного участия в текущей деятельности аудируемого лица, что, как правило, позволяет руководству субъекта малого предпринимательства выявлять значительные отклонения от ожидаемых показателей и искажения финансовых данных, приводящие к необходимости принятия мер для внесения соответствующих изменений в отношении системы контроля.

### ГЛАВА 3

## ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В ХОДЕ АУДИТА СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

39. Аудиторская организация при получении аудиторских доказательств должна соблюдать требования национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. N 114 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2000 г., N 114, 8/4360; 2010 г., N 40, 8/21880), и национальных правил аудиторской деятельности "Аналитические процедуры", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 февраля 2001 г. N 9 "Об утверждении нормативных правовых актов" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 26, 8/5001).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

40. С учетом особенностей аудиторского риска при проведении аудита субъектов малого предпринимательства аудиторской организации следует оценивать надежность средств внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства как низкую (если отсутствуют доказательства противоположного) и исходить из того, что мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми от выполнения аудиторских процедур проверки по существу.

Процедуры проверки по существу включают детальное тестирование групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации, а также аналитические процедуры, выполняемые в качестве процедур проверки по существу.

Характер и объем аналитических процедур, применяемых аудиторской организацией на стадии планирования аудита субъекта малого предпринимательства, могут быть ограничены в связи с установленными аудируемым лицом сроками обработки данных о хозяйственных операциях и отсутствием надежной финансовой информации на момент планирования. Субъекты малого предпринимательства могут не располагать промежуточной или ежемесячной финансовой информацией, которая используется в аналитических процедурах на стадии планирования. В качестве альтернативного варианта аудиторская организация может провести обзорную проверку главной книги или других представленных данных бухгалтерского учета.

С помощью аналитических процедур аудиторская организация может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, позволяющие в отдельных случаях сократить потребность в проведении других процедур проверки по существу. Так, совокупность данных бухгалтерского учета многих субъектов малого предпринимательства бывает незначительной и легко поддается анализу. Вместе с тем аудиторской организации следует проанализировать средства контроля при подготовке финансовой информации, используемой в аналитических процедурах, и при условии их эффективности с большим доверием относиться к финансовой информации и, соответственно, к результатам аналитических процедур.

При использовании аудиторской организацией при аудите субъекта малого предпринимательства аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу эффективными могут оказаться простые модели прогнозирования. Так, если в штате субъекта малого предпринимательства в течение всего отчетного периода состоит определенное количество работников с фиксированным окладом, аудиторская организация на основании этих данных может рассчитать общие расходы на оплату труда за период и не проводить детальную проверку фонда оплаты труда.

Аналитические процедуры прогнозирования часто оказываются эффективным средством при проверке полноты информации при условии, что результаты можно прогнозировать с достаточной степенью точности и уверенности. Отклонения от ожидаемых результатов могут указать на возможные упущения, не выявленные в ходе других проверок по существу.

41. Оценка аудиторской организацией выявленных рисков на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности является основой для выбора надлежащего аудиторского подхода к разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур (выполнение только тестов средств контроля или только процедур проверки по существу по отношению к определенным предпосылкам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности или комбинированный подход, при котором используются как тесты эффективности функционирования средств контроля, так и аудиторские процедуры проверки по существу). Независимо от выбранного подхода аудиторская организация должна разработать и выполнить аудиторские процедуры по отношению к каждой существенной группе однотипных операций, сальдо счета бухгалтерского учета и случаю раскрытия информации.

Поскольку объем контрольных действий субъекта малого предпринимательства может быть

небольшим, а отражение их существования или порядка функционирования в документах аудируемого лица ограниченным, аудиторской организации в качестве дальнейших аудиторских процедур следует выполнять процедуры проверки по существу. Аудиторской организации следует рассмотреть вопрос, возможно ли при отсутствии средств контроля получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

42. При использовании выборочного метода при аудите субъектов малого предпринимательства аудиторская организация формирует выборку таким образом, чтобы обеспечивалась ее репрезентативность по отношению к генеральной совокупности, руководствуясь при этом национальными правилами аудиторской деятельности "Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 9 июля 2001 г. N 77 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 77, 8/6422; Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 18.07.2013, 8/27695).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Если при проверке правильности отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или при тестировании средств контроля аудируемого лица, относящегося к субъектам малого предпринимательства, число элементов проверяемой совокупности незначительно или применение статистических методов неэффективно, аудиторской организации следует провести сплошную проверку. Так, учитывая небольшой объем генеральной совокупности данных на субъектах малого предпринимательства, аудиторская организация может проверить все элементы генеральной совокупности или все элементы определенной части генеральной совокупности, в частности все объекты, стоимость которых выше указанной суммы, причем в случае существенности остатка совокупности к нему должны применяться аналитические процедуры.

43. В ходе аудита субъекта малого предпринимательства аудиторской организации следует уделять внимание получению разъяснений руководства и работников аудируемого лица, которые могут запрашиваться на всех этапах проведения аудита.

При направлении запросов и использовании разъяснений руководства аудируемого лица аудиторская организация должна руководствоваться национальными правилами аудиторской деятельности "Заявления руководства аудируемого лица", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11 марта 2002 г. N 35 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., N 38, 8/7892; Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 27.07.2012, 8/26174).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

В связи с преобладающим влиянием собственника и (или) руководителя на все аспекты деятельности субъекта малого предпринимательства аудиторской организации в случае возникновения спорных вопросов в ходе аудита следует получить разъяснения собственника и (или) руководителя. При этом аудиторской организации следует учитывать, что полученные разъяснения собственника и (или) руководителя не заменяют другие аудиторские доказательства по данному вопросу, а выступают в качестве дополнительных аудиторских доказательств при выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта малого предпринимательства.

44. Аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в целях обеспечения достаточной степени уверенности в отношении правильного отражения и раскрытия во всех существенных отношениях в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица операций со связанными сторонами, являющимися характерной чертой многих субъектов малого предпринимательства. При получении аудиторских доказательств аудиторской организации необходимо принимать во внимание требования национальных правил аудиторской деятельности "Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11 марта 2002 г. N 35 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., N 38, 8/7892).

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Для выявления связанных сторон и операций со связанными сторонами у субъекта малого предпринимательства аудиторской организации следует выполнять процедуры проверки по существу. Аудиторская организация может получить аудиторские доказательства путем

направления запросов руководству аудируемого лица в сочетании с другими аудиторскими процедурами, такими как наблюдение или инспектирование учетных записей и документов.

Ввиду того, что руководство аудируемого лица не всегда знакомо с термином "связанная сторона", аудиторской организации во избежание неточности относительно полноты раскрываемой информации следует пояснить его значение при получении разъяснений по вопросам аудита.

45. В процессе аудита аудиторская организация должна достичь достаточной степени уверенности в том, что все существенные события, произошедшие после отчетной даты, которые могут повлечь внесение корректировок в бухгалтерскую (финансовую) отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены, оценены и проверены.

Процедуры по выявлению событий после отчетной даты, выполняемые аудиторской организацией, зависят от имеющейся информации, в частности от степени обновления данных бухгалтерского учета субъекта малого предпринимательства с момента окончания отчетного года. В этих случаях наиболее эффективными аудиторскими процедурами при получении сведений о событиях после отчетной даты могут быть запросы на имя собственника и (или) руководителя и проверки выписок обслуживающего банка по текущему (расчетному) счету аудируемого лица.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

46. Руководствуясь национальными правилами аудиторской деятельности "Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 марта 2003 г. N 45 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности и внесении изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., N 44, 8/9369), аудиторская организация обязана учитывать риск того, что допущение непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться неуместным, и провести дополнительные аудиторские процедуры в отношении событий или условий, которые могут подвергнуть значительному сомнению способность субъекта малого предпринимательства продолжать непрерывную деятельность.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

Среди факторов риска, которые должны вызвать у аудиторской организации сомнение в допущении о непрерывности деятельности, имеющих непосредственное отношение к субъектам малого предпринимательства, следует отметить риск прекращения поддержки со стороны банков и других кредиторов, риск потери основного поставщика или покупателя, риск увольнения ключевого сотрудника, риск потери прав осуществлять деятельность в рамках лицензии, франшизы или другого юридического соглашения, финансовая зависимость от средств собственника и (или) руководителя и намерения собственника относительно их изъятия.

Аудиторской организации следует обсудить с собственником и (или) руководителем субъекта малого предпринимательства вопрос о непрерывности деятельности организации, в частности о среднесрочном и долгосрочном самофинансировании, и рассмотреть результаты обсуждений в сочетании с инспектированием соответствующих подтверждающих записей и документов. Так, если субъект малого предпринимательства не составляет прогнозы денежных потоков и прибыли, необходимых при рассмотрении допущения о непрерывности деятельности субъекта, то аудиторская организация может изучить другие имеющиеся у аудируемого лица документы, в частности подтверждающие наличие заказов на будущие поставки, и оценить возможность их реализации.

## ГЛАВА 4 ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ АУДИТА

47. При составлении рабочей документации в процессе аудита субъектов малого предпринимательства аудиторская организация должна соблюдать требования национальных правил аудиторской деятельности "Документирование аудита", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. N 81.

(в ред. постановления Минфина от 10.12.2013 N 78)

48. Аудиторская организация при аудите субъектов малого предпринимательства на основании своего профессионального суждения определяет форму, содержание и объем рабочей документации в каждом конкретном случае в зависимости от характера, масштабов и сложности структуры аудируемого лица, его системы внутреннего контроля, наличия и полезности

информации, полученной от аудируемого лица, и конкретных методик проведения аудита.

49. Аудиторская организация должна отразить в рабочих документах общий подход в отношении оцененных рисков существенных искажений на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также характер, сроки выполнения и объем аудиторских процедур, связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты аудиторских процедур и выводов, сделанных аудиторской организацией на основе полученных аудиторских доказательств.

50. Рабочая документация при аудите субъекта малого предпринимательства, как правило, составляется в меньшем объеме, чем при аудите более крупных субъектов хозяйствования. Так, в случае проведения аудита субъекта малого предпринимательства одним аудитором рабочая документация не будет включать вопросы, которые документируются исключительно с целью информирования, обсуждения значительных вопросов с аудиторами группы, а также с целью руководства и контроля в процессе аудита. Вместе с тем аудиторская документация должна быть подготовлена таким образом, чтобы аудитор, который прежде не имел отношения к данному аудиту, мог понять:

характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполненных в соответствии с требованиями законодательства и профессиональными требованиями;

результаты аудиторских процедур и полученные аудиторские доказательства;

существенные вопросы, возникшие в ходе аудита, а также сделанные по ним выводы.

51. При подготовке рабочей документации аудиторская организация может посчитать целесообразным и эффективным отразить все аспекты аудита субъекта малого предпринимательства в одном документе. Такой документ может включать общую стратегию и план аудита, информацию, полученную в процессе понимания деятельности и системы внутреннего контроля аудируемого лица, расчет уровня существенности, оценку рисков, ход и результаты выполнения аудиторских процедур, значительные вопросы, отмеченные в ходе аудита, выводы по результатам аудита, а также другую необходимую информацию.