

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Фенева Екатерина Андреевна

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ  
ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук,  
профессор В.Я. Соколов

Санкт-Петербург – 2020

## Оглавление

Введение.....	3
ГЛАВА I. Организации малого бизнеса в России и за рубежом.....	9
1.1 Понятие «организация малого бизнеса» в бухгалтерском учете .....	9
1.2 Классификация мировых учетных систем.....	25
1.3 Бухгалтерский учет в организациях малого бизнеса в странах с различным уровнем экономического развития.....	39
ГЛАВА II. Учетно-аналитическое обеспечение формирования отчетности в организациях малого бизнеса.....	59
2.1 Потребность различных категорий пользователей в информации о малом бизнесе .....	59
2.2 Учетная политика в организациях малого бизнеса.....	74
2.3 Информационные технологии в системах бухгалтерского учета организаций малого бизнеса.....	94
ГЛАВА III. Обеспечение уверенности в достоверности финансовой отчетности организаций малого бизнеса .....	103
3.1 Виды независимых проверок организаций малого бизнеса .....	103
3.2 Обзорная проверка как альтернатива аудиту организаций малого бизнеса .	110
3.3 Альтернативные способы обеспечения аудиторской уверенности в организациях малого бизнеса.....	129
Заключение .....	137
Библиографический список.....	144
Приложения .....	184

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Организации малого бизнеса являются важными субъектами экономики всех стран мира. При этом, сегодня нет единой, признаваемой всеми странами дефиниции «организация малого бизнеса». В рамках идеи гармонизации национальных и международных стандартов финансовой отчетности базисом для отнесения организации к категории малого бизнеса становятся международные стандарты финансовой отчетности, к которым в каждой стране могут быть добавлены свои критерии. Тем не менее, на практике применение специализированного международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий связано с рядом трудностей и противоречий, которые каждая страна решает в частном порядке. Прежде всего отметим, что в России учет в организациях малого бизнеса во многом определяется требованиями внешних пользователей, к которым относятся прежде всего налоговые органы, и внутренних пользователей, к которым относится владелец, либо менеджеры. Учет в таких условиях должен, с одной стороны, давать возможность организациям формировать налоговую отчетность в соответствии с требованиями законодательства, с другой – удовлетворять потребности владельца в информационном обеспечении оперативного и стратегического управления.

Хотя большинство хозяйствующих субъектов представлены малыми и микропредприятиями, они сталкиваются с устаревшими, избыточными и невыполнимыми требованиями законодательства. Для развития им требуются простые и понятные правила ведения учета и формирования отчетности, помощь со стороны государства в виде программ поддержки, доступные по стоимости и интуитивно понятные цифровые технологии, а также возможность получения квалифицированных проверок и консультаций.

Организации малого бизнеса нуждаются в проведении проверок, поскольку у них есть обязательства по представлению отчетности. Потребность рынка в достоверности отчетности должна побудить аудиторские организации предложить

организациям малого бизнеса такие услуги, которые были бы релевантны их потребностям и финансовым возможностям.

Вышеперечисленные проблемные аспекты учетно-аналитического обеспечения формирования отчетности в организациях малого бизнеса обусловили выбор темы, предмета, объекта и направлений диссертационного исследования.

**Степень изученности проблемы.** Вопросам учетно-аналитического обеспечения организаций малого бизнеса посвящено значительное число работ, опубликованных в России и за рубежом.

Историческим аспектам развития малого бизнеса посвящены работы Ч. Ауткалта (С. Outcalt), У.Д. Бигрейва (W.D. Bygrave), О.У. Девлетова, А.А. Туровец, О.Н. Харченко, Ч.У. Хофера (С.W. Hofer).

Вопросы учета в малом бизнесе рассматриваются в работах В.И. Бариленко, Д.Ф. Берджеса, С. Майерс (S. Myers), В.В. Патрова, М.Л. Пятова, В.Я. Соколова, Я.В. Соколова, Д. Штайнхоффа, Л. Эпштейн (L. Epstein).

Методологические аспекты аудиторских услуг, в том числе в малом бизнесе, рассмотрены в работах А. Аренса, Ю.Н. Гузова, Е.М. Гутцайта, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Д. Кэмпбелла, Дж. Лоббека, С.Л. Никифорова, В.М. О'Рейлли, Дж. Робертсона, А.Д. Шеремета, М.Б. Хирша и других.

**Цели и задачи исследования.** Целью исследования является разработка теоретических положений и методических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения формирования отчетности и независимого подтверждения её достоверности в организациях малого бизнеса.

**Для достижения цели были поставлены следующие задачи:**

- оценить возможность практического применения Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий в качестве основы для гармонизации учета в различных странах;
- разработать методику стратегического управления в организациях малого бизнеса, ориентированную на применение ключевых показателей эффективности (KPI);

- разработать требования к программному обеспечению для учета в организациях малого бизнеса;
- разработать подход к независимому подтверждению достоверности отчетности в организациях малого бизнеса релевантный их потребностям.

**Объектом диссертационного исследования** является учет, отчетность и обеспечение ее достоверности в организациях малого бизнеса.

**Предмет исследования** составляют методологические и практические вопросы учета, отчетности и подтверждение ее достоверности в организациях малого бизнеса.

**Теоретическую и методологическую основу исследования** составили научные работы по теории бухгалтерского учета и аудита отечественных и зарубежных авторов, международные стандарты финансовой отчетности, в том числе международный стандарт финансовой отчетности для малых и средних предприятий, международные стандарты аудита, а также законодательство Российской Федерации и нормативные акты, регулирующие организацию бухгалтерского учета и проведение аудита. Методология исследования включает в себя совокупность методов общенаучного познания, среди которых описание, сравнение, анализ, обобщение, дедукция и индукция.

**Информационную базу исследования** составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, отчеты и статистические данные международных организаций, справочные материалы крупнейших аудиторских организаций.

**Обоснованность и достоверность результатов исследования** определяется использованием общенаучных принципов исследования и методов, релевантных объекту, цели и задачам исследования; апробацией результатов исследования на научно-практических конференциях и публикациях.

**Соответствие диссертации паспорту научной специальности.** Диссертационное исследование соответствует следующим пунктам паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

1.6 Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие

международным стандартам.

1.7 Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей.

1.8 Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

3.11 Особенности формирования аудиторской отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

**Научная новизна исследования** состоит в разработке ранее не применявшихся способов ведения учета и оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций малого бизнеса на основе системы КРІ, а также подтверждения их отчетности аудиторами посредством обзорной проверки.

**Основные научные результаты диссертации, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем,** заключаются в следующем:

1. На основе анализа применения Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, IFRS for SMEs), определены необходимые действия по его адаптации к особенностям практики различных стран. Показано, что его применение может быть эффективным только в тех странах, в которых Международные стандарты финансовой отчетности составляют основу национальных стандартов учета.

2. Предложена методика использования метода приборной доски и состав ее основных показателей как основа построения бухгалтерского учета в организациях малого бизнеса.

3. Разработаны требования к программному обеспечению для учета в организациях малого бизнеса. На основании анализа учетных процессов в малом бизнесе доказана эффективность применения мемориальной формы счетоводства с использованием электронных таблиц.

4. На основании результатов проведенного в ходе исследования опроса ста крупнейших по объему выручки аудиторских организаций обоснован выбор релевантных типов подтверждения достоверности отчетности организаций малого бизнеса. Доказано, что в качестве альтернативы аудиту организациям малого бизнеса следует использовать обзорную проверку. Рассчитаны трудозатраты на ее проведение.

5. Предложено альтернативное применяемым сегодня в России способам подтверждения достоверности отчетности организаций малого бизнеса в виде представления финансовой отчетности аудитором, то есть ее компиляцией с последующим выражением мнения в отрицательной форме и выдачей подтверждающего сертификата. Помимо подтверждения достоверности данный метод повышает качество учета.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** состоит в развитии методики учетного и аудиторского обеспечения формирования отчетности в организациях малого бизнеса, способствующей повышению ее релевантности запросам пользователей.

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в возможности использования разработанных методик в области учета, стратегического управления и аудита в организациях малого бизнеса: а) для внутреннего применения организациями малого бизнеса; б) в нормотворчестве, а именно в пополнении действующих в Российской Федерации международных стандартов аудита национальными, разработанными для организаций малого бизнеса; в) в учебном процессе в рамках получения высшего образования, переподготовки и повышения квалификации в области бухгалтерского учета и аудита.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались международных и национальных научных и научно-практических конференциях (Санкт-Петербург, 10 апреля 2015 г., Санкт-Петербург, 18 декабря 2015 г., Магнитогорск, 8 февраля 2016 г., Оренбург, 13 апреля 2017 г., Уфа, 18 апреля 2017 г., Санкт-Петербург, 25 октября

2018 г., Санкт-Петербург, 15 декабря 2018 г., Санкт-Петербург 11-13 апреля 2019 г., Санкт-Петербург, 20 апреля 2019 г., Санкт-Петербург 23 мая 2019 г.).

**Публикации по теме исследования.** По теме диссертационного исследования опубликовано 14 научных работ общим объемом 4,07 п.л., в том числе шесть работ (объемом 2,77 п.л.) опубликованы в ведущих российских рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

**Структура диссертационной работы.** Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений. Общий объем диссертации – 183 страницы основного текста, 94 страницы приложений, включая 63 таблицы, 20 рисунков и 4 формулы в основном тексте и приложениях.

# ГЛАВА I. ОРГАНИЗАЦИИ МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ

## 1.1 Понятие «организация малого бизнеса» в бухгалтерском учете

В Российской Федерации (РФ) по состоянию на начало 2018 года действует 6 млн субъектов малого и среднего бизнеса (включая микропредприятия, юридические лица и индивидуальных предпринимателей) [75], их доля рынка согласно статистическим данным за 2017 год составляет 21,9 % [74]. В тоже время в экономической литературе нет согласия по дефиниции организации малого бизнеса (ОМБ), тем более не рассматривался этот вопрос с позиции бухгалтерского учета и в настоящее время вследствие недостаточной разработанности нормативно-правового регулирования, существуют разночтения в части понятия организация малого бизнеса.

Понятие «организация малого бизнеса» может различаться в зависимости от области исследований: в правовой, статистической, экономической и так далее. В бухгалтерском учете, прежде всего следует обратиться к законодательству РФ. Классификация организаций в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ) представлена на рисунке 1. Из него следует, что понятие «организация» более широкое, чем термин «предприятие». Оба термина содержатся в ГК РФ. В статье 48 ГК РФ организация отождествляется с юридическим лицом, имеющим ряд характеристик и отвечающим определенным требованиям. К ним относят: наличие обособленного имущества, обеспечивающее возможность отвечать по своим обязательствам; возможность от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности; возможность быть истцом и ответчиком в суде; наличие регистрации в едином государственном реестре юридических лиц в одной из организационно-правовых форм, а также в случае необходимости, лицензии на право осуществления той или иной деятельности [2].



Рисунок 1 – Классификация организаций

Термин «предприятие», согласно статьям 113 и 114 ГК РФ, относится только к государственным и унитарным предприятиям, которые подлежат государственной регистрации как коммерческая организация. В этом смысле предприятие рассматривается как субъект гражданского права и является юридическим лицом, участником предпринимательской деятельности. Имущество таких предприятий является государственной или муниципальной собственностью [76, с. 139]. С точки зрения объекта права понятие «предприятие» раскрывается в статье 132 ГК РФ, которая гласит, что предприятием признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. Само предприятие в целом как имущественный комплекс признается недвижимостью [2].

В статистике выделяют следующие единицы наблюдения: группа предприятий, предприятие, единица вида деятельности, местная единица вида деятельности. Предприятием (в англоязычной версии Международных

рекомендаций по статистике промышленности, выпущенных Организацией Объединенных Наций, этот термин значит как «enterprise») признается «наименьшая комбинация правовых единиц, которая представляет собой организационную единицу, производящую товары или услуги, пользуется определенной степенью автономии в принятии решений. В России в качестве статистической единицы «предприятие», как правило, используют правовую единицу «юридическое лицо» или «индивидуальный предприниматель»» [66, сс. 11-12].

В Системе национальных счетов агрегируются данные на уровне институциональных единиц; групп таких единиц, или институциональных секторов; или на уровне экономики в целом. Институциональная единица — это экономическая единица, которая способна от своего имени владеть активами, принимать обязательства, участвовать в экономической деятельности и вступать в операции с другими единицами. Они группируются в пять взаимоисключающих секторов, состоящих из единиц следующих видов: нефинансовые корпорации; финансовые корпорации; органы государственного управления, включая фонды социального обеспечения; некоммерческие организации, обслуживающие домашние хозяйства; домашние хозяйства. Термин «корпорация» здесь используется в более широком смысле, то есть все единицы, которые могут производить прибыль или другие финансовые выгоды для их собственников, признаны законом как юридические лица, отдельные от их собственников, которые имеют ограниченные обязательства и учреждены для участия в рыночном производстве, рассматриваются как корпорации, независимо от того, как они могут характеризовать себя и называть себя. Поэтому можно сказать, что организации малого бизнеса в данном случае рассматриваются как корпорации, за исключением случаев, когда такая организация не обладает полным набором счетов. В этом случае некоторые страны могут учитывать ее в секторе домашних хозяйств [51].

Для формирования понятия «организация малого бизнеса» требуется определить, что представляет собой малый бизнес с точки зрения законодательства РФ. В российской и зарубежной экономической литературе отсутствует консенсус

по поводу значения термина «предпринимательство» [164, с. 13]. Поэтому важно обратиться к истории образования слова «предпринимательство». Оно представляет кальку французского глагола «entreprendre» или «что-то сделать, предпринимать», вошедшего в английский язык. В 1730 году Ричард Кантильон (Richard Cantillon, 17th century — 1734) использовал термин «предприниматель» для обозначения самозанятого человека, принимающему риск, который, по его мнению, был присущ обеспечению собственного экономического благополучия. К началу Промышленной революции Жан-Батист Сэй (Jean-Baptiste Say, 1767 — 1832) расширил определение предпринимателя, дополнив его владением управленческими навыками. Йозеф Алоиз Шумпетер (Joseph Alois Schumpeter, 1883 — 1950) рассматривал предпринимателя как новатора [317].

Историю возникновения слова «предприятие» в русском языке можно проследить с конца XVIII века. Так в Российском Целлариусе указывается, что слова «предприемлю (предпринимаю)» и «предприятие» образованы от слова «емлю», которое произошли от немецкого слова «nehmen», что на русский можно перевести как «брать, принимать». А слова «предприемлю (предпринимаю)» и «предприятие» в свою очередь, от немецких слов «vornehmen» и «das Vornehmen» соответственно, что можно перевести как «предпринимать» и «предприятие» [108, сс. 154-158]. В Словаре Академии Российской можно найти значение слов «предприемлю (предпринимаю)» как «намереваюсь, начинаю, хочу что делать», а также «предприятие» - «намерение приступить к делу» [122, с. 999-1000].

В конце XIX века Владимир Даль определяет глагол «предпринимать» как «затевать, решаться исполнить какое-либо новое дело, приступить к совершению чего-либо значительного». Слово «предприятие» определяется как «что предпринимается, само дело». Здесь же дается значение понятия «предприниматель» – это человек «предпринявший что-либо» [119, с. 400].

В Энциклопедическом словаре Брокгауза и Ефрона указано, что «предприятие» — «такое хозяйство, ведение которого рассчитано на извлечение дохода путем сбыта продуктов в форме продажи или обмена». «Владелец или

хозяин» предприятия называется «предпринимателем». В этой же статье можно найти указание на то, что извлечение дохода связано с риском [129, с. 19].

Во второй половине XX века в этимологическом словаре Фасмера дано следующее значение предприятия – книжная калька нем. *Unternehmung* с помощью церковнославянизмов пред-, приять [120, с. 356].

В немецких этимологических словарях также можно увидеть, что слово «*Unternehmung*» – менее частотный синоним слова «*Unternehmen*» [210]. Очевидно, что слово «*Unternehmen*» образовано посредством добавления к слову «*nehmen*» приставки «*unter*» [239].

Дальнейшее развитие терминологии в России осуществлялось в рамках нового политического строя. С принятием 10 июля 1918 г. Конституции РСФСР в сфере предпринимательства произошли существенные перемены: отмена частной собственности на землю, леса, недра и воды объявлялись государственным достоянием, фабрики, заводы, рудники, железные дороги и прочие средства производства так же переходили в собственность государства [1]. В период расцвета НЭПа (1925-1926 гг.) на частную торговлю приходилось 25% всего товарооборота страны и более 50% розничной торговли [83, с. 8]. Принятие постановления СНК СССР от 21 мая 1930 года «О признаках кулацких хозяйств, в которых должен применяться кодекс законов о труде» [13] фактически привело к разорению кулаков [72, с. 294]. Этому способствовало также принятое в дальнейшем постановление СНК СССР от 11 октября 1931 года № 848 «Об организации и составе Комитета цен при Совете труда и обороны» [14].

Бурное развитие теневой экономики послужило причиной изменений в части законодательства [72, с. 294], и в 1976 году было принято постановление Совмина СССР от 03.05.1976 № 283 «Об утверждении Положения о кустарно-ремесленных промыслах граждан» [15], которое позволяло заниматься кустарно-ремесленным промыслом, но без найма рабочей силы. Но самые значимые перемены в сфере предпринимательства произошли с началом перестройки и с принятием Закона Верховного Совета СССР от 19 ноября 1986 года «Об индивидуальной трудовой деятельности». Начало использования понятия «предпринимательство» было

положено только в 1991 году со вступлением в силу Закона СССР от 02.04.1991 № 2079-1 «Об общих началах предпринимательства граждан в СССР» [6] и Закона РСФСР от 25 декабря 1990 года № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» [5]. В настоящее время понятие «предпринимательская деятельность» содержится в статье 2 ГК РФ. Предпринимательская деятельность отвечает трем требованиям: является самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельностью; должна быть направлена на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг; предполагает государственную регистрацию, а также, в случаях, когда это требуется – лицензирование [2].

Вместе с понятием «предпринимательство» в законодательстве появился такой термин как «незаконное предпринимательство». Впервые это понятие встречается в 1996 в Уголовном Кодексе Российской Федерации (УК РФ), куда была включена глава 22 «Преступления в сфере экономической деятельности» и статья «Незаконное предпринимательство» [69; 109]. В настоящее время определение содержится в части 1 статье 171 УК РФ: осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или без лицензии в случаях, когда такая лицензия обязательна, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере [4].

В современном русском языке термин «предпринимательство» употребляется в двух значениях: характеризует определенный вид деятельности, а также обозначает определенную общественную группу, занимающуюся определенным видом деятельности [123, сс. 16-17].

Предпринимательство в России существует как разностороннее явление, которое воздействует на государственную и общественную жизнь, обеспечивает укрепление рыночных отношений. Согласно ГК РФ, осуществление предпринимательской деятельности допускается в двух формах: в качестве индивидуального предпринимателя (статья 23 ГК РФ), а также путем создания юридического лица самостоятельно или совместно с другими гражданами и

юридическими лицами (статья 18 ГК РФ) [123, сс. 16-17]. Малые и средние предприятия (МСП) в большинстве случаев имеют организационно-правовую форму общества с ограниченной ответственностью, для них не характерна форма акционерного общества, а, следовательно, и наличие акций и акционерного капитала [346].

В Федеральном законе от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» дается объяснение термину «субъект малого и среднего предпринимательства»: хозяйствующие субъекты (юридические лица и индивидуальные предприниматели), отнесенные в соответствии с условиями, установленными настоящим Федеральным законом, к малым предприятиям, в том числе к микропредприятиям, и средним предприятиям, сведения о которых внесены в единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства [11].

Как отмечалось ранее, использование термина «предприятие» в данном контексте некорректно, так как в соответствии с ГК РФ предприятие представляет собой особый вид организации и не может являться субъектом малого бизнеса. Это же указано в пункте 1 статьи 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»: субъектами малого и среднего предпринимательства являются внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства [11].

Рассматривая вопрос терминологии с точки зрения концепции бухгалтерского учета, можно опереться на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО, IAS и IFRS), в которых используется такое понятие как «entity». Слово «entity» переводится на русский язык как «объект» [165], то есть оно обезличено по отношению к организационно-правовой форме. Можно

говорить о том, что бухгалтерия работает с некоторым экономическим объектом. Так в консолидированной отчетности должна отражаться информация о результатах всех дочерних и зависимых предприятий, а также предприятий, в которых группа не имеет прямой доли участия, в качестве компаний специального назначения [101].

Для понимания сущности малого предпринимательства необходимо рассмотреть критерии, согласно которым в РФ организацию можно отнести к малому бизнесу. Рекомендация Комиссии ЕС от 6 мая 2003 г. (2003/361/ЕС) об определении микропредприятий, малых и средних предприятий гласит, что отнесение предприятий к тому или иному типу осуществляется по критериям: численность занятых, годовой оборот и независимость. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» устанавливает критерии отнесения экономических единиц к субъектам малого и среднего предпринимательства, обеспечивающие сопоставимость законодательства по развитию малого и среднего предпринимательства стран ЕС и РФ [66, с. 33].

Первый критерий – собственность (независимость), заключается в том, что:

– суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать двадцать пять процентов (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов);

– суммарная доля участия иностранных юридических лиц и (или) юридических лица, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, не превышает сорока девяти процентов долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью либо складочном капитале хозяйственного товарищества или не превышает сорока девяти процентов голосующих акций акционерного общества.

Второй критерий – средняя численность работников за предшествующий календарный год. Она не должна превышать следующие предельные значения: от ста одного до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий; до ста человек включительно для малых предприятий; до пятнадцати человек для микропредприятий [11].

Третий критерий – доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год, не должен превышать предельные значения, установленные постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства». Согласно постановлению, предельная величина выручки составляет: микропредприятия – 120 млн. рублей; малые предприятия – 800 млн. рублей; средние предприятия – 2 млрд. рублей [12].

Согласно статье 9 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации предусмотрена такая мера как применение специальных налоговых режимов [11].

В соответствии со статьей 18 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) к специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, ЕСХН); упрощенная система налогообложения (УСН); система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД); система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; патентная система налогообложения (ПСН) и налог на профессиональный доход (НПД), который применяется с 2019 года в порядке эксперимента [3].

Наиболее часто применяемыми режимами налогообложения являются УСН, ЕНВД, ЕСХН и ПСН, которая может применяться только индивидуальными

предпринимателями [68]. Отдельно стоит отменить НПД, который применяется только в Москве, Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан, эксперимент продлится до 31 декабря 2028 года. Налогоплательщиками НПД признаются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели. Объектом налогообложения НПД признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). Ставка налога дифференцирована: 4% в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам и 6% в отношении доходов, полученных налогоплательщиками от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) индивидуальным предпринимателям для использования при ведении предпринимательской деятельности и юридическим лицам [3]. Большинство ОМБ в РФ представлено в сфере оптовых и розничных продаж, строительства и оказания услуг (Приложение А), то есть для них возможно применение УСН и ЕНВД.

Условия применения специальных режимов налогообложения представлены в виде рисунка 2:

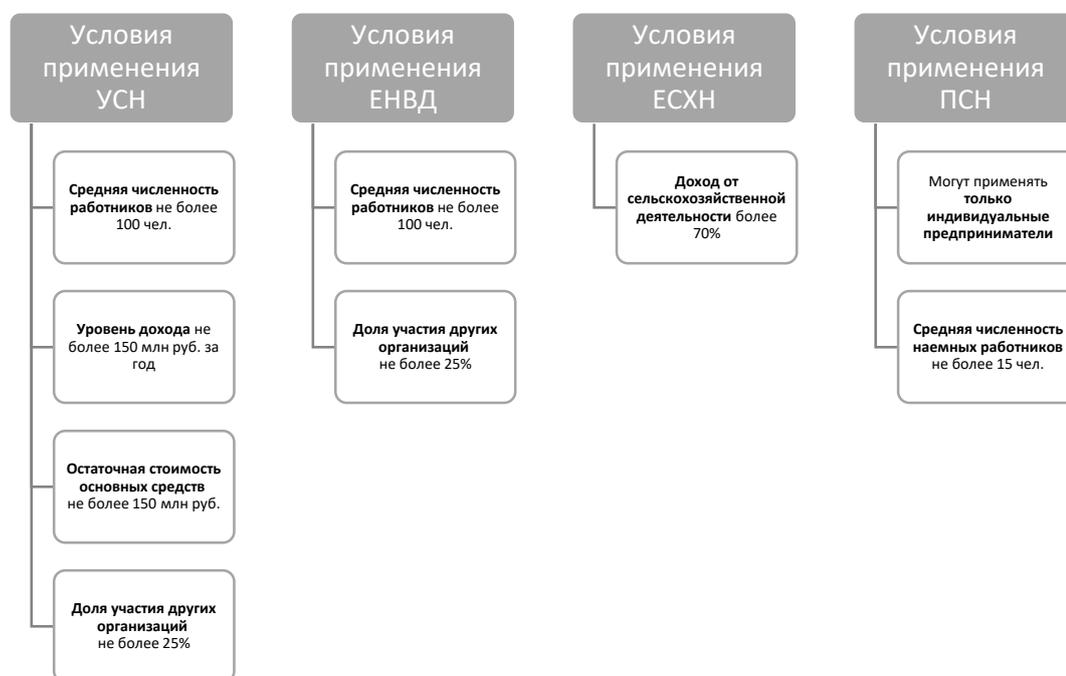


Рисунок 2 – Условия применения УСН, ЕНВД, ЕСХН и ПСН [121]

Таким образом, критерии применения специальных налоговых режимов во многом соответствуют критериям субъектов малого предпринимательства. Именно

упрощенный порядок налогообложения, бухгалтерского учета и отчетности является основной особенностью малого бизнеса. Это дает организации возможность развиваться при относительно небольших первоначальных вложениях. В случае если организация не имеет права применять специальный налоговый режим, существенно возрастает не только налоговое бремя, но и затраты, связанные с ведением учета.

С формальной точки зрения организация может являться организацией малого бизнеса при выполнении условий среднесписочной численности и величины годовой выручки. С практической точки зрения, отсутствие права применения специального налогового режима влечет за собой невозможность применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета. И можно сделать вывод, что понятие «организация малого бизнеса» не в полной мере тождественно понятию «субъект малого предпринимательства».

Понятие «субъект малого предпринимательства» встречается на всех уровнях нормативного регулирования деятельности организаций малого бизнеса в Российской Федерации. В частности, этот термин можно увидеть в Федеральном законе от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции» [10], Постановлении правительства Санкт-Петербурга от 30.06.2014 №554 «О государственной программе Санкт-Петербурга «Развитие предпринимательства и потребительского рынка в Санкт-Петербурге» на 2015-2020 годы» [18], Письме Минфина России от 26.02.2014 № 07-01-06/8136 «О мерах по снижению административной нагрузки на субъекты малого предпринимательства, включая микропредприятия, в связи с ведением бухучета» [55].

В международной практике большинство определений организаций малого бизнеса связано с количественными критериями (таблица 1).

Таблица 1 – Определения МСП

Организация	Определение МСП
1	2
Европейская комиссия (European Commission, EC) [217]	<p>Первое определение было представлено в 1996 году. В 2003 году определение было пересмотрено [175].</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Среднее предприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 250 работников и которые имеют годовой оборот, не превышающий 50 млн. евро, и / или годовой баланс не более 43 млн. евро.</li> <li>2. Малое предприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 50 работников, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышают 10 млн. евро.</li> <li>3. Микропредприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 10 работников, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышают 2 млн. евро.</li> </ol>
Международная организация труда (International Labor Organization, ILO) [261]	<p>Определения МСП часто различаются по странам и обычно основаны на таких показателях как количество наемных работников, годовой оборот или стоимость активов предприятия. По критерию количества наемных работников предлагаются следующие предельные значения:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Среднее предприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 250 работников.</li> <li>2. Малое предприятие определяется как предприятие, в котором занято от 10 до 100 работников,</li> <li>3. Микропредприятие определяется как предприятие, в котором занято до 10 работников.</li> </ol>
Всемирный банк (The World Bank) [365]	<p>Наиболее распространенные определения основаны на количестве наемных работников, объемах продажах и / или размере привлеченных кредитных средств. Наиболее распространенным среди указанных критериев является критерий количества наемных работников. Для большинства стран для отнесения организации к МСП численность наемных работников не может превышать 250 человек, однако, есть страны, где предельно допустимое количество работников составляет как до 5 (Азербайджан), так и до 1000 человек (Южная Корея).</p>
Организация экономического сотрудничества и развития (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) [314]	<p>МСП определяются как независимые предприятия, в которых работает больше определенного числа наемных сотрудников, которое варьируется в разных странах.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Для средних предприятий наиболее частым верхним пределом, обозначающим МСП, является 250 работников и годовой оборот, не превышающий 50 млн. евро, и / или годовой баланс не более 43 млн. евро. Однако, некоторые страны установили предел работников и в 200 человек, и в 500 (США).</li> <li>2. Малые предприятия, как правило, имеют менее 50 работников, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышает 10 млн. евро.</li> <li>3. Микропредприятия - не более 10 или, в некоторых случаях, 5 работников, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышает 2 млн. евро.</li> </ol>

1	2
Многостороннее агентство по инвестиционным гарантиям (Multilateral Investment Guarantee Agency, MIGA) [341]	МСП определяются как предприятия, которые соответствуют двум из трех следующих условий: 1. Менее 300 сотрудников. 2. Сумма активов не должна превышать 15 млн. долларов США. 3. Общий годовой оборот не должен превышать 15 млн. долларов США.
Европейская сберегательная и розничная банковская группа (European Savings Banks Group, ESBG) [213]	В качестве ответа на предложенные ЕС критерии ESBG указывает на необходимость корректировки предельных значений: 1. Среднее предприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 500 человек, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышают 75 млн. евро. 2. Малое предприятие определяется как предприятие, в котором работает менее 100 человек, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышают 20 млн. евро. 3. Микропредприятие определяется как предприятие, в котором работает менее 20 человек, а годовой оборот и / или годовой баланс не превышают 4 млн. евро.
Департамент по экономическим и социальным вопросам, Статистический отдел Организации Объединенных наций [54]	Международные рекомендации по статистике промышленности 2008 содержат указание на то, что классы размеров статистических единиц определяются исходя из физических единиц измерения, таких как уровень работников, или денежных единиц измерения, таких как товарооборот или сумма чистых активов. Денежные критерии могут использоваться отдельно или совместно с критериями занятости. Определение размера исходя из средней численности занятых работников является простым, обще применимым и сопоставимым методом на международном уровне. Классификация размера единиц должна включать в себя следующие классы по средней численности занятых работников: 1–9, 10–19, 20–49, 50–249, 250 человек и более.

Источник: разработка автора.

Дифференциация организаций малого бизнеса по количественным критериям является наиболее часто применяемым способом в мировой практике. Тем не менее, в настоящий момент не выработано общее определение, которое бы могло использоваться большинством стран.

Несмотря на то, что приоритет отдается количественным критериям, для всестороннего анализа дефиниции требуется рассмотреть и качественные критерии (таблица 2), по которым организации можно отнести к МСП. Так, например, Болтонский комитет (Bolton Committee, Комитет по расследованию малых предприятий (Committee of Inquiry on Small Firms) Департамента торговли и промышленности Великобритании (Department for Trade and Industry),

председатель Дж.Е. Болтон (J.E. Bolton)) в докладе 1971 года предложил применение смешанного подхода к определению МСП: экономического и статистического. С точки зрения экономического подхода МСП должны отвечать следующим критериям: занимать небольшую долю рынка, управляться непосредственно владельцем, являться независимыми. Статистический подход предусматривает дифференциацию по числу наемных работников, оборотам и активам в разрезе видов экономической деятельности [209].

Возвращаясь к вопросам статистики, нужно отметить, что организации малого бизнеса являются существенной частью «ненаблюдаемой экономики». То есть экономики, включающей виды деятельности, не учтенные в основных данных, но используемые для составления национальных счетов вследствие того, что они являются теневыми, незаконными, неформальными, производством домашних хозяйств для собственного конечного использования, или вследствие недостатков в системе сбора основных данных. Малые предприятия имеют высокую степень обновления. Они легко создаются, часто меняют деятельность и часто прекращают существование. Годовая скорость обновления в 20% может считаться нормой. Таким образом, регистр предприятий, основанный на экономической переписи, может быть эффективным в качестве основы выборки только непосредственно после переписи. Типичные характеристики малых предприятий – малый размер, высокая мобильность и оборот, сезонные изменения деловой активности, группирование в специфических районах, отсутствие узнаваемых признаков идентификации или местонахождения, отсутствие необходимых записей и возможное нежелание участвовать в статистическом обследовании [52].

Таблица 2 – Качественные критерии МСП

Критерий	Пояснение
1	2
Характер управления организацией [370]	Личный, авторитарный, прямой

1	2
Структура управления организацией и характер распределения обязанностей между работниками [336, 370]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Владелец-предприниматель ведет управление самостоятельно, без помощи управляющих менеджеров</li> <li>– Владельцы малых и средних предприятий в среднем имеют более прочную связь с их предприятием из-за непосредственного участия в управлении</li> <li>– Трудовые обязанности связаны с персоналиями, то есть не разделяются исходя из предмета конкретной деятельности на различных работников, у которых есть квалификация</li> </ul>
Кадры [370]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Малое количество выпускников ВУЗов</li> <li>– Широкий круг знаний, без четкого разделения на конкретные специализации</li> </ul>
Структура [370]	В большей степени присутствуют неформальные связи
Производство [369]	Трудоемкое
Отношение к инновациям [370]	Являются важным источником инновационных процессов, продуктов и услуг и могут быть более эффективными при разработке инноваций, чем крупные фирмы
Исследование рынка [370]	Производится на интуитивном уровне с учетом доступной информации о ситуации на рынке
Взаимоотношения с покупателями [370]	Нестабильны, в сравнении с крупным бизнесом низка доля долгосрочных договоров
Финансирование бизнеса [313, 370]	Собственные фонды (семейный капитал), заимствования (кредиты и займы)

Источник: разработка автора.

Отдельно стоит рассмотреть понятие МСП, предложенное в МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП, IFRS for SMEs). Каждая страна вправе самостоятельно определять, какие организации могут применять данный стандарт, и соответственно, критерии отнесения организаций к малому бизнесу устанавливаются отдельными юрисдикциями [228]. Никаких количественных и качественных характеристик для классификации МСП в документе не предлагается. В соответствии с МСФО для МСП, с точки зрения предоставления финансовой отчетности, организациями малого и среднего бизнеса являются те организации, которые:

- 1) не обязаны представлять свою финансовую отчетность широкому кругу пользователей, и
- 2) выпускают финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей (владельцев, не участвующих в управлении бизнесом,

существующих и потенциальных кредиторов, и кредитно-рейтинговых агентств) [260].

Можно говорить о том, что критерии, предложенные в МСФО для МСП являются базовыми и могут быть дополнены на национальном уровне.

В экономической литературе содержится существенное различие в определении МСП. В настоящий момент нет согласия и тенденции к сближению в отношении определений даже среди международных организаций. Существующие определения МСП во многом отвечают статистическим целям оценки экономических показателей внутри страны, между секторами и между государствами [150, сс. 18-20].

Определение МСП должно основываться на измеримых, наблюдаемых и значимых показателях. Например, определение, основанное лишь на типе структуры управления, было бы неприемлемым, поскольку этот показатель невозможно измерить. Также определение малого бизнеса с точки зрения доли рынка не будет являться значимым, поскольку определение зависит от размера рынка: если сам рынок очень маленький, то даже занимая более 50%, организация не перестанет быть МСП [316, сс. 226-227].

Значительные различия в отношении определений МСП также зависят от социальных и экономических процессов, которые обсуждаются в исследованиях и докладах. На предложенные определения в значительной степени влияет направление исследования, в рамках которого они формулируются [169].

Качественные и количественные критерии играют важную роль в определении организации как субъекта малого бизнеса. Качественные критерии определяют основные закономерности, присущие малому бизнесу: тождественность роли собственника и управляющего бизнесом, работа всех сотрудников в тесной взаимосвязи, ограниченность источников финансирования организации и рынков сбыта готовой продукции. Тем не менее, прежде всего, ОМБ должны отвечать требованиям законодательства, а как следствие, вести деятельность в соответствии с количественными критериями.

## 1.2 Классификация мировых учетных систем

Для анализа роли малого бизнеса в экономике любой страны мира целесообразно осуществить классификацию стран по какому-либо признаку, например, по признаку их участия в союзах и международных организациях, таких как БРИКС, Группа семи (The Group of seven, G7), Группа двадцати (The Group of Twenty, G20), ЕС и OECD. Однако, такая классификация не позволила бы в полной мере учесть влияние системы бухгалтерского учета, применяемой в той или иной стране. Существует несколько причин для классификации систем учета. Хорошая классификация должна обеспечить «простой способ описания и анализа сложных явлений». Классификация «предлагает способ упростить сложный мир», а также может помочь при разработке отечественных и международных стандартов. На уровне отдельной страны разработчики стандартов могут иметь возможность при решении своих задач обратиться к накопленному опыту в других странах, относящихся к той же группе. Это должно способствовать пониманию того, какие решения, скорее всего, будут успешными, а какие – нет. Несмотря на большое количество известных вариантов классификаций стран по типу учетной системы в экономической литературе, все классификации являются спорными. Существуют очевидные технические проблемы, связанные с проведением любого классификационного исследования: какой статистический метод является оптимальным; является ли выборка релевантной и др. [329, с. 198].

Согласно Фредерику Д.С. Чою (Frederick D.S. Choi) международные классификации бухгалтерского учета подразделяются на две категории: оценочные и эмпирические. Оценочные классификации основаны на знаниях, интуиции и опыте. Эмпирически полученные классификации применяют статистические методы к базам данных принципов и практики учета во всем мире [172, с. 37].

Также выделяют дедуктивный подход (связан с изучением влияния внешней среды на организацию системы бухгалтерского учета субъекта экономики и построением на основе вызовов этой среды определенных учетных моделей) и индуктивный подход (опирается на статистические методы анализа, ориентирован

на проведение внутригосударственных исследований по выявлению основных принципов, методик, сложившейся практики бухгалтерского учета, а затем соотнесение сходств и различий в ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности в разных странах) [100, с. 58, 62]. Такой подход является наиболее популярным, однако, очевидна связь с группировкой, указанной Ф.Д.С. Чоём. Общий перечень рассмотренных в работе классификации приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Сводная таблица рассматриваемых классификаций

Год	Автор	Подход
1	2	3
1911	Генри Рэнд Хэтфилд (Henry Rand Hatfield)	Дедуктивный (оценочный)
1967	Герхард Г. Мюллер (Gerhard G. Mueller)	Дедуктивный (оценочный)
1967	Ли Дж. Сейдлер (Lee J. Seidler)	Дедуктивный (оценочный)
1977	American Accounting Association	Дедуктивный (оценочный)
1978	Да Коста (Da Costa)	Индуктивный (эмпирический)
1980	Р.Д. Наир и Вернер Г. Фрэнк (R.D. Nair, Werner G. Frank)	Индуктивный (эмпирический)
1980	Герт Хофстеде (Geert Hofstede)	Дедуктивный (оценочный)
1980	Ф.Д.С. Чой	Дедуктивный (оценочный)
1983	Кристофер Ноубс (Christopher Nobes)	Индуктивный (эмпирический)
1988	Сид Джон Грей (Sidney John Gray)	Дедуктивный (оценочный)
1992	Стефан Б. Салтер и Тимоти С. Дупник (Stephen B. Salter, Timothy S. Doupnik)	Дедуктивный (оценочный)
1999	Жак Ришар (Jacques Richard)	Дедуктивный (оценочный)
2015	Максимилиан Соук (Maximilian Saucke)	Дедуктивный (оценочный)

Источник: разработка автора.

Первые попытки разработки учетных классификаций можно отнести к ранней работе Г.Р. Хэтфилда, впервые опубликованной в 1911 году [251], в которой отмечено сходство между США и Великобританией, а также между Францией и Германией [329, с. 210].

В 1967 г. Г.Г. Мюллер [305] разделил системы учета на четыре типа – в основном, опираясь на их цели: макроэкономические системы (главная функция бухгалтерского учета – предоставление данных для содействия государственному управлению экономикой, например, Швеция); микроэкономические системы (учет рассматривается как отрасль экономики бизнеса и направлена прежде всего на содействие целям индивидуального бизнеса, например, Нидерланды); независимые системы (учет рассматривается как функция обслуживания, вытекающая из

деловой практики, и характеризуется использованием профессионального суждения, например, США и Великобритания); единые системы (учет рассматривается как средство государственного управления и контроля, например, Франция Германия) [329, сс. 210-211]. Однако, такая группировка сложна в использовании, поскольку не все страны можно однозначно отнести к той или иной категории, т.к. автором каждая категория рассматривалась в отдельности, и страна должна была относиться к одной из четырех групп [329, сс. 210-211]. Впоследствии классификация была модифицирована, и в 1987 г. Г.Г. Мюллер, Хелен Гернон (Helen Gernon), Гэри Миик (Gary Meek) предложили новую версию классификации (рисунок 3, подробнее классификация представлена в Приложении Б), которая до сих пор часто встречается в российской экономической литературе, несмотря на существующую критику. Можно предположить, что отчасти это вызвано тем, что данная классификация была переведена на русский язык. Она используется в работах Г.И. Пашигоревой и В.И. Пилипенко [99, с. 12], А.М. Петров также указывает на популярность данной классификации [100, с. 59].

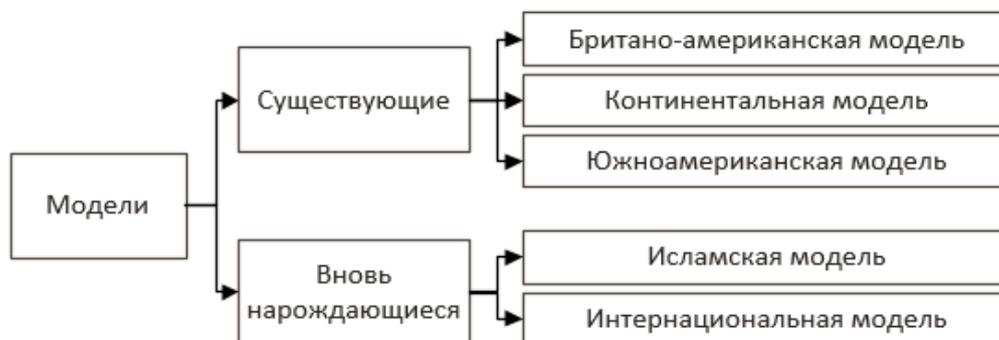


Рисунок 3 – Классификация учетных систем Г.Г. Мюллера, Х. Гернон, Г. Миика [88, с. 128]

В том же 1967 году Л.Дж. Сейдлер [337] предлагает классификацию по «сферам влияния», выделив три сферы влияния: британская (Великобритания и страны, находящиеся под влиянием Великобритании, включая Содружество); американская (США и районы, под влиянием США, такие как Израиль, Мексика и часть Южной Америки); континентальная (Франция и те части Южной Европы и Южной Америки, которые основывают свою правовую систему на Кодексе Наполеона (Code Napoléon). В данной классификации участвуют три страны,

которые, по мнению Л.Дж. Сейдлера, имели наибольший успех в экспорте своих учетных систем. Три категории Л. Дж. Сейдлера явно не являются исчерпывающими, например, в данной классификации отсутствуют страны Скандинавии, а также исключены бывшие португальские колонии. Однако, самым важным недостатком данной классификации является то, что результат группировки будет зависеть от точки отсчета. Если брать для анализа период со Второй мировой войны до середины 1960-х годов, когда Л.Дж. Сейдлер разработал свою классификацию, то, вероятно, правильно классифицировать сферы влияния США и Великобритании как отдельные группы. Однако, если анализировать страны за более ранний период, можно утверждать, что системы Великобритании и США не отличаются друг от друга значимо, т.к. США изначально находились под сильным британским влиянием [329, с. 213].

В 1977 году Американской бухгалтерской ассоциацией (American Accounting Association, AAA) была предложена морфология учетных систем, которая часто рассматривается в экономической литературе (Walter, Murray and Murray, 1988; Roberts, Weetman, Gordon, 2005; Nobes, 2014) (таблица 4).

Таблица 4 – Морфология учетных систем, предложенная AAA

Параметр	Состояние				
	1	2	3	4	5
П <sub>1</sub> Политическая система	Традиционная олигархия	Тоталитарная олигархия	Модернистская олигархия	Опекаемая демократия	Политическая демократия
П <sub>2</sub> Экономическая система	Традиционная	Рыночная	Плановый рынок	Плановая	
П <sub>3</sub> Стадии экономического развития	Традиционное общество	Период создания предпосылок для взлета	Взлет	Движение к зрелости	Эпоха высокого массового потребления
П <sub>4</sub> Цели финансовой отчетности	Инвестиционные решения	Эффективность управления	Социальное измерение	Сектор планирования и контроля	Цели национальной политики
П <sub>5</sub> Источники или основание для стандартов	Исполнительный указ	Законодательные меры	Административно-территориальная единица	Государственно-частный консорциум	В частном порядке
П <sub>6</sub> Образование, обучение и лицензирование	Государственное неформальное	Государственное официальное	Частное неформальное	Частное официальное	
П <sub>7</sub> Соблюдение этических норм и стандартов	Исполнительный орган	Административно-территориальная единица	Судебный орган	В частном порядке	
П <sub>8</sub> Пользователь	Правительство	Общественность	Государственные предприятия	Частные предприятия	

Источник: [329, с. 214].

Классификацию политических систем, представленную в морфологии, можно найти у Эдварда Шилза (Edward Shils) [338, сс. 265-292]. А стадии экономического развития рассматривал Уолт Уитмен Ростой (Walt Whitman Rostow) [331, сс. 8-16]. Несмотря на популярность этой морфологии в литературе, сложно оценить удобство ее использования, т.к. информации о полномасштабном использовании данной классификации найти не удалось. Тем не менее, в качестве примера можно привести классификацию для США  $P_1^5 P_2^2 P_3^5 P_4^1 P_5^4 P_6^4 P_7^3 P_8^4$  [373, сс. 23-27] и Великобритании  $P_1^5 P_2^2 P_3^5 P_4^1 P_5^4 P_6^4 P_7^4 P_8^4$  [329, с. 214]. Кроме того, ААА предлагает классификацию стран по «зонам влияния», выделяя следующие зоны: британская, франко-испано-португальская, германо-датская, американская, коммунистическая [308, с. 58].

В 1978 году Да Коста и др. [182] с использованием данных, собранных Прайсвотерхаус (Pricewaterhouse) предложили разделение стран на две группы: первая – Великобритания и девять стран-членов Содружества, вторая – США, Франция, Германия, страны Южной Америки, и все остальные, за исключением Нидерландов и Канады, которые не подлежат классификации по мнению Да Косты [308, с. 61]. Поскольку данная классификация, очевидно, не в полной мере распространяется даже на небольшую выборку стран, широкого применения она не нашла.

В последствии, на основании тех же данных Прайсвотерхаус, в 1980 году Р.Д. Наир и В.Г. Фрэнк предложили более удачную классификацию учетных систем (таблица 5). Очевидным недостатком данной классификации является небольшое количество рассматриваемых стран, что, например, приводит к тому, что исламская модель не рассматривается и не выделяется в отдельную категорию. Несмотря на влияние западных стран на становление учета, нельзя сказать, что такое влияние является всеобъемлющим.

Таблица 5 – Классификация учетных систем Р.Д. Наира и В.Г. Фрэнка

Модель Британского содружества	Латиноамериканская / южноевропейская модель	Северо-центральная европейская модель	Американская модель	Чили
1	2	3	4	5
Австралия Багамские острова Великобритания Иран Ирландия Малайзия Нигерия Нидерланды Новая Зеландия Республика Тринидад и Тобаго Родезия Сингапур Фиджи ЮАР Ямайка	Аргентина Боливия Бразилия Греция Индия Испания Италия Колумбия Пакистан Панама Парагвай Перу Уругвай Эфиопия	Бельгия Германия Дания Заир Норвегия Франция Швейцария Швеция	Бермудские острова Венесуэла Канада Мексика США Филиппины Япония	Чили

Источник: [243, с. 77].

В 1980 году Г. Хофстеде предложил первую версию типологии культурных измерений, состоящую из четырех измерений. К настоящему времени типология расширилась, и к ней добавились еще два измерения: долгосрочная и краткосрочная ориентация, а также допущение (индальгенция) и сдержанность (рисунок 4, подробнее классификация представлена в Приложении Б). Данное исследование использовалось для классификаций других ученых. Исследование подвергалось критике за слишком маленькую выборку, в исследовании участвовала только компания IBM (International Business Machines) [259], однако, в более поздних работах исследование было расширено и, по утверждению автора, результаты более ранних исследований подтвердились [253, с. 6].

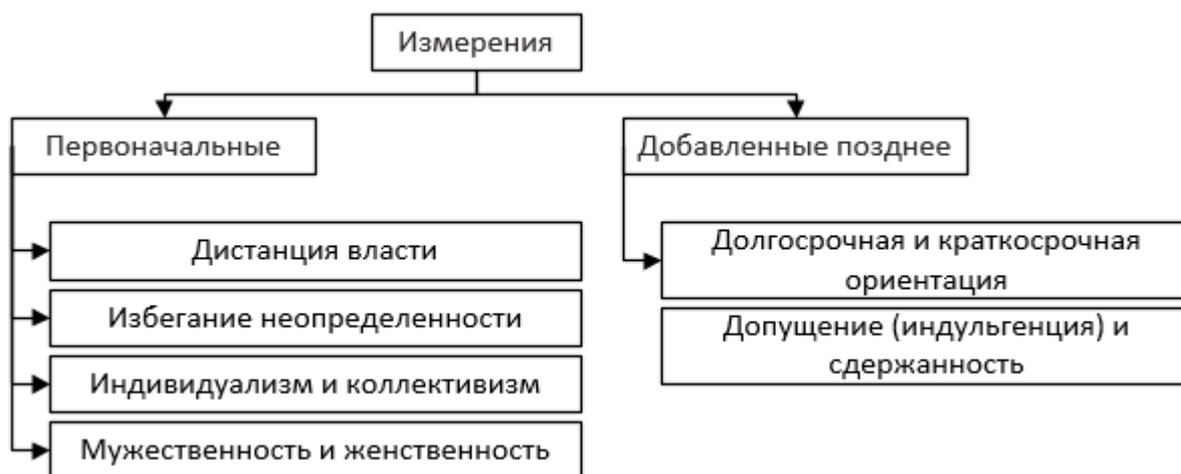


Рисунок 4 – Типология культурных измерений Г. Хофстеде [253, сс. 5-23]

В 1980 году Ф.Д.С. Чой выделил восемь классификационных факторов, которые по его мнению оказывают влияние на развитие бухгалтерского учета. Первые семь факторов носят экономический, социально-исторический и институциональный характер, восьмой фактор – культурный (рисунок 5, подробнее классификация представлена в Приложении Б).

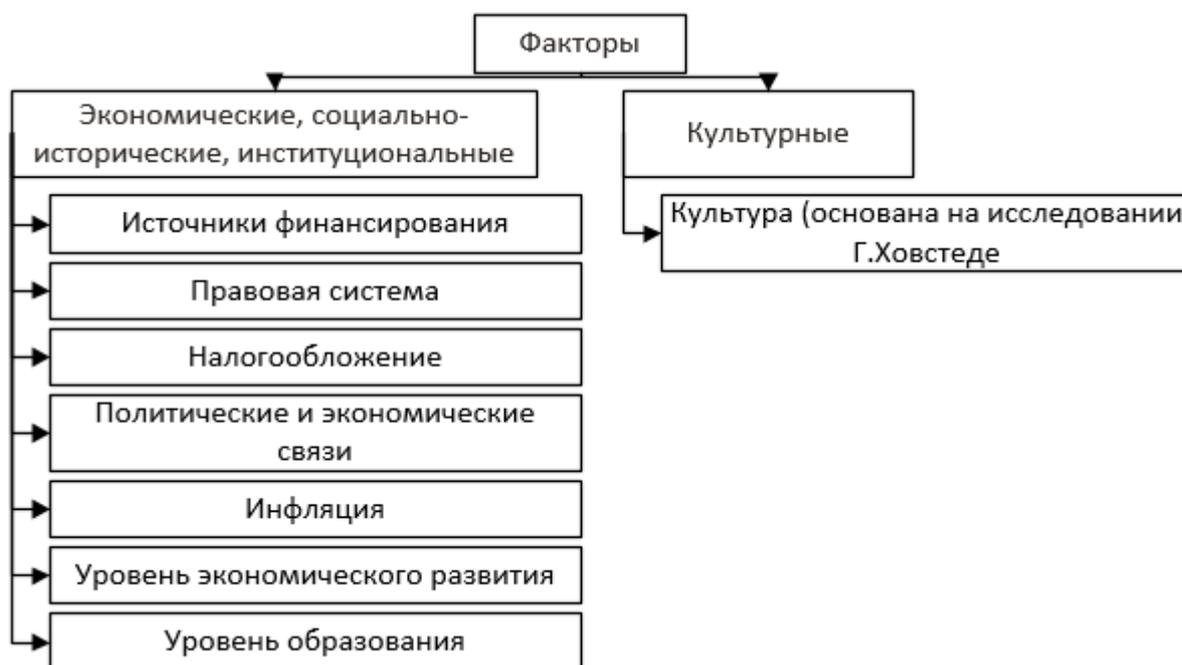


Рисунок 5 – Факторы, оказывающие влияние на развитие бухгалтерского учета, согласно Ф.Д.С. Чою [172, сс. 31-35]

В 1983 году К. Ноубс предлагает собственную классификацию учетных систем (рисунок 6). Можно отметить, что в данной классификации Италия и Франция относятся к разным родам, хотя у этих стран больше общего, чем различий.

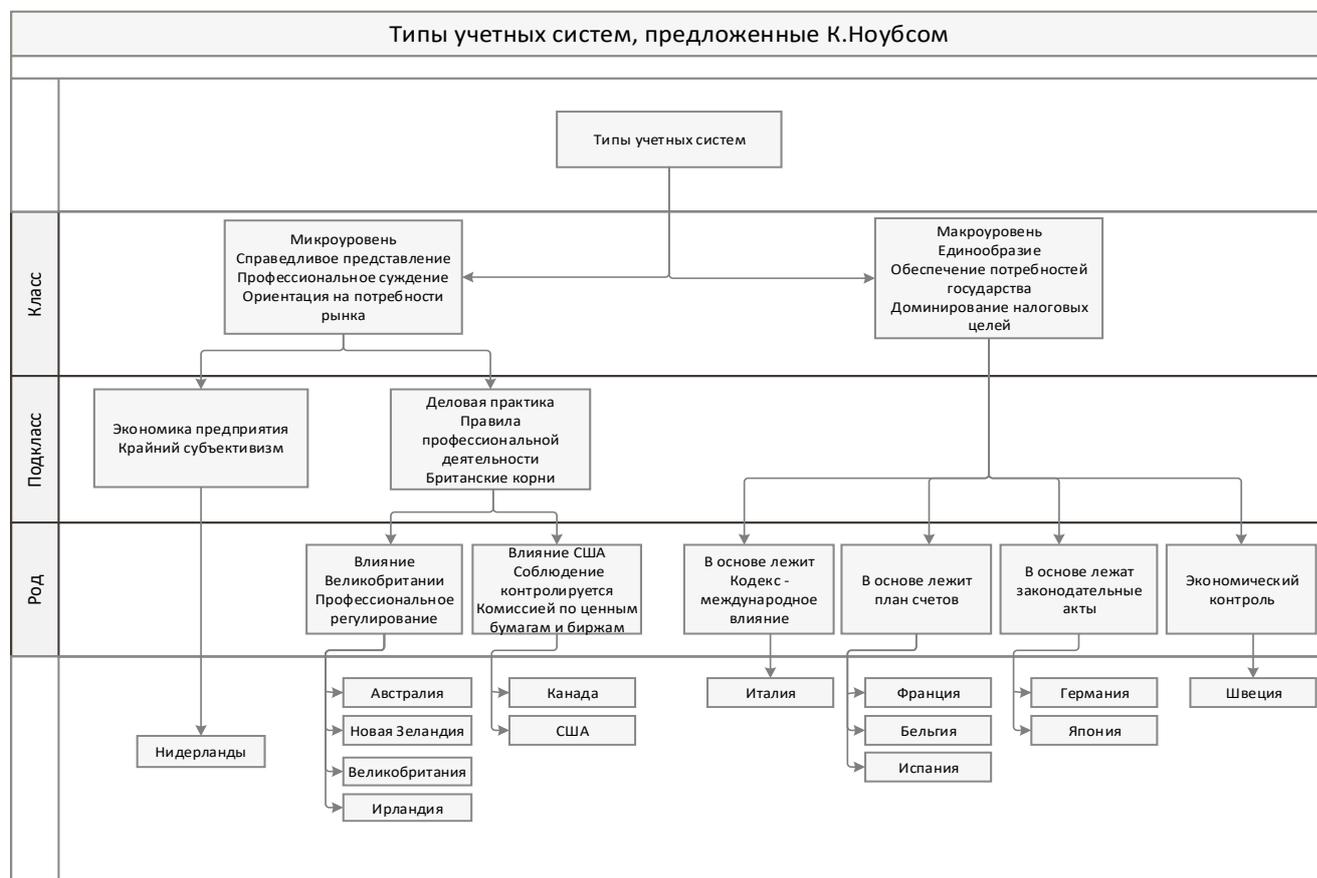


Рисунок 6 – Классификация учетных систем К. Ноубса [308, с. 65]

Классификации, использующие многомерное представление, являются немного более сложными, чем рассмотренные ранее категории. В 1988 году С.Дж. Грей расширил исследование Г. Хофстеде, определив четыре «учетных значения» или «субкультурных измерения». «Профессионализм и законодательный контроль» и «эластичность и длительность» (рисунок 7) описывают отношение к регулированию, в частности, отношение к типу системы управления и уровню контроля, который является предпочтительным [329, с. 184]. Направление оси «профессионализм» означает, что в стране отдается предпочтение деятельности самоуправления и профессиональных обществ, «законодательный контроль» находится в оппозиции к «профессионализму». Направление оси «длительность» означает, что в стране отдается предпочтение неизменности бухгалтерского учета,

«эластичность» выступает как антагонист «длительности» [114, с. 74]. «Консерватизм и оптимизм» и «деликатность и понятность» связаны с отношением к раскрытию информации [329, с. 184] (рисунок 8). Направление оси «консерватизм» означает, что в стране отдается предпочтение соблюдению осторожности в деятельности, «оптимистичность» выступает как синоним деятельности, подверженной риску. Направление оси «деликатность» означает закрытость, в стране раскрывается информация только о деятельности администрации и правительства, «понятность» выступает как синоним открытости [114, с. 74]. Страны могут быть классифицированы или помещены в отдельные группы на основе их географического местоположения. Например, на рисунке 7 видно, что существуют две группы стран. Те страны, которые входят в квадрант относительно высокой секретности и консерватизма, попадают в одну группу, в то время как страны, расположенные в квадранте с относительно высоким оптимизмом и прозрачностью, образуют вторую [329, с. 214]. Стоит отметить, что данная классификация игнорирует романские страны.



Рисунок 7 – Классификация учетных систем С.Дж. Грея по полномочиям и соблюдению правил [329, с. 215]

## Методы измерения и раскрытия информации



Рисунок 8 – Классификация учетных систем С.Дж. Грея по методам измерения и раскрытия информации [329, с. 215]

В 1992 году С. Б. Салтер и Т. С. Дупник, опираясь на классификацию К. Ноубса и Яна Берри (Ian Berry) [151, сс. 90-91], на основании статистических данных предложили свою классификацию, которая включает в себя микро- и макроуровни, аналогично классификации К. Ноубса, а также девять кластеров. К микроуровню относится группа стран под влиянием Великобритании и США. Макроуровень разделяется на семь групп стран: Коста-Рика, Латиноамериканская группа, Европейская группа, Арабская / гибридная группа, Швеция и Финляндия, Германия, Япония [208, сс. 51-52].

В 1999 году Ж. Ришар предложил четыре основные модели учета, которые соответствуют четырем способам управления (таблица 6).

Таблица 6 – Классификация учетных систем Ж. Ришара

Модель	Описание
1	2
Динамическая модель учета фондового рыночного капитализма	Эта модель проиллюстрирована на примере Великобритании. Это модель рыночной экономики, основным режимом финансирования которой является фондовый рынок, а основным способом регулирования – обмен ценных бумаг на фондовом рынке. Власть принадлежит инвесторам и их представителям в государственных органах. Основная цель системы учета – информирование инвесторов о колебаниях финансовой рентабельности. Этой модели присущ динамический тип учета, когда отчеты в первую очередь предоставляют информацию о продажах и себестоимости продаж.
Статическая модель учета банковско-корпоративного капитализма	Эта модель относится к послевоенной Германии. Это также модель рыночной экономики, но с преобладанием банковского и корпоративного типа рынка. Финансирование и регулирование компаний обеспечивается банками. Фондовый рынок играет второстепенную роль, финансовая рентабельность не рассматривается как цель сама по себе. Стандартизация бухгалтерского учета производится под эгидой Министерства юстиции в форме очень подробных законов. Идея обязательного национального плана счетов бухгалтерского учета была оставлена в Германии после Второй мировой войны.
Динамическая модель учета государственного коммунизма	Эта модель, которая существовала в СССР, оказала глубокое влияние на бухгалтерский учет в странах Восточной Европы. Коммунистический режим адаптировал план счетов, строго стандартизовав учет затрат, активов и прибыли, характерным для плановой экономики образом.
Модель макроэкономического учета «смешанного капитализма»	Французская модель, разработанная после Второй мировой войны, не является ни фондовым капитализмом (биржа, хотя она существует играет второстепенную роль), ни банковским капитализмом (банки играют значительную роль, но не доходят до доминирующего положения), ни государственным капитализмом (или коммунизмом): это смешанная система. Система бухгалтерского учета, которая возникает в результате этой экономической модели, сильно отличается от системы государственного коммунизма, поскольку вся экономика является частью частной экономики (даже если она обусловлена макроэкономическими решениями) и система бухгалтерского учета не имеет ничего общего с либеральной рыночной экономикой, т.к. интерес для государства представляют макроэкономические данные, которые могут использоваться для контроля за получением и распределением богатства по всей стране.

Источник: [328, сс. 224-227].

Рассматриваемые классификации в той или иной степени привязаны к территориальным признакам и истории развития систем учета. Но в условиях глобализации более актуальной может быть градация стран по степени применения МСФО и национальных стандартов бухгалтерского учета в той или иной стране. М. Соук предлагает три измерения бухгалтерских систем (рисунок 9).

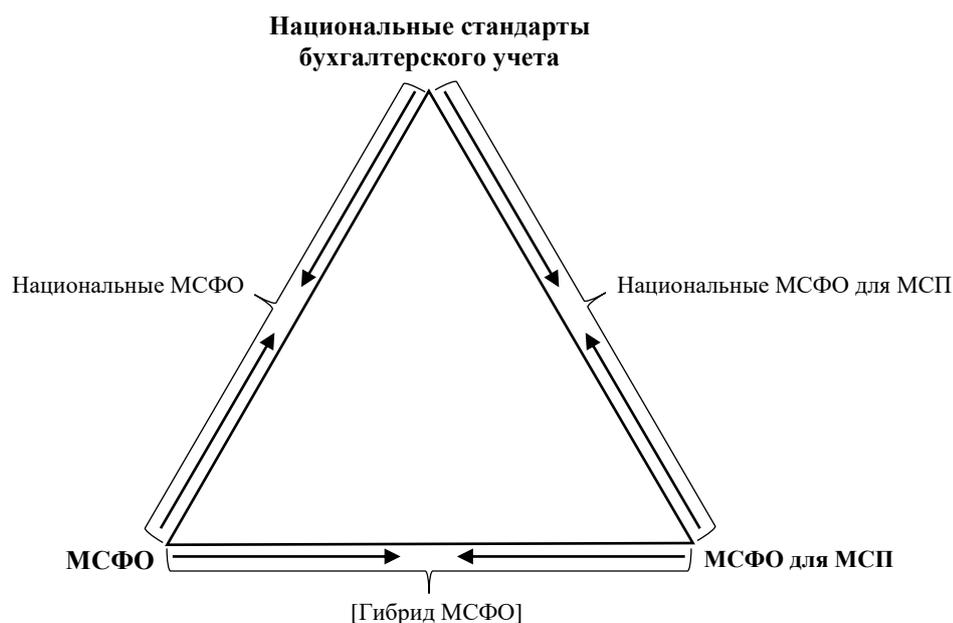


Рисунок 9 – Три измерения бухгалтерских систем [335, с. 116]

Как следует из рисунка 9, национальные версии МСФО и МСФО для МСП могут быть результатом двух отдельных событий:

- конвергенция национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО и МСФО для МСП;
- национальная модификация МСФО и МСФО для МСП [335, с. 116].

Наиболее крупномасштабным проектом конвергенции можно назвать конвергенцию IASB-FASB (IASB-FASB convergence). Целью этого проекта является устранение различий между МСФО и Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США, US GAAP). Проект, который осуществлялся совместно IASB и FASB, возник в результате подписания двумя советами «Норволкского соглашения» (Norwalk Agreement) в октябре 2002 года. В 2009 года лидеры G20 выступили с заявлением, призывающим к сближению стандартов учета в странах-членах к 2011 году [258]. В ноябре 2011 года лидеры G20 в заключительной декларации саммита в Каннах подтвердили необходимость завершения проекта конвергенции и создания единого набора высококачественных общемировых стандартов учета [166]. Хотя первоначальный крайний срок, установленный в июне 2011 года, не был выполнен, на встрече G20 в 2013 году подчеркивалась важность продолжения работы по конвергенции стандартов

бухгалтерского учета в целях повышения устойчивости финансовой системы [235]. На сайте FASB последние записи о проекте также датируются 2013 годом [177]. В целом, в ходе проекта конвергенции были достигнуты определенные успехи: IASB выпустил МСФО 10 (IFRS 10) «Консолидированная финансовая отчетность» 12 мая 2011 года, МСФО 13 (IFRS 13) «Оценка справедливой стоимости» 12 мая 2011 года. Стоит, однако, отметить, что по большей части вопросов не удалось достичь договоренностей и разработка таких проектов как «Концептуальная основа» (Conceptual Framework), «Списание с учета» (Derecognition) и др. была прекращена [258].

Основываясь на предложенной концепции классификации стран М. Соук в 2015 году предлагает следующую градацию (таблица 7). Данная классификация интересна своей детализацией, она позволяет более точно оценить степень различий между национальными стандартами и МСФО. Однако, и эта классификация не является универсальной, т.к. не в полной мере ясно, в чем отличие между уровнями различий национальных стандартов и МСФО. Тем не менее, она может рассматриваться как наиболее актуальная, так как процесс постепенной гармонизации национальных стандартов и МСФО стирает исторические различия в бухгалтерском учете между странами.

Таблица 7 – Классификация стран, предложенная М. Соуком

Код	Расшифровка кода	Характеристика	Страны
1	2	3	4
F	Система учета полностью соответствует МСФО	– дословный перевод МСФО и МСФО для МСП на официальный язык страны – в течение года МСФО и МСФО для МСП будут приняты, если на момент исследования они еще не разрешены к использованию	Азербайджан, Ботсвана, Гонконг, Молдова, ЮАР
S	Система учета полностью соответствует МСФО для МСП		Бразилия, Доминиканская Республика, Македония, Сингапур, ЮАР, Ямайка

1	2	3	4
FL1	Система учета почти полностью соответствует МСФО	– очень мало пропущенных положений МСФО – очень мало модификаций стандартов – очень мало дополнительных местных требований	Австралия, Бразилия, Индонезия, Новая Зеландия, Перу, Республика Корея, страны-члены ЕС, Сингапур, Словения, Тайвань, Таиланд, Украина, Фиджи, Филиппины Черногория, Чили
SL1	Система учета почти полностью соответствует МСФО для МСП	– в течение двух лет МСФО и МСФО для МСП будут приняты	Аргентина, Гонконг, Сербия, Фиджи
FL2	Система учета частично соответствует МСФО	– много пропущенных положений МСФО – много модификаций стандартов – много дополнительных местных требований – в течение двух лет МСФО и МСФО для МСП не будут приняты	Азербайджан, Алжир, Ангола, Аргентина, Белоруссия, Болгария, Великобритания, Вьетнам, Канада, Китай, Колумбия, Кот-д'Ивуар, Дания, Египет, Франция, Израиль, Ирак, Иран, Ирландия, Исландия, Испания, Латвия, Литва, Малайзия, Марокко, Мексика, Мозамбик, Молдавия Намибия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, ОАЭ, Парагвай, Польша, Португалия, Республика Корея, Румыния, Сенегал, Словакия, США, Тайвань, Тунис, Турция, Узбекистан, Украина, Уругвай, Хорватия, Швейцария, Япония
SL2	Система учета частично соответствует МСФО для МСП		Албания, Австралия, Великобритания, Гонконг, Индонезия, Ирландия, Казахстан, Нидерланды, Новая Зеландия, Португалия, Швеция, Эстония
FL3	Система учета не имеет практически ничего общего с МСФО	– очень маленькое количество национальных стандартов соответствует МСФО и МСФО для МСП	Австрия, Бельгия, Болгария, Бруней, Германия, Греция, Индия, Италия, Люксембург, Саудовская Аравия, Финляндия, Чехия
SL3	Система учета не имеет практически ничего общего с МСФО для МСП	– МСФО и МСФО для МСП могут использоваться как общие рекомендации	Великобритания, Ирландия, Китай, Таиланд
L	Система учета не соответствует МСФО и МСФО для МСП	– ни один из национальных стандартов не соответствует МСФО и МСФО для МСП – МСФО и МСФО для МСП не могут использоваться как общие рекомендации	Гватемала, Россия, США, Швеция, Швейцария

Источник: [335, сс. 273-285]. Информация в таблице представлена согласно оригинальному источнику и может не соответствовать практическим данным.

Основная работа над классификациями велась во второй половине – конце XX века. Безусловно, некоторые классификации развиваются и дополняются, но они основаны на исследованиях прошлого века. В настоящее время нет классификации, которая была бы применима абсолютно ко всем странам мира, т.к. большинство классификаций так или иначе учитывают только определенные страны, по которым можно получить данные. Также есть трудности с определением объекта классификации, т.к. нет четкого определения для понятия «учетная система». Результат классификаций, в которых за основу взято историческое развитие учета в стране, сильно зависит от точки отсчета. Классификации, основанные на статистических исследованиях, во многом зависят от качества сбора и обработки данных, на основании которых осуществляется исследование. Все это приводит к тому, что невозможно выделить единую универсальную классификацию, на основании которой можно рассматривать уровень развития малого бизнеса в стране. Тем не менее, группировка стран по степени различий между МСФО, МСФО для МСП и национальных стандартов представляется наиболее предпочтительной в условиях глобализации, когда различий между странами становится меньше, а сами различия приобретают кардинально иной характер.

### **1.3 Бухгалтерский учет в организациях малого бизнеса в странах с различным уровнем экономического развития**

ОМБ являются важной частью экономики зарубежных стран. Все страны, рассматриваемые в данном параграфе, отобраны по признаку их участия в БРИКС, G7, G20, ЕС и OECD, так как можно ожидать, что страны, объединенные по уровню экономического развития и территориальному признаку, будут схожи в части уровня развития малого бизнеса и по отношению к применению МСФО и МСФО для МСП. На рисунке 10 отражен вклад МСП в объем ВВП каждой страны, за исключением Швейцарии, так как для нее не удалось найти точных показателей, но можно предположить, что вклад МСП в ВВП этой страны высок, так как более

99% организаций являются МСП [352]. Для большинства стран БРИКС доля МСП составляет более 90% от общего числа организаций [137, с. 6], однако, вклад малого бизнеса в ВВП не достигает и 50%, за исключением Китая. Для стран G7 вклад МСП в ВВП существенно выше.

Как следует из рисунка 10, в большинстве развитых странах доля МСП в объеме ВВП занимает более 50%. Это связано с отсутствием в этих странах больших затрат на создание бизнеса и возможностью оперативно реагировать на изменения рыночной конъюнктуры, перестраивая свою хозяйственную деятельность. Поскольку данная работа посвящена изучению малого бизнеса, особый интерес представляет применение МСФО для МСП в различных странах. Л. З. Шнейдман в своем интервью отмечал, что введение МСФО для МСП носит спорный характер: для малого бизнеса это станет «безумной нагрузкой», особенно в России [127, с. 10]. Применение МСФО для МСП в каждой стране имеет свои особенности, но можно отметить общие предпосылки его использования:

- страны, не имеющие национальных стандартов финансовой отчетности для МСП, с большей вероятностью будут применять МСФО для МСП. Объяснением этого может быть то, что принятие МСФО для МСП снижает затраты на разработку собственных стандартов финансовой отчетности;

- страны, более знакомые с применением МСФО, с большей вероятностью будут применять МСФО для МСП. Издержки на внедрение МСФО для МСП будут не такими большими, если страна уже приняла МСФО;

- страны с развитой системой общего права чаще применяют МСФО для МСП;

- страны с сильной взаимосвязью между стандартами бухгалтерского учета и налоговым законодательством реже применяют МСФО для МСП [155, с. 3].

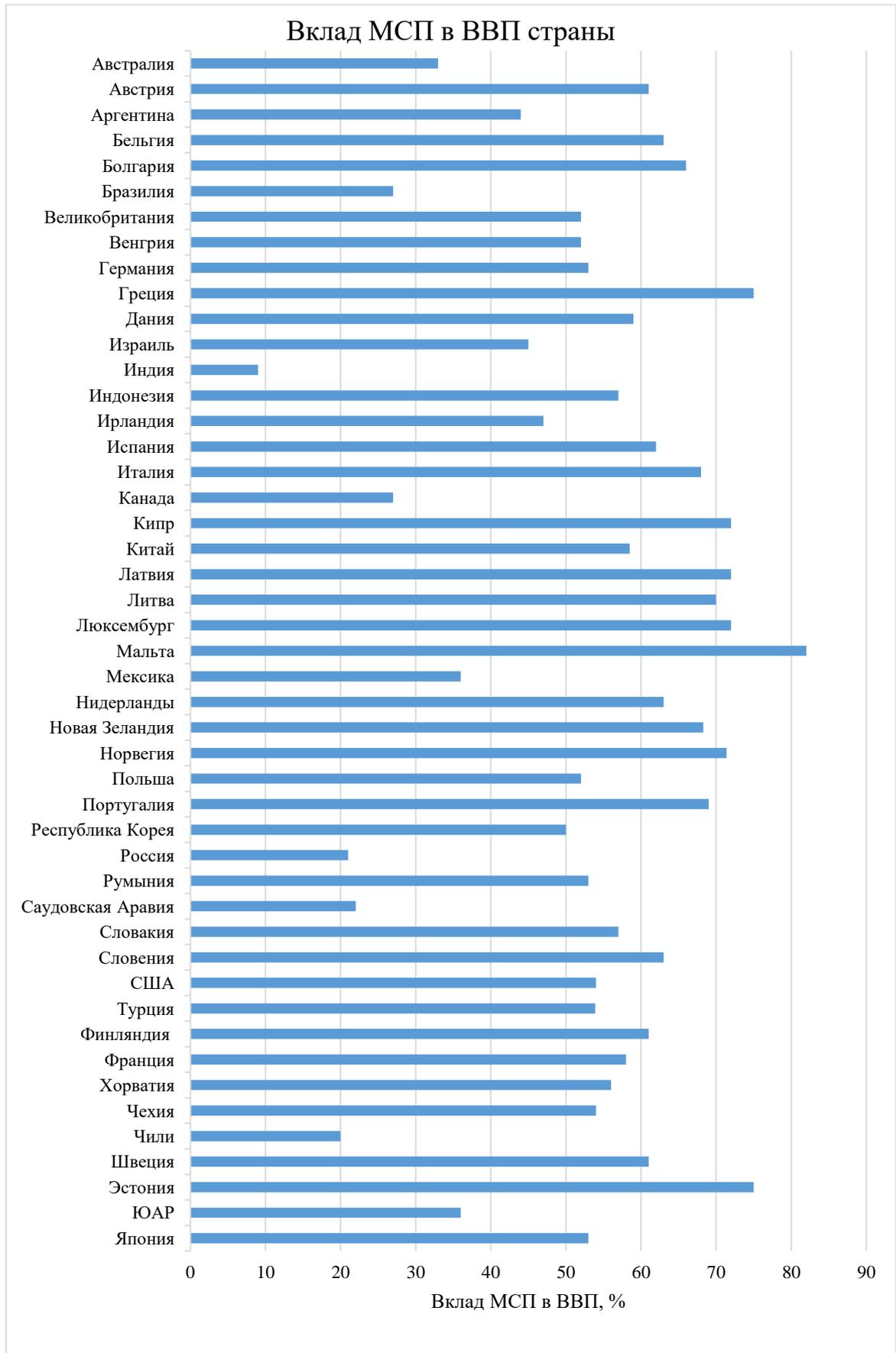


Рисунок 10 – Вклад МСП в ВВП страны [139; 216, с. 14; 250, с. 79; 252, сс. 39-103; 301]

Первая версия стандарта вышла в 2009 году [260], и уже в памятке от 12 июня 2013 года (ЕС 2013) Европейская комиссия указывает, что МСФО для МСП может быть доступен только в качестве добровольного варианта для небольших компаний в юрисдикциях, где используется стандарт. Таким образом, Комиссия рассмотрела и отклонила вариант принятия МСФО для МСП на уровне Европейского союза (ЕС) [228].

Комиссия сделала вывод о том, что внедрение МСФО для МСП не будет надлежащим образом облегчать административное бремя. Тем не менее, государства-члены ЕС могут разрешать или требовать, чтобы МСФО для МСП применялся в качестве стандарта бухгалтерского учета для всех или некоторых организаций. В соответствии с более простым режимом, введенным настоящей Директивой, МСФО для МСП может быть доступен только как добровольный вариант для МСП в юрисдикциях, где используется стандарт [134, с. 1].

Все рассматриваемые страны разделены на 8 блоков: Северная Америка, Центральная Америка, Южная Америка, Европа, Средний Восток, Азия, Африка, Австралия и Океания.

Блок 1. Страны Северной Америки: США и Канада.

В США применяются US GAAP, которые являются или являлись основой для национальных стандартов в различных странах, например, Канаде, Мексике и Японии. США не стремятся к переходу на МСФО, так как US GAAP имеют существенные отличия от МСФО, несмотря на то, что стандарты создаются под влиянием англосаксонской (американской) школы бухгалтерского учета [64, с. 39]. Тем не менее, существует определенная потребность в сближении US GAAP с МСФО в условиях глобализации. МСФО для МСП не применяется [245], хотя прямого запрета на их применение нет.

С середины 90-х годов Совет по стандартам бухгалтерского учета Канады (Canada's Accounting Standards Board, ASB) принял стратегию, согласно которой поддерживалась гармонизация с US GAAP с одной стороны и учитывались МСФО с другой. На практике такое решение подразумевало применение US GAAP с небольшими изменениями с учетом специфики страны. Тем не менее, со временем

МСФО становятся все более привлекательными для применения. Вопрос замены национальных стандартов (Canadian GAAP) был сложным из-за близких экономических отношений с США, применяющими US GAAP и достаточно слабых связей со странами, применяющими МСФО. Однако, с 2011 было принято решение применения МСФО для организаций, отчетность которых должна быть публичной [179, сс. 243-244]. МСФО для МСП в Канаде не применяется, так как существует разработанная структура финансовой отчетности для МСП [379].

#### Блок 2. Страны Центральной Америки: Мексика.

Для МСП в Мексике нет ограничений на использование любых стандартов бухгалтерского учета, таких как Мексиканские стандарты финансового учета (Mexican Financial Reporting Standards, MFRS), МСФО или US GAAP. Традиционно MFRS используется большинством МСП. Однако, многие субъекты в настоящее время анализируют, следует ли продолжать использовать MFRS или перейти к МСФО для МСП или, в случае дочерних компаний иностранных групп, использовать стандарты учета, применимые для их отчетности, к их материнским компаниям [318, с. 110].

#### Блок 3. Страны Южной Америки: Аргентина, Бразилия и Чили.

В Аргентине МСП разрешено использовать МСФО для МСП (в зависимости от одобрения отдельных провинциальных правительств). В противном случае они могут использовать полные стандарты МСФО или национальные стандарты, разработанные Аргентинским советом по стандартам бухгалтерского учета и аудита (Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y de Auditoría) [318, с. 36].

Становление бухгалтерского учета в Бразилии происходило под влиянием европейских стран, таких как Португалия и Италия, так как Бразилия являлась португальской колонией. В 1976 году были приняты национальные стандарты учета, которые были закреплены «Корпоративным законом 6.404» (Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/1976). Они в большей мере соответствовали модели бухгалтерского учета США того времени. Однако, со временем на бразильские стандарты бухгалтерского учета стали сильно влиять налоговые органы. Из-за громоздкого и длительного законодательного процесса

Корпоративный закон не обновлялся своевременно, ни в соответствии с US GAAP, ни в соответствии МСФО. Таким образом, на протяжении многих лет часть корпоративного права, которая касалась бухгалтерских вопросов, устаревала и становилась неэффективной по сравнению с международной практикой. Переход на МСФО был инициирован Центральным банком Бразилии. В 2006 году Центральный банк Бразилии объявил, что финансовые учреждения, находящиеся под его надзором, должны применять МСФО начиная с декабря 2010 года в своей консолидированной финансовой отчетности. Несмотря на то, что публичные компании успешно применяют МСФО, финансовая отчетность бразильских компаний по-прежнему сохраняет сильную национальную идентичность [180, сс. 179-180]. В настоящий момент в Бразилии применяется МСФО для МСП [378]. Стоит отметить, что 99% организаций в Бразилии – это МСП [180, сс. 174-175].

В Чили Ассоциация Чилийских бухгалтеров (Colegio de Contadores de Chile, СССН) разрешила для применения МСФО. МСФО для МСП также разрешен к применению. В качестве альтернативы МСП могут использовать полные МСФО [318, с. 57].

Блок 4. Европа: 28 стран-членов ЕС, а также Турция, Норвегия и Швейцария. Наибольшие трудности при использовании МСФО для МСП вызывают различия между государственными стандартами ведения учета и МСФО. Для того, чтобы использовать МСФО для МСП в полной мере требуется изменить национальные стандарты ведения учета, что не всегда возможно даже в рамках Европейского союза.

В Бельгии применяются национальные стандарты, за исключением инвестиционных компаний, чья финансовая отчетность должна соответствовать МСФО. Налогообложение основывается на отчетности, составленной исключительно по правилам национальных стандартов [284]. МСП руководствуются национальными стандартами, однако, также разрешено использовать МСФО [318, с. 41].

В Болгарии МСП могут выбрать для применения полные МСФО или национальные стандарты. Институт сертифицированных общественных

бухгалтеров Болгарии выступает за принятие МСФО для МСП. Однако, позиция законодателей, как правило, соответствует правилам ЕС. Следовательно, Институт сертифицированных общественных бухгалтеров Болгарии заявляет, что принятие МСФО для МСП в Болгарии по местному решению маловероятно, пока оно не станет обязательным в ЕС [318, с. 53].

С 1 января 2016 года в Великобритании стали применяться стандарты бухгалтерского учета (British GAAP), основанные на принятом ЕС МСФО и адаптированные к МСФО для МСП. FRS 102, стандарт финансовой отчетности, применяемый в Великобритании и Ирландии, основан на МСФО для МСП с некоторыми изменениями. FRS 102 может использоваться любой организацией, не подлежащей публичной отчетности [174, с. 247].

В Венгрии все МСП, входящие в сферу действия Закона о бухгалтерском учете (Számveteli törvény), должны вести учет в соответствии с ним, за исключением случаев, когда Законом предусмотрено применение МСФО [318, с. 85].

В Дании учетное регулирование до 1981 года основывалось на Законе о компаниях (Selskabslovgivningen), с 1981 года – на Законе о финансовой отчетности (Årsregnskabsloven), который претерпевает постепенные изменения и сближается с МСФО [152]. Датские законодатели широко ссылаются на МСФО, что говорит о легитимности применения МСФО в стране. Также Дания рассматривает возможность принятия МСФО для МСП [134, с. 5].

В Германии стандарты бухгалтерского учета представляют собой директивные законы. Общие учетные принципы и стандарты утверждены Законом об акционерных обществах (Aktengesetz, AktG). Основной бухгалтерской организацией выступает Аудиторская палата. Для Германии характерно одновременное применение национальных стандартов и МСФО [114, с. 157], МСФО для МСП не применяется [289, с. 138]. Аналогичная ситуация и в Австрии, так как эти страны близки по своим учетным системам и отношению к МСФО [225]. Единственным исключением является исследование М. Соука, где Германия и Австрия имеют различия в части применения МСФО.

В Греции учетное законодательство начало свое развитие с принятия Закона о компаниях (Εταιρικό Δίκαιο). В 1987 г. было принято законодательство по учету, значительное влияние на которое оказала французская система [114, с. 107]. В настоящий момент национальные стандарты бухгалтерского учета в значительной степени основаны на МСФО [134, с. 5]. При этом МСФО для МСП в стране не применяется [380].

В Испании национальные стандарты (Spanish GAAP) имеют определенные различия с МСФО. Кроме того, критика введения МСФО включает в себя замечание, что Spanish GAAP наиболее продуманная система, формировавшаяся годами, в отличие от МСФО [237, с. 113].

В Италии национальные правила бухгалтерского учета сближаются с МСФО, используя их структуру, содержание и методы, хотя концептуальная система Гражданского кодекса (Codice civile) по-прежнему отличается от принципов МСФО [167, сс. 300-301]. Отчетность составляется в соответствии с критериями, которые устанавливает Национальный комитет по разработке бухгалтерских принципов, МСП могут формировать сокращенную отчетность [114, сс. 103-104].

На Кипре все организации должны применять МСФО [226], при этом МСФО для МСП не применяется, хотя согласно опросу ЕС, в стране в целом положительно относятся к применению МСФО для МСП [215, с. 10].

Латвийские МСП, которые не обязаны использовать МСФО, готовят свою финансовую отчетность в соответствии с Законом о годовых отчетах (Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums). До 2012 года стандарты бухгалтерского учета издавались Латвийским комитетом по стандартам бухгалтерского учета, но в 2012 году он прекратил деятельность, и его стандарты, которые, как правило, представляли собой более ранние версии МСФО, были отозваны [318, с. 98].

В Литве применяются национальные стандарты бухгалтерского учета, подготовленные и утвержденные Литовским управлением аудита и учета, однако, также можно использовать МСФО [318, с. 101].

В Люксембурге МСП разрешено выбирать между МСФО и требованиями Закона о коммерческих компаниях от 10 августа 1915 года (Gesetz vom Handel

Gesetz vom 10. August 1915) и Закона о регистрации коммерческих компаний, а также о бухгалтерских отчетах и годовых отчетах предприятий от 19 декабря 2002 года [318, с. 102]. Однако, на практике используются МСФО, кроме случаев, когда они не соответствуют национальному законодательству [114, с. 159].

На Мальте Директива ЕС была перенесена на мальтийский закон посредством поправок к Закону о компаниях (Att dwar il-kumpanniji, Kapitolu 386), Закону о профессии бухгалтера (Att dwar il professjoni ta' l-accountancy, Kapitolu 281) и правил ведения бухгалтерского учета. Закон о компаниях требует составления финансовой отчетности в соответствии с национальными стандартами. Большинство зарегистрированных на Мальте субъектов относятся к МСП, для них предусмотрены Общие принципы бухгалтерского учета для МСП (GAPSME). GAPSME были введены в действие с 2015 года [223].

Методология бухгалтерского учета в Нидерландах основана на Гражданском кодексе (Burgerlijk Wetboek), который имеет определенные отличия от МСФО, судебной практике промышленной палаты, Верховного суда и МСФО, которые могут использоваться всеми субъектами [114, с. 159]. МСФО для МСП необязателен к применению, но может использоваться организацией в сочетании с национальными стандартами (Dutch GAAP) [330, сс. 7-8].

Норвегия разрешает применение МСФО для всех организаций. В качестве альтернативы МСП могут использовать национальные стандарты (Norwegian GAAP). Рассматривается вопрос о принятии МСФО для МСП в дополнение к другим вопросам, связанным с регулированием бухгалтерского учета в Норвегии [318, с. 120].

Бухгалтерский учет в Польше регламентируется Коммерческим кодексом (Kodeks handlowy) и Законом о бухгалтерском учете (Ustawa o rachunkowości). В данном случае МСФО не рассматриваются правительством как применимые к широкому спектру польских компаний. На это есть ряд причин, в числе которых не только проблемы гармонизации национальных стандартов с МСФО, но и проблемы, связанные с традиционной в стране иерархической структурой

управления в организациях, что сказывается на эффективности внедрения МСФО [353, сс. 382-383].

В Португалии в конце XIX в. был принят первый Торговый кодекс (Código Comercial Português), основой для которого послужило торговое законодательство Франции. Образцом законодательного регулирования бухгалтерского учета также послужила Франция. Бухгалтерский учет в Португалии подчинен целям налогообложения, бухгалтеры пользуются Законом о компаниях, Торговым кодексом, налоговым законодательством, правилами фондового рынка и Планом бухгалтерского учета [114, с. 98]. В настоящий момент система бухгалтерского учета в Португалии в целом соответствует МСФО [134, с. 6].

В Румынии, несмотря на существенное сходство национальных стандартов учета (Standardele românești de contabilitate) с МСФО, некоторые различия все еще очевидны [242, с. 2439]. МСФО для МСП не применяется, и учет МСП основывается на национальных стандартах и Приказе Министерства Финансов (Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009) [383].

В Словакии МСП должны вести учет в соответствии с Законом о бухгалтерском учете (Zákon o účtovníctve č. 431/2002) и соответствующими постановлениями Министерства финансов [318, с. 136].

В Словении широко применяются МСФО, и они могут быть использованы для целей налогообложения [134, с. 6]. МСП могут применять МСФО те МСП, которые не применяют МСФО, должны использовать стандарты бухгалтерского учета Словении (Slovenski računovodski standardi), принятые Словенским институтом аудиторов [318, с. 137].

В Турции в 2007 году были внесены изменения в турецкий Торговый кодекс и с этого момента вступили в силу Турецкие стандарты финансовой отчетности (Turkish Financial Reporting Standards TFRS), которые представляют собой перевод МСФО. Разработка и применение TFRS повысили качество данных бухгалтерского учета, особенно качество информации, охватываемой финансовыми отчетами. Турецкий совет по стандартам бухгалтерского учета приступил к подготовке

упрощенного набора стандартов бухгалтерского учета для МСП, которые параллельны проекту МСФО для МСП [388, с. 65].

В Финляндии учетное регулирование осуществляется в соответствии с Законом о бухгалтерском учете (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336), который постепенно сближается с МСФО. Финский бухгалтерский совет заявил, что, если в Законе о бухгалтерском учете отсутствуют конкретные руководящие принципы, то организация может следовать принципам МСФО [134, с. 5]. В настоящий момент Финляндия не перешла полностью на МСФО для МСП, организации могут руководствоваться национальными стандартами [218].

Во Франции центральное место в регулировании бухгалтерского учета отдано правительству. Нормативную основу торгового и хозяйственного права составляет Торговый кодекс 1807 года (Code de commerce), который оказал значительное влияние на торговые законодательства отдельных стран Европы, Латинской Америки, Африки и Арабского Востока. К настоящему моменту Торговый кодекс претерпел изменения в связи с участием Франции в международных соглашениях. Бухгалтерский учет регламентируется на государственном уровне. Разработкой стандартов бухгалтерского учета занимаются Национальный совет по бухгалтерскому учету, Комиссия по операциям с ценными бумагами, Орден экспертов-бухгалтеров и Национальный институт аудиторов при Министерстве Финансов [114, сс. 98-103]. В период 1995-2005 гг. были осуществлены реформы, сблизившие национальные стандарты с МСФО. Тем не менее, после 2005 изменение политики государства в связи с кризисом привело к полемике по поводу адекватности применения МСФО [349, сс. 247-255].

Попытка внедрения МСФО для МСП в Хорватии привела к разработке национальных стандартов, получивших название Хорватские стандарты финансовой отчетности (Croatian Financial Reporting Standards, CFRS). CFRS проще и короче, чем МСФО для МСП [147, с. 25].

В 1990 году в Чехии был принят Закон о предпринимательстве, требующий от предпринимателей ведения бухгалтерского учета и предоставления информации

о доходах, расходах, бухгалтерской прибыли, активах и обязательствах. В то время предприниматели могли вести бухгалтерский учет как с использованием двойной записи, так и без нее. 12 декабря 1991 года был принят Закон о бухгалтерском учете (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví), который вступал в силу с 1992 года. С этого момента национальная система бухгалтерского учета стала основываться на французской модели, хотя явных критериев культурной идентичности или языковой близости в этот период времени между Чехией и Францией не наблюдалось. С того момента Закон был изменен более чем 20 раз [350, с. 42]. В Чехии существует разница между национальными стандартами и МСФО, которую пока не удается нивелировать [148, с. 43].

В Швеции учетное законодательство определялось королевским ордонансом 1848 года (под влиянием коммерческого кодекса Наполеона 1807 года), Законами о компаниях и Законами о бухгалтерском учете. С начала и до 60-х годов XX века на шведский учет оказывала влияние немецкая практика учета, с 60-х до 80-х – американская, а с 80-х – МСФО [114, с. 107]. В настоящий момент МСФО легитимны для целей составления финансовой отчетности. Однако, сильная связь между финансовой отчетностью и налогообложением ограничивает полное внедрение МСФО и отказ от национальных стандартов [134, с. 6].

В Швейцарии МСФО мало повлияли на финансовые отчеты МСП, поскольку такие субъекты должны соблюдать Обязательственный Кодекс (Code des obligations). Если МСП предоставляют консолидированную финансовую отчетность или решают подготовить дополнение к финансовой отчетности, МСП могут использовать полные стандарты МСФО, US GAAP, национальные стандарты (Swiss GAAP FER), МСФО для МСП или др. [384].

Внедрение МСФО в форме «Хорошей практики бухгалтерского учета» в Эстонии (Eesti hea raamatupidamistava, в литературе чаще используется сокращение EGAP – Estonian Good Accounting Practice) было плавным и успешным. Поскольку предприятия были осведомлены о меняющейся ситуации и необходимости создания новой системы учета, подходящей для Эстонии, у компаний не возникло противоречий в связи принятием Акта о бухгалтерском учете (Raamatupidamise

seadus), который соответствует принципам МСФО. МСФО для МСП не является обязательным для применения, однако при разработке национальных стандартов учитывались положения МСФО для МСП, но нельзя говорить об их полном соответствии [132, с. 237].

#### Блок 5. Африка: ЮАР.

Активное развитие учета и экономики в ЮАР началось с существенного влияния Голландии. Затем, в период Британской экспансии ЮАР получила систему учета и образования, соответствующую британской [325, сс. 136-141]. В ЮАР с 1993 года национальные стандарты бухгалтерского учета приведены в соответствие с МСФО [368], Совет по стандартам финансовой отчетности (Financial Reporting Standards Council, FRSC) одобрил МСФО для применения без каких-либо существенных изменений [227]. На ряду с этим, применяется также МСФО для МСП [332, с. 220].

#### Блок 6. Средний Восток: Израиль и Саудовская Аравия.

Институт сертифицированных общественных бухгалтеров Израиля (Institute of Certified Public Accountants in Israel, ICPAI) перенял британский Закон о компаниях (British Companies Act) и British GAAP. В настоящий момент применяются национальные стандарты, процесс сближения с МСФО начался в 2001 году [325, сс. 58-59]. Всем МСП разрешено использовать МСФО для МСП. МСП, не использующие МСФО для МСП, разрешено использовать либо полные МСФО, либо национальные стандарты или US GAAP (US GAAP используется главным образом компаниями в высокотехнологичных отраслях) [318, с. 90].

В Саудовской Аравии применяются различные стандарты бухгалтерского учета, в основном стандарты США и Великобритании, а также МСФО. Однако, только последние широко используются на практике. Считается, что отсутствие национальных единых стандартов бухгалтерского учета является основной причиной распространения зарубежных стандартов бухгалтерского учета в Саудовской Аравии [131]. В настоящее время МСП используют стандарты бухгалтерского учета, выпущенные Организацией дипломированных общественных бухгалтеров Саудовской Аравии (Saudi Organization for Certified

Public Accountants, SOCPA). В соответствии с планом SOCPA в плане конвергенции по МСФО организациям, не являющимся публично подотчетными, необходимо будет сообщать в соответствии с версией МСФО для МСП, которая имеет некоторые изменения [318, с. 132].

Блок 7. Азия: Индия, Индонезия, Республика Корея, Россия, Япония.

В Индии стандарты бухгалтерского учета сформулированы советом Института присяжных бухгалтеров Индии. В 2007 году Индия начала процесс сближения с МСФО: Институт присяжных бухгалтеров Индии начал разработку полного перечня стандартов бухгалтерского учета. И с 2011 года состоялся переход на новые национальные стандарты, основанные на МСФО. Тем не менее, в данном случае можно говорить о сближении систем, но не о полном переходе на МСФО [183, сс. 211-213]. МСФО для МСП в Индии не применяется [381].

В Индонезии МСФО не одобрены к применению, однако Совет по стандартам финансовой отчетности Индонезии (DSAK IAI) начал процесс постепенного сближения индонезийских стандартов финансовой отчетности с МСФО. МСП используют Индонезийский стандарт финансовой отчетности для организаций без публичной отчетности (Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik) [318, с. 87].

В Китае до середины XX века, пока не были выделены различные виды отраслевого учета, господствовало государственное регулирование бухгалтерского учета. После создания Китайской народной республики (КНР) в 1949 в Правительстве была создана специальная структура, которой подчинялась система бухгалтерского учета в стране. С 1951 г. полномочия по управлению системой бухгалтерского учета предоставлены Министерству финансов [114, с. 116-117]. В настоящее время в китайскую систему учета, основанную на МСФО, включены Стандарты бухгалтерского учета для предприятий (Accounting Standards for Business Enterprises, ASBE), которые вступили в силу с 1 января 2007 года. ASBE состоят из основного стандарта, 38 спецификаций и рекомендаций по применению, а также Закона о бухгалтерском учете и других соответствующих законов и правил [374, сс. 219-221]. МСП должны следовать китайскому стандарту бухгалтерского

учета для малых предприятий, опубликованному Министерством финансов. Китай использовал МСФО для МСП в качестве важной справки при разработке китайского стандарта бухгалтерского учета для малых предприятий [318, с. 58].

В Республике Корея МСП обязаны использовать национальные стандарты, которые являются стандартами бухгалтерского учета для непубличных организаций, если они не хотят использовать полные МСФО [318, с. 96].

В России развитие международных торговых и финансовых отношений привело к необходимости сближения национальных стандартов с МСФО. Наиболее масштабной была программа ТАСИС (Technical Assistance to the Commonwealth of Independent States and Georgia, TACIS), которая была создана после встречи Европейского союза в декабре 1990 года. Ее цель заключалась в содействии процессу экономических реформ и развития в странах СНГ и Грузии [354].

В рамках программы в России было определено пять приоритетных секторов: обучение, энергетика, транспорт, финансовые услуги, распределение продуктов питания. Сектор финансовых услуг включал в себя реформу банковского и страхового сектора, финансовых рынков, бухгалтерского учета и аудита.

К проектам ТАСИС относятся: «Реформа бухгалтерского учета в России» (1999-2002 гг.), «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» (2003-2005 гг.), «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» (2005-2007 гг.) [80], «Реформа системы аудита» (2001-2003 гг.), «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации» (2004-2006 гг.) [79].

Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в России по программе ТАСИС осуществлялось в рамках проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II», продолжительность 2003-2005 гг. Основными результатами этого этапа являются: разработка 12 проектов российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) на базе МСФО, обучение более 1600 участников семинаров по МСФО, подготовка учебных пособий [103].

Все программы ТАСИС в России были закрыты после проведения аудита Европейской счетной палатой. В заключении значилось, что при реализации

указанных программ были допущены следующие ошибки: недостаточная конкретизация целей программ, плохое управление, неудовлетворительная финансовая дисциплина, отсутствие надлежащего контроля над расходованием денег [159].

Помимо вышеуказанных причин, по которым программы ТАСИС не были успешны, можно выделить ряд недостатков концептуального характера:

1. Необходимость совершенствования нормативной базы, регулирующей отношения в области бухгалтерского учета.

2. Отсутствие понимания того, каким образом будет произведено сближение РСБУ и МСФО и как это будет реализовано на практике.

3. Слишком большие затраты на внедрение программ: расходы на переобучение сотрудников, приобретение программного обеспечения для ведения учета и составления отчетности в соответствии с МСФО. Большинству организаций малого бизнеса (ОМБ) переход на МСФО не интересен с точки зрения ведения бизнеса, поэтому они не готовы к существенным затратам на внедрение.

4. Отсутствие достаточного количества специалистов и доступной информации. Несмотря на то, что в программу входила консультационная поддержка организаций на переходном этапе, количество специалистов в данной области слишком мало, чтобы оказать помощь всем желающим.

5. Отсутствие качественного перевода стандартов на русский язык, для некоторых понятий нет адекватного перевода в российской практике.

Регулирование бухгалтерского учета в Японии осуществлялось на базе различных западных моделей, но, в основном, применялся Коммерческий кодекс Германии (*Handelsgesetzbuch, HGB, 1890*) и Закон о финансовых инструментах и биржах США (*American Financial Instruments and Exchange Act 1948, FIEA*). В 2009 году Совет по бухгалтерскому учету Японии разрешил использование МСФО для организаций, представляющих консолидированную отчетность [236, сс. 311-319]. В настоящий момент применение МСФО в Японии возможно наряду с национальными стандартами (*Japan GAAP*), измененными международными

стандартами Японии (Japan's Modified International Standards, JMIS) и US GAAP. МСФО для МСП в Японии не применяются [382].

Блок 8. Австралия и Океания: Австралия и Новая Зеландия.

Учетная практика в Австралии тяготеет к английской системе [114, с. 151]. В стране действует Австралийский совет по стандартам бухгалтерского учета (Australian Accounting Standards Board, AASB), который отвечает за разработку, выпуск и ведение стандартов бухгалтерского учета в соответствии с австралийским законодательством, однако, в конечном итоге стандарты соответствуют МСФО [390, с. 180]. МСП разрешено использовать МСФО или требования к отчетности уровня 2 AASB (МСФО с уменьшением раскрытия информации) [318, с. 37].

В соответствии с Законом о компаниях 1993 года (Companies Act 1993 № 105) субъекты в Новой Зеландии должны вести деятельность в соответствии с национальными стандартами (New Zealand GAAP, NZ GAAP). МСФО для МСП применим не к такому большому количеству МСП, так что затраты на внедрение МСФО для МСП не оправданы по причине высокого уровня практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Новой Зеландии [333].

Информация о всех рассмотренных странах в разрезе территориального деления представлена в таблице 8. Также в таблице сравнивается отношение стран к применению МСФО для МСП согласно официальному сайту Фонда МСФО и М. Соуку.

Таблица 8 – Применение МСФО для МСП различными странами

№ п/п	Страна	Является участником					Применение МСФО для МСП [377] (ifrs.org)	Применение МСФО для МСП (М. Соук)
		G7	G20	EU -28	OECD	БРИКС		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<i>Блок 1. Северная Америка</i>								
1	Канада	+	+		+		Не применяется	
2	США	+	+		+		Не запрещен к применению	S
<i>Блок 2. Центральная Америка</i>								
3	Мексика		+		+		Не применяется	
<i>Блок 3. Южная Америка</i>								
4	Аргентина		+				Применяется	S, SL1
5	Бразилия		+			+	Применяется	S

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6	Чили				+		Применяется	S
<i>Блок 4. Европа</i>								
7	Австрия		EU-28	+	+		Не применяется	
8	Бельгия		EU-28	+	+		Не применяется	
9	Болгария		EU-28	+			Не применяется	
10	Великобритания	+	+	+	+		Можно использовать национальный стандарт, близкий к МСФО для МСП	SL3; SL2 (планируется)
11	Венгрия		EU-28	+	+		Не применяется	
12	Германия	+	+	+	+		Не применяется	
13	Греция		EU-28	+	+		Не применяется	
14	Дания		EU-28	+	+		Не применяется	
15	Ирландия		EU-28	+	+		Можно использовать национальный стандарт, близкий к МСФО для МСП	SL3; SL2 (планируется)
16	Испания		EU-28	+	+		Не применяется	
17	Италия	+	+	+	+		Не применяется	
18	Кипр		EU-28	+			Не применяется	S (планируется)
19	Латвия		EU-28	+	+		Не применяется	S (планируется)
20	Литва		EU-28	+	+		Не применяется	
21	Люксембург		EU-28	+	+		Не применяется	
22	Мальта		EU-28	+			Не применяется	
23	Нидерланды		EU-28	+	+		Не применяется	SL2
24	Норвегия				+		Не применяется	S (планируется)
25	Польша		EU-28	+	+		Не применяется	
26	Португалия		EU-28	+	+		Не применяется	SL2
27	Румыния		EU-28	+			Не применяется	
28	Словакия		EU-28	+	+		Не применяется	
29	Словения		EU-28	+	+		Не применяется	S
30	Турция		+		+		Не применяется	S
31	Финляндия		EU-28	+	+		Не применяется	
32	Франция	+	+	+	+		Не применяется	
33	Хорватия		EU-28	+			Не применяется	
34	Чехия		EU-28	+	+		Не применяется	
35	Швейцария				+		Применяется	S
36	Швеция		EU-28	+	+		Не применяется	SL2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
37	Эстония		EU-28	+	+		Не применяется	SL2
<i>Блок 5. Африка</i>								
38	ЮАР		+			+	Применяется	S
<i>Блок 6. Средний Восток</i>								
39	Израиль				+		Разрешены к применению	
40	Саудовская Аравия		+				Разрешены к применению	SL1 (планируется)
<i>Блок 7. Азия</i>								
41	Индия		+			+	Не применяется	
42	Индонезия		+				Не применяется	SL2
43	Китай		+			+	Не применяется	SL3
44	Республика Корея		+		+		Не применяется	
45	Россия		+			+	Не применяется	L
46	Япония	+	+		+		Не применяется	
<i>Блок 8. Австралия и Океания</i>								
47	Австралия		+		+		Не применяется	SL2; S (планируется)
48	Новая Зеландия				+		Не применяется	SL2

Источник: разработка автора.

Стоит отметить, что большинство стран не применяет МСФО для МСП. В некоторых странах национальные стандарты были признаны более качественными, чем МСФО для МСП, например, в Новой Зеландии. Ряду стран требуется существенное количество времени для сближения национальных стандартов с МСФО для МСП. В масштабном исследовании применения МСФО для МСП в 128 странах отмечено, что в странах, в которых нет возможностей для разработки своих собственных местных национальных стандартов, скорее всего, будут приняты МСФО для МСП [283, сс. 110-113]. В данном контексте интересно сравнение данных официального сайта МСФО с исследованием М. Соука: даже если МСФО для МСП не разрешено к применению, страна может осуществлять последовательное сближение национальных стандартов с МСФО для МСП. Особенно хорошо это видно на примере стран ЕС, где существует два лагеря: страны, которые в целом положительно относятся к внедрению МСФО для МСП (Болгария, Великобритания, Венгрия, Греция, Дания, Кипр, Ирландия, Испания,

Литва, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Польша, Португалия, Румыния, Словения, Чехия, Швеция, Эстония) и страны, которые негативно относятся к внедрению МСФО для МСП, предпочитая использование национальных стандартов (Австрия, Бельгия, Германия, Франция, Италия, Словакия) [215, с. 10].

Из указанного можно сделать следующие выводы:

1. Согласно Директиве Европейской комиссии, применение МСФО для МСП носит необязательный характер и его использование регламентируется на уровне страны.

2. Поскольку есть определенные трудности в сближении национальных стандартов учета с МСФО, это также сказывается на МСФО для МСП. Применение МСФО для МСП не может предшествовать внедрению МСФО в стране на достаточном уровне.

3. МСФО для МСП как правило, дорабатывается с учетом особенностей каждой страны. В неизменном виде МСФО для МСП применяется в основном в тех странах, где не было своих разработанных стандартов для ОМБ.

4. МСФО для МСП требует существенных затрат на внедрение, которые превышают выгоду от их использования. Также для внедрения требуются квалифицированные специалисты, доступа к которым у ОМБ зачастую нет.

5. Трудности в переводе МСФО, в том числе МСФО для МСП с английского языка на другие языки. Из-за различий в национальных стандартах учета при переводе не всегда корректно излагаются понятия и определения, из-за чего возникают дополнительные трудности [353, с. 388]. Для МСП проблема усугубляется тем, что сотрудники таких организаций зачастую не говорят по-английски на достаточном уровне для понимания положений стандарта.

## **ГЛАВА II. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА**

### **2.1 Потребность различных категорий пользователей в информации о малом бизнесе**

Малый бизнес особенно нуждается в эффективном управлении: для каждой организации важна возможность адаптации к окружающей ее среде, оценки деятельности, установления целей и т.д. Именно учетная информация становится ключом к управлению [156, с. 1].

Важно провести различия между данными и информацией. Информация – это обработанные данные. Некоторые данные могут при обработке стать информацией, а те данные, которые не смогут быть преобразованы в информацию, не будут участвовать в дальнейшем процессе [62, с. 26]. Учетная информация обеспечивает количественную информацию для реализации функций планирования (постановка цели, изыскание путей ее достижения и выбор наилучшей альтернативы), контроля (процесс отслеживания фактического выполнения планов) и оценки (процесс изучения системы принятия решений с целью ее улучшения) [92, с. 14]. Качественные характеристики учетной информации описаны в МСФО, МСФО для МСП, а также Советом по стандартам финансового учёта США (Financial Accounting Standards Board, FASB) в положении о концепциях финансового учета (Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, SFAC). Сравнение качественных характеристик, рассматриваемых в указанных документах, представлено в таблице 9.

Таблица 9 – Сравнение качественных характеристик учетной информации

Качественные характеристики учетной информации	МСФО, 2018 [363, 2.5 – 2.43]	МСФО для МСП, 2015 [260, 2.4-2.14]	SFAC, 2010 [154]
1	2	3	4
Релевантность (relevance)	+	+	+
Существенность (materiality)	+	+	+
Достоверность (faithful representation / reliability)	+ faithful representation	+ reliability	+ faithful representation
Сопоставимость (comparability)	+	+	+
Проверяемость (verifiability).	+	–	+
Своевременность (timeliness)	+	+	+
Понятность (understandability)	+	+	+
Баланс между прибылью и затратами (balance between benefit and cost)	+	+	+
Приоритет содержания над формой (substance over form)	+	+	–
Осмотрительность (prudence)	+	+	–
Полнота (completeness)	–	+	–

Источник: разработка автора.

Основными качественными характеристиками учетной информации являются релевантность (relevance) и достоверность (faithful representation).

1. Релевантность. Учетная информация может использоваться для принятия решений, если она имеет прогностическую ценность, подтверждающую ценность или и то, и другое. Учетная информация имеет прогностическое значение, если она может быть использована пользователями для прогнозирования будущих результатов. Информация не обязана сама по себе являться прогнозом или предсказанием будущего результата, чтобы иметь прогностическую ценность. Учетная информация имеет подтверждающую ценность, если она дает обратную связь, то есть подтверждает или изменяет данные или предыдущие оценки. Прогностическая ценность и подтверждающая ценность финансовой информации взаимосвязаны. Информация, которая имеет прогностическое значение, часто также имеет подтверждающую ценность.

Информация является существенной (materiality), если ее упущение или неправильное ее использование могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации конкретной организации.

Другими словами, существенность является аспектом, специфичным для конкретной организации, в зависимости от характера или объема информации в контексте финансовой отчетности отдельного лица. Следовательно, нет единого количественного порога существенности.

2. Достоверность. В английской экономической литературе встречается два термина: «faithful representation» и «reliability», которые на русский язык часто переводятся как «достоверность». Тем не менее, между ними имеются некоторые различия. В МСФО для МСП используется понятие «reliability»: информация является достоверной, когда она свободна от существенных ошибок и предвзятости и точно отражает то, что она либо намеревается представлять, либо можно обоснованно ожидать от нее. Финансовая отчетность не свободна от предвзятости (то есть не нейтральна), если при выборе или представлении информации она предназначена для влияния на принятие решения или суждение для достижения заранее определенных результатов или последствий [260, 2.7]. В более ранних публикациях FASB также использовал термин «reliability» [153]. Однако, в результате опросов пользователей было установлено, что отсутствует общее понимание термина «reliability». Некоторые из респондентов сосредоточились на таких аспектах, как проверяемость информации или отсутствие существенных ошибок. Другие больше ориентировались на нейтральности информации. Некоторые респонденты посчитали, что достоверность относится прежде всего к точности. Поскольку попытки объяснить, что означает «reliability» в этом контексте, оказались безуспешными, FASB искал другой термин, который бы более четко передавал суть характеристики. Результатом этого поиска стал термин «faithful representation», охватывающий характеристики, которые ранее рассматривались как аспекты достоверности [154, BC3.23 - BC3.25]. Можно предположить, что в МСФО для МСП в дальнейших редакциях характеристика «reliability» будет заменена на «faithful representation», аналогично МСФО и SFAC.

В настоящее время FASB указывает, что для признания информации как достоверной, она должна быть полной, нейтральной и свободной от ошибок [154, QC12]. Полная информация включает всю информацию, необходимую

пользователю для понимания изображаемого явления, включая все необходимые описания и объяснения. Нейтральность информации означает, что она не взвешивается, не подчеркивается и не обрабатывается иным образом, чтобы увеличить вероятность того, что финансовая информация будет признана благоприятной или неблагоприятной для пользователей. Нейтральность информации, тем не менее, не означает, что информация собирается без какой-либо цели или не оказывает никакого влияния на принятие решений. Свобода от ошибок означает, что в описании явления нет ошибок или упущений, и процесс, используемый для сбора информации, был выбран и применен без ошибок. В этом контексте свобода от ошибок не означает абсолютную точность информации во всех отношениях. Следует учитывать, что достоверность информации сама по себе не обязательно приводит к полезности информации [154, QC13 – QC16].

Информация должна быть как релевантной, так и достоверной, чтобы быть полезной. Ни точное представление о не релевантном явлении, ни неверное представление о релевантном явлении не помогают пользователям принимать правильные решения [154, QC17].

Выделяют качественные характеристики, повышающие полезность информации, которая является релевантной и достоверной. FASB относит к ним сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность. Эти характеристики могут помочь определить, какой из двух способов следует использовать для описания явления, если оба они считаются одинаково релевантными и достоверными [154, QC4 – QC32].

1. Сопоставимость (comparability). Решения пользователей включают выбор между альтернативами. Следовательно, информация будет более полезна, если ее можно сравнить с аналогичной информацией о других объектах и с аналогичной информацией о том же объекте за другой период или другую дату. Сопоставимость – это качественная характеристика, которая позволяет пользователям идентифицировать и понимать сходства и различия между элементами. В отличие от других качественных характеристик, сопоставимость не относится к одному элементу, так как для сравнения требуется по крайней мере два

элемента. Некоторая степень сопоставимости, вероятно, будет достигнута путем удовлетворения фундаментальных качественных характеристик: достоверная информация о релевантном явлении в одной организации может быть сопоставлена с достоверной информацией об аналогичном явлении в другой организации. Хотя экономическое явление может быть достоверно представлено несколькими способами, применение альтернативных методов учета для одного и того же экономического явления уменьшает их сопоставимость [154, QC4 – QC32].

2. Проверимость (verifiability). Проверка может быть прямой или косвенной. Прямая проверка означает проверку суммы или другого представления посредством прямого наблюдения, например, путем подсчета наличных денег. Косвенная проверка означает проверку ввода данных в формы, формулы или использование другой методики, а также пересчет результатов с использованием той же методологии. Возможно, что некоторую информацию не удастся проверить и в этом случае, чтобы помочь пользователям решить, хотят ли они использовать эту информацию, обычно требуется раскрыть основные допущения, методы сбора информации и другие факторы и обстоятельства, которые имели место быть при получении этой информации [154, QC4 – QC32].

В отечественной экономической литературе вопрос проверяемости как качественной характеристики информации рассматривался В.Я. Соколовым. Для руководства организации уверенность в данных бухгалтерского учета может быть обеспечена только систематическим поддержанием их достоверности, придания учету проверяемости, поскольку «проверяемость составляет неотъемлемую часть бухгалтерии, имманентна ей» [113, сс. 265-267]. В его исследовании также рассматривается разница в отношении российской системы учета и МСФО к принципу проверяемости отчетности. В российской системе учета проверяемость рассматривается как результат соединения принципов достоверности и регулирования. С точки зрения МСФО проверяемость заключается в возможности достижения консенсуса между разными пользователями, имеющими возможность оценить отчетность с разных критериев и в недопущении единого критерия для такой оценки, то есть в отсутствии детальных норм [113, с. 280].

В МСФО для МСП не указана данная качественная характеристика. Можно предположить причину этого: проверка требует существенных затрат на ее проведение и для МСП это будет означать превышение затрат для получения информации над прибылью от ее использования. Кроме того, МСП – бизнес, контролируемый собственником, отчетность которого не является публичной, поэтому проверяемость превращается в самопроверку.

3. Своевременность (timeliness). Это означает, что информация должна быть своевременно получена лицами, ответственными за принятие решений, чтобы иметь возможность учесть ее для процесса принятия решения. Как правило, чем старше информация, тем менее полезной она является. Тем не менее, некоторая информация может оставаться своевременной еще долгое время после окончания отчетного периода, поскольку, например, некоторым пользователям может потребоваться выявить и оценить тенденции.

В нашей стране данная концепция стала ключевой в работах А.С. Наринского, который рассматривал понятие оперативности в качестве «направления совершенствования учета в интересах всех функций управления», а «текущая оперативная информация, выдаваемая в необходимых аналитических группировках и сопоставлениях, станет в дальнейшем (по окончании месяца, квартала, года) содержанием бухгалтерских учетных регистров и отчетов» [90, сс. 19-21]. Можно сказать, что оперативность в данном контексте являет собой ту же характеристику своевременности.

4. Понятность (understandability). Четкое и краткое изложение, описание и представление информации делает ее понятной. Некоторые явления по своей сути сложны и могут быть непонятны пользователям. Исключение информации о таких явлениях может облегчить понимание информации в финансовых отчетах. Однако, это делает отчеты потенциально вводящими в заблуждение [154, QC4 – QC32].

Информация должна быть затратно-прибыльной, то есть затраты на ее получение не должны превышать прибыль от ее использования [124, с. 90]. При этом руководство организации субъективно оценивает, могут ли выгоды от

получения информации оправдать затраты, связанные со сбором и обработкой этой информации [154, QC35–QC39].

Отдельно рассмотрим качественные характеристики, указанные в МСФО и МСФО для МСП, но не указанные FASB как качественные характеристики, повышающие полезность информации:

1. Приоритет содержания над формой (substance over form) это характеристика, повышающая достоверность финансовой отчетности. Заключается в том, что операции и другие события должны учитываться и представляться в соответствии с их содержанием, а не только юридической формой [260, 2.8]. FASB указывает, что приоритет содержания над формой не считается отдельным компонентом достоверности, поскольку он является излишним. Достоверность означает, что учетная информация представляет собой предмет экономического явления, а не просто воплощает его юридическую форму. Представление юридической формы, которая отличается от экономической сущности основного экономического явления, не может привести к достоверности [154, BC3.26].

2. Осмотрительность (prudence) это проявление осторожности при вынесении суждений, необходимых для составления оценок, требуемых в условиях неопределенности, выражающееся в том, что активы или доходы не завышены, а обязательства или расходы не занижены [260, 2.9]. Осмотрительность не рассматривается FASB как аспект достоверности, поскольку его использование рассматривается как противопоставление нейтралитету. Однако, некоторые респонденты указали, что существуют обстоятельства, когда предвзятость, по их мнению, создает информацию, которая более уместна для некоторых пользователей. Другие респонденты указали, что абсолютной нейтральности информации достичь невозможно. По их мнению, соответствующая информация должна иметь цель, а такая информация уже не может являться нейтральной. Другими словами, поскольку финансовая отчетность является инструментом влияния на принятие решений, она не может быть нейтральной [154, BC3.27-BC3.29].

3. Полнота (completeness). Чтобы быть достоверной, информация в финансовой отчетности должна быть полной в пределах существенности и затратно-прибыльного подхода. Упущения могут привести к тому, что информация будет ложной или вводящей в заблуждение и, таким образом, недостоверной и недостаточной с точки зрения ее релевантности [260, 2.10].

Можно сделать предположение, что качественные характеристики, указанные в МСФО для МСП, будут пересмотрены в дальнейших редакциях документа, что приведет к сближению с положениями МСФО и SFAC.

Наиболее эффективен следующий процесс применения фундаментальных качественных характеристик (с учетом эффектов повышения характеристик и ограничения затрат): определение экономического явления, которое может быть полезно для пользователей финансовой информации; определение типа информации об этом явлении, который был бы наиболее релевантным, если это возможно, и достоверным; определение, является ли эта информация доступной и достоверной. Если это так, то процесс удовлетворения основных качественных характеристик заканчивается в этой точке. Если нет, процесс повторяется со следующим наиболее релевантным типом информации [154, QC18].

МСП должны обеспечивать доступность и использование информации, необходимой им для поддержания своих конкурентных преимуществ. Выделяют следующие принципы управления информацией в малом бизнесе: цель управления информацией (информация и ее управление способствуют достижению организационных целей), объем управления информацией (сюда относятся формальные и неформальные потоки информации внутри и вне организаций, внутренние и внешние источники информации), внедрение управления информацией (руководство должно интегрировать информацию и бизнес-стратегию, эффективность управления информацией может быть оценена по мере развития организации) [286, сс. 3-4].

Пользователей информации можно разделить на три группы: те, кто управляет организацией; те, кто находятся вне организации и имеют прямые финансовые интересы, эти лица не имеют доступа к бухгалтерским документам, и

отчетность для них должна быть составлена по определенным правилам и стандартам; те лица, группы или агентства, которые проявляют непрямым финансовый интерес к организации [92, с. 14].

Выделяют следующих участников организации и возможные направления использования учетной информации: собственники, руководство, сотрудники, правительственные органы, кредиторы, поставщики, покупатели, специалисты, широкая общественность [60, с. 39]. Для малого бизнеса выделяют следующих пользователей: собственники и руководство, кредиторы, налоговые органы, агентства МСП, кредитные агентства [367]. В МСФО для МСП отмечается, что МСП часто представляют финансовые отчеты только для использования собственниками-менеджерами или только для использования налоговыми органами или другими государственными органами [260, р.11]. При этом упускается из вида важность бухгалтерской отчетности для статистики, в том числе для Системы национальных счетов.

С точки зрения малого бизнеса одним из главных пользователей информации являются налоговые органы. Поскольку налогообложение влияет на бухгалтерский учет в значительной степени [221, с. 2329], это говорит о том, что ОМБ необходимо удовлетворять потребность налоговых органов в получении учетной информации посредством предоставления отчетности.

Необходимость выполнения налоговых обязательств способствует улучшению качества ведения учета в организации, так как это повышает осведомленность о прибыльности бизнеса [249, с. 288]. Это также подтверждено исследованием, которое выявило, что соблюдение налогового законодательства посредством представления налоговых отчетов является стимулом для сохранения более точных и надежных записей, и это, в свою очередь, приводит к повышению осведомленности о финансовом положении и прибыльности бизнеса [344, с. 189]. В противовес этому, другое исследование показывает, что МСП практически не используют налоговую информацию для целей управления и планирования [371, с. 147]. Это говорит о том, что МСП либо не обладают необходимыми навыками для использования такой информации в качестве инструмента стратегического

управления, либо не видят потенциальных преимуществ эффективной налоговой информационной системы для поддержки бизнес-планирования и разработки стратегии организации [371, с. 147].

Определяющую роль в процессе управления малой организацией играет собственник, в связи с чем практически отсутствует дифференциация рабочих задач между сотрудниками. Поиск и агрегирование информации в большинстве случаев также ложится на плечи владельца малого бизнеса, так как в распоряжении руководителя не всегда имеются подчиненные, которые могут получать и обрабатывать информацию [296, сс. 171-172].

За рубежом руководители в малом бизнесе предпочитают не прибегать к помощи штатных бухгалтеров, поскольку по мнению руководителей это позволяет сохранить контроль и иметь исключительный доступ к информации, которую они считают важной для развития бизнеса. Процесс самостоятельного сбора и обработки информации, по мнению руководителей, обеспечивает им лучшее понимание того, что происходит в бизнесе, и, следовательно, позволяет иметь больший контроль, чем это было бы, если бы они просто получили уже обработанную и агрегированную информацию при помощи бухгалтера [262].

Среди факторов, которые необходимо учитывать в целях эффективного контроля в малых организациях, можно отметить: технологии, размер организации, разнообразие видов деятельности, их сложность, возможность проследить внутренние потоки, горизонт прогнозирования, а также стратегия. То есть все факторы, влияющие на организацию бизнес-процессов [156, сс. 534-535].

В малом бизнесе обычно можно наблюдать горизонтальную организационную структуру. Собственник, он же руководитель, часто объединяет все обязанности и полномочия, и такая универсальность с одной стороны соседствует с низким уровнем квалификации с другой. Руководитель демонстрирует сильное лидерство, его личность влияет на саму структуру МСП. Он выражает свои идеи через цели, которые ставит перед своей компанией [310, с. 95].

При изучении процесса управления, применяемого в малом бизнесе, возникает проблема, которая связана с определением объекта анализа. Очень высокая гетерогенность МСП приводит к значительной неопределенности в отношении самого определения МСП. Непосредственно само управление малым бизнесом является узконаправленным, однако, это не говорит о том, что управление не осуществляется вовсе. Интерес к концентрации внимания на анализе МСП основан прежде всего на наблюдении, что размер бизнеса является важным фактором. Организационные характеристики фирм существенно различаются в зависимости от размера [372, с. 3]. При этом увеличение размера бизнеса сопровождается диверсификацией и усложнением инструментов управления. Малые организации (50-100 человек) используют небольшое количество или не используют вовсе инструменты управления, цели ставятся руководителем либо очень узким кругом лиц; промежуточные результаты рассчитываются ежеквартально или раз в полгода. Организации с численностью более 100 человек используют более широкую линейку инструментов управления [309, с. 143]. По мере роста организация проходит периоды структурного перехода, что приводит к изменениям в ней. Поэтому анализ МСП должен иметь возможность выделить критические пороговые значения, с которыми сталкиваются компании во время их роста [372, с. 3].

В контексте данной идеи стоит рассмотреть подход, связанный с фазами жизненного цикла организации (рисунок 11):

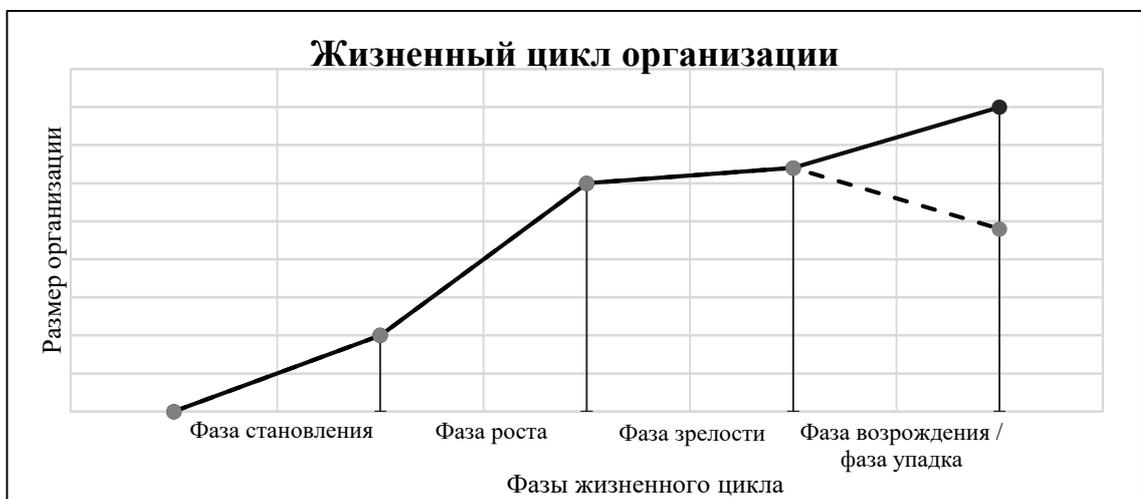


Рисунок 11 – Жизненный цикл организации

1. В фазе становления контроль является более ограниченным, поскольку организационная структура проста и централизована, доминирует неформальный контроль. Анализ затрат на данном этапе не имеет большого значения.

2. Ситуация сильно меняется в фазе роста. Стратегия места на рынке уступает место стратегии объема, что приводит к большему вниманию к затратам и, в то же время, к увеличению размера организации. Увеличение числа сотрудников создает потребность в управлении деятельностью и координации сотрудников. Информационная система также становится все более сложной. Появляется специализация задач и уменьшается централизация решений.

3. Контроль управления становится более формализованным в фазе зрелости. Неформальный подход уступает место стандартам и процедурам. Организация сложнее, а информационная система становится более сложной, начинает доминировать идея контроля над расходами.

4. В фазе возрождения происходит диверсификация деятельности. Эта стратегия приводит к реорганизации для формирования центров прибыли. Таким образом, принимаются меры для контроля за работой руководителей.

5. Фаза упадка приводит уменьшению размера бизнеса и более жесткому управлению издержками. Бюрократическая структура вызывает задержки в информационной системе и возврат к централизации [178, сс. 77-97].

Основные проблемы стратегического управления актуальны как для крупных, так и для малых организаций. К ним относятся следующие вопросы: куда идти организации; делает ли организация все, что ей нужно делать; как добиться баланса между долгосрочным развитием и краткосрочным операционным давлением; как внедрять новые знания в процессы стратегического и оперативного планирования [133].

Широкую известность получили французский метод приборной доски (tableau de bord) и американский метод сбалансированной системы показателей (balanced scorecard). Существует ряд исследований, где указывается, что несмотря на кажущуюся идентичность этих понятий, они различаются в их основной стратегической концепции. Сбалансированная система показателей основывается

на четырех предварительно определенных категориях измерений. Приборная доска гибче, она не опирается ни на какую конкретную стратегическую модель и области измерений, только на концепцию стратегии менеджеров; это означает, что субъективность и окружающая среда менеджера могут играть важную роль в разработке области измерений в таблице, тогда как сбалансированная система показателей является скорее инструментом с заданными категориями. Однако, это приводит к тому, что практическое применение приборной доски сложнее, чем применение сбалансированной системы показателей. Метод сбалансированной системы показателей согласуется с американским способом управления неопределенностью посредством абстрактных систем. Кроме того, в США отдается предпочтение построению строгих иерархических структур в организации. С другой стороны, метод приборной доски не способствует построению иерархий и принуждению людей подчиняться в соответствии с американской концепцией. Аналогичным образом, он не позволяет справиться с неопределенностью, т.к. данная концепция предполагает скорее договорные отношения руководителей разных уровней в организациях [158, с. 128]. То есть в данном случае можно говорить о том, что в этих сравнениях используются технические, стратегические, культурные или идеологические критерии [294, с. 59].

В истории становления приборной доски как метода управления выделяют четыре этапа. На первом этапе (1880 – 1919 гг.) в конце девятнадцатого века информацию начали собирать через «rapport hebdomadaire» то есть еженедельный отчет, или через «journal de marche» то есть «журнал регистрации». По сути, эта информация была представлена в виде изложения операций. В 1920-х годах появление холдингов и объединений, создание дочерних компаний привело к ослаблению централизации и возник вопрос: как управлять этими все более крупными и рассредоточенными объектами. В ответ на происходящие изменения в экономике появились первые варианты приборной доски. Вторым этапом (1919-1938 гг.) был отмечен все более распространенным использованием данных статистики для контроля за продажами, производством и т. д. На этом этапе были созданы все предпосылки для появления приборной доски, в том ее виде, в котором она

существует сейчас, но, в конечном итоге, компании склонились к использованию бюджетного контроля, и разработка приборной доски была отложена на десятилетие. Третий этап (1950-1960 гг.) ознаменовал появление приборной доски. На четвертом этапе (1960 г. – настоящее время) можно наблюдать стремительное изменение приборной доски как инструмента отчетности финансового характера. История развития приборной доски как метода позволяет ответить на два вопроса. Первый вопрос – «зачем» или, другими словами, какова цель приборной доски. В качестве ответа на него можно сказать, что приборная доска – это способ представления информации, который «объединяет видение с делами», то есть позволяет получить информацию, необходимую для принятия решений. Второй вопрос – «как» или каким образом приборная доска помогает руководителям. Приборная доска полагается на использование «технологий интеллекта», способных развивать определенные навыки у тех, кто их использует. Это предоставляет руководителям новые компетенции, которые они применяют в процессе управления [294, сс. 59-60].

Вопрос противопоставления приборной доски как исключительно французского метода, не испытывающего влияния американских моделей, также подвергается сомнению. Изменение приборной доски в сторону более классической системы финансовой отчетности к концу 1940-х годов связано с поездкой совета директоров французской компании Сен-Гобен (Saint-Gobain) [110], специализирующейся на производстве и продаже строительных материалов, в США. Это говорит о том, что, начиная с этого этапа, модель приборной доски нельзя восприниматься как сугубо французскую [294, с. 77]. Поскольку становится очевидным взаимное влияние французской модели приборной доски и американской сбалансированной системы показателей, рассмотрим различные методы управления, разработанные на основе приборной доски, и непосредственно саму сбалансированную систему показателей, а также возможность их применения МСП (Приложение В).

В МСП, ввиду размеров организации, руководители часто хорошо осведомлены о всех проблемах, связанных с производительностью. Ключевое

отличие МСП от больших предприятий заключается в длительности процесса разработки сбалансированной системы показателей, обычно на него требуется 6 - 10 недель и во многом это связано с меньшими конфликтами внутри организации на стадии разработки и согласования. Сбалансированная система показателей может быть эффективным инструментом для МСП в решении проблемы, связанной с необходимостью внедрения более эффективных процессов стратегического планирования, сохраняя при этом конкурентные преимущества наличия относительно простых структур [133]. Несмотря на то, что сбалансированная система показателей рассматривается в экономической литературе чаще, для МСП наиболее предпочтительным может быть применение приборной доски, которая представляет собой набор индикаторов, выбранный и предназначенный для того, чтобы руководитель мог быть проинформирован о прошлой и нынешней деятельности, относящейся к его области ответственности, и о событиях, которые могут повлиять на эту работу в будущем [240, с. 131]. В рамках управления и принятия решений в малом бизнесе также может быть интересен подход, связанный с разработкой ряда ключевых показателей эффективности (key performance indicators, KPI, в работе будет использоваться сокращение KPI, т.к. оно чаще встречается не только в зарубежных изданиях, но также и в отечественной экономической литературе в сравнении с аббревиатурой КПЭ), которые будут предоставлять руководству исчерпывающую информацию для принятия решений. Не стоит забывать, что ценность показателей зависит от достоверности информации, на которой они базируются [87, с. 147], поэтому использование KPI невозможно без организованной системы учета в малом бизнесе. В.И. Бариленко в своей работе рассматривает KPI как составляющую интегрированной отчетности организации, кроме того, в интегрированную отчетность также включаются ключевые индикаторы риска (KRI) [65, с. 208]. В различных сферах бизнеса могут использоваться KPI, отражающие специфику данного бизнеса. Поскольку метод сбалансированной системы показателей наиболее популярен в экономической литературе, в таблице рассмотрены KPI в рамках перспектив. Также в Приложении Г рассмотрены KPI и KRI, которые могут применяться в организациях малого

бизнеса. Выбор показателей зависит от специфики деятельности организации, ее размера и количества сотрудников. Вызывает вопросы включение в систему некоторых показателей, таких как оценки тайных гостей, формальные и неформальные отзывы гостей, уровень удовлетворенности сотрудников, т.е. показатели которые измеряются субъективно.

В контексте разговора об анализе учетных данных в организациях следует привести в качестве примера экспресс-анализ финансовой отчетности. М.С. Абрютина в своем исследовании предлагает методику экспресс-анализа финансовой отчетности, основанную на разделении активов и пассивов бухгалтерского баланса в соответствии с методологией Системы национальных счетов. Активы по данной методологии разделяются на финансовые и нефинансовые, а капитал – на собственный и заемный [58, с. 3]. Однако, применение экспресс-анализа для целей малого бизнеса представляется маловероятным по причине его сложности.

Управление в организациях малого бизнеса имеет свои особенности, связанные с перечнем пользователей учетной информации. С одной стороны, организациям необходимо собирать и обрабатывать информацию в объеме, достаточном для предоставления отчетности в налоговые органы, с другой – очевидно, что этой информации недостаточно, чтобы удовлетворить потребности собственников и руководства. При этом нужно отметить, что организациям малого бизнеса не требуется громоздкая система показателей, на расчет которых будет тратиться большое количество времени и сил. Результаты расчета таких показателей должны давать пользователям исчерпывающую информацию для оперативного принятия решений.

## **2.2 Учетная политика в организациях малого бизнеса**

Различные виды учета призваны удовлетворить интересы различных групп пользователей учетной информации, что, в свою очередь, предопределяет учетную политику [84, с. 489]. Согласно теории Росса Вотса (Watts Ross L.) и Джерольда

Циммермана (Zimmerman Jerold L.), размер фирмы является фактором управления учетными данными: чем крупнее фирма, тем более вероятно, что руководитель отдаст предпочтение учетным процедурам, которые позволят перенести получение налогооблагаемой прибыли с текущего на будущий период [375, с. 235]. Отсюда следует логичный вывод, что применение той или иной учетной политики имеет свои последствия в будущем [389, сс. 56-57]. Организации выбирают методы учета и оценки для обеспечения истинного и справедливого представления о своей деятельности. Эти методы учитываются в учетной политике организации и являются основой для составления и интерпретации ее финансовой отчетности. МСП имеют отличия от крупных организаций, например, выбор конкретного метода учета МСП может в значительной степени зависеть от операционной среды и обстоятельств, с которыми организация сталкивается в такой среде. Размер фирмы влияет на выбор учетной политики: МСП раскрывают меньший объем информации, формируя учетную политику на основе их индивидуальных производственных возможностей и требований, с которыми они сталкиваются, в основном от налоговых органов, банков, кредиторов и аналогичных пользователей. Очевидное влияние налогообложения на бухгалтерский учет приводит к тому, что наиболее важным фактором является информационная потребность пользователей, к которым также относятся государственные органы [220, с. 45]. Иными словами, учетная политика организации предназначена для того, чтобы сформировать информацию о деятельности организации, отвечающую «как учетным регуляторам, так и потребностям заинтересованных пользователей» [82, с. 36].

Существуют различные подходы к направлениям развития учетной политики. М.И. Кутер выделяет учетную политику для целей управленческого учета, которая никак не регламентируется, учетную политику для целей финансового учета, которая формируется на основании законодательства о бухгалтерском учете и учетную политику для целей налогового учета, которая использует права, предоставленные налоговым законодательством в части выбора возможных вариантов налоговой базы [84, с. 490]. Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева, [115, с. 76] А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова [125, сс. 106, 116] и М.Л. Пятов [104,

сс. 3-4] рассматривают развитие учетной политики в трех направлениях: учетная политика для целей бухгалтерского учета, учетная политика для целей налогообложения, договорная политика, разрабатываемая для целей и бухгалтерского учета, и налогообложения. Принимая во внимание особенности малого бизнеса, которые заключаются в стремлении к максимальному упрощению учета, логично предположить, что учетная политика будет составлять в минимально возможном объеме, что приводит к отказу от договорной политики. В рамках постепенного сближения учетных систем с МСФО следует рассмотреть определения учетной политики для целей бухгалтерского учета, содержащиеся в различных документах (таблица 10).

Таблица 10 – Понятие учетной политики в российской и международной практике

Источник	Определение	Определение на языке оригинала
1	2	3
МСФО 8 (IAS 8) [257]	Учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и предоставления финансовой отчетности	Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements
МСФО для МСП [260, 10.2]	Учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и предоставления финансовой отчетности	Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements
Accounting Standards Codification (ASC) Topic 235, Notes to Financial Statements [219]	Учетная политика – это конкретные принципы бухгалтерского учета и методы применения этих принципов, которые, по мнению руководства предприятия, являются наиболее подходящими в данных обстоятельствах для представления достоверного финансового положения, денежных потоков и результатов операций в соответствии с ОПБУ и, соответственно, были приняты для подготовки финансовой отчетности [138]	The accounting policies of an entity are the specific accounting principles and the methods of applying those principles that are judged by the management of the entity to be the most appropriate in the circumstances to present fairly financial position, cash flows, and results of operations in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP) and that, accordingly, have been adopted for preparing the financial statements
FRS 102 [234]	Учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и предоставления финансовой отчетности	Accounting policies are the specific principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements

1	2	3
Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE) [229]	Учетная политика - это принципы, основы, условия, правила и практика, применяемые субъектом, которые определяют, как последствия транзакций и других событий должны отражаться в его финансовых отчетах посредством: признания; выбора баз измерений; и представления активов, обязательств, доходов, убытков и изменений в фондах акционеров	Accounting policies - those principles, bases, conventions, rules and practices applied by an entity that specify how the effects of transactions and other events are to be reflected in its financial statements through: recognising; selecting measurement bases for; and presenting assets, liabilities, gains, losses and changes to shareholders' funds
ПБУ 1/2008 [23]	Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности	

Источник: разработка автора.

Существует проект МСФО 8 (IAS 8), где пересмотрено определение учетной политики: учетная политика - это конкретные принципы, основы оценки и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности. Существующее определение учетной политики в МСФО 8 включает пять терминов - «принципы», «основы», «соглашения», «правила» и «практика». Чтобы сделать определение более четким и более кратким, предлагается исключить из определения термины «соглашения» и «правила», поскольку их значения не ясны и потому, что эти условия не используются в других разделах МСФО. При исключении терминов «соглашения» и «правила» из определения учетной политики, определение не становится более узким или более широким. Вместо этого обеспечивается большая ясность. Также предлагается сохранить термин «практика», в связи с тем, что обращение к «принципам» может быть воспринято как слишком узкое определение учетной политики [130].

Между определениями, представленными в таблице 10, есть существенные различия на смысловом уровне. МСФО и ASC рассматривают учетную политику с позиции обеспечения всех заинтересованных пользователей достоверной

информацией, на основе которого может быть дана адекватная оценка финансового состояния компании [111, с. 105]. ПБУ акцентируется на учете (то есть на процессе), а МСФО и ASC вопросы учета не рассматривает, а регламентирует только отчетность (результат процесса) [81, с. 56]. Собственники в малом бизнесе имеют определенную широту в выборе методов учета. Она больше в МСФО, где широта выбора базируется на фундаментальных принципах, чем в основанных на правилах стандартах, таких как французские или российские стандарты, в которых предел выбора точно сформулирован [168, с. 1151].

При формировании учетной политики исходят из ряда допущений (пункт 5 ПБУ 1/2008) и требований (пункт 6 ПБУ 1/2008) (рисунок 12).

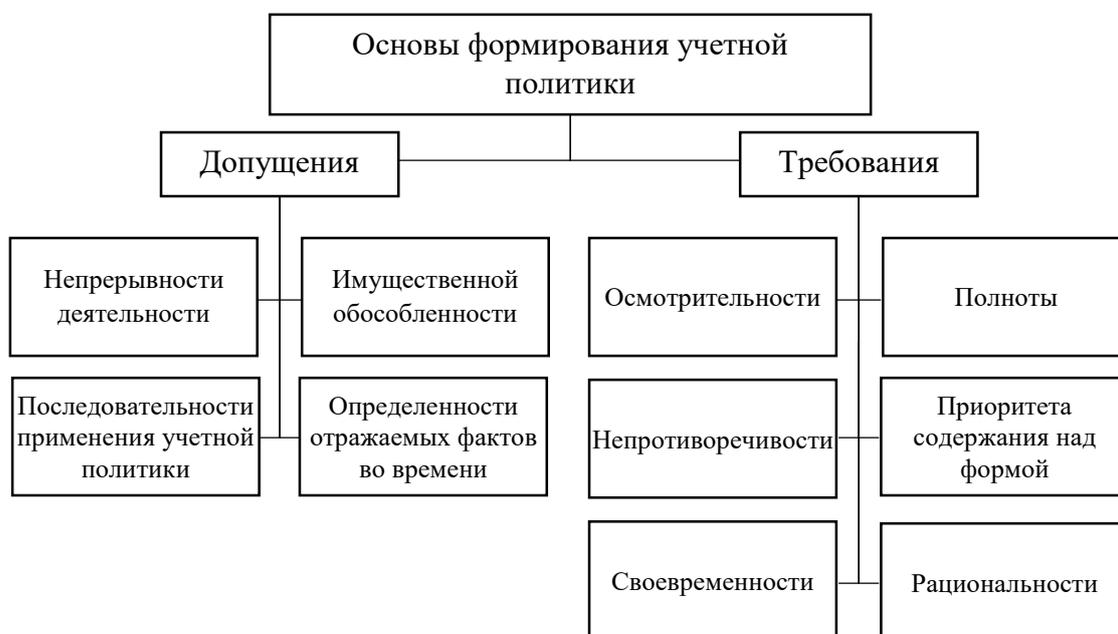


Рисунок 12 – Основы формирования учетной политики [95, с. 58]

При организации бухгалтерского учета субъект малого предпринимательства должен исходить из требования рациональности, то есть его учетная политика должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации [56]. Это достигается при помощи следующих возможностей ОМБ:

1. Ведение учета по упрощенным формам. Обязанность по ведению бухгалтерского учета в организации закреплена в статье 6 Федерального закона от 06.01.2011 № 402-ФЗ [7]. В этой же статье закреплена возможность применения субъектами малого предпринимательства упрощенных способов ведения бухгалтерского учета. В соответствии с п. 21 «Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства», утвержденных приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н, субъекты малого предпринимательства могут вести учет: по простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия), которая актуальна для организаций, у которых менее тридцати операций в месяц, и упрощенной форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия [19]. Обращаясь к истории, можно рассмотреть староитальянскую форму счетоводства или «венецианский способ» [118], который был описан Лукой Пачоли (Luca Pacioli, 1445 – 1517) в Трактате о счетах и записях. Данные о фактах хозяйственной жизни вносятся в мемориал, который представлял собой черновую (памятную) книгу. «Мемориал есть книга, в которую купец записывает все дела, крупные и мелкие, в том порядке, в котором они возникали, день за днем, час за часом» [98, с. 34]. Для мемориала не нужен был единый денежный измеритель и, кроме того, он заменял всю первичную документацию в современном ее понимании [98, сс. 126-127]. Затем мемориал регистрируется в журнале регистрации, а затем систематизируется на бухгалтерских счетах в тетради. В данном случае происходит смешение синтетического и аналитического учета, что делает эту форму учета подходящей только для малого бизнеса [96, с. 201]. Применение такого способа учета представляется возможным и в наши дни, например, при помощи электронных таблиц: их можно редактировать, вносить операции в любой момент, задавать формулы для расчета итогов. С одной стороны, такой способ учета позволит вести оперативный учет операций, с другой – не потребует затрат на приобретение специального программного обеспечения.

2. Применение упрощенного плана счетов. При формировании учетной политики микропредприятия вправе предусмотреть ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи), а субъекты малого предпринимательства могут сократить количество синтетических счетов в принимаемом ими рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н [53] (таблица 11). Возможность отказа ОМБ от использования метода двойной записи допускается и в международной практике и, согласно исследованиям, 54% организаций не применяют данный метод, против 46% организаций, которые его используют [312, с. 36]. В противовес этому, Д. Штайнхофф и Д. Берджес разработали систему бухгалтерского учета в малом бизнесе, основанную на системе двойной записи, как обязательном элементе [128, с. 392], хотя это и несколько упрощенный вариант учета, он требует от владельцев бизнеса знания хотя бы основ бухгалтерского учета. Стоит отметить, что возможность ведения бухгалтерского учета по простой системе была возможна согласно законам Российской империи. В XVII веке торговля разделялась на три класса: оптовую, розничную и мелочную. Розничные торговцы имели возможность вести учет простой (одинарной) записью, без применения двойной записи, в отличие от предпринимателей, занимающихся оптовой торговлей [102, с. 449].

Таблица 11 – Упрощенный вариант рабочего плана счетов

Упрощенный вариант рабочего плана счетов	Счета, которые можно обобщить
1	2
Счет 10 «Материалы»	Счет 07 «Оборудование к установке»
	Счет 10 «Материалы»
	Счет 11 «Животные на выращивании и откорме»
Счет 20 «Основное производство»	Счет 20 «Основное производство»
	Счет 23 «Вспомогательные производства»;
	Счет 25 «Общепроизводственные расходы»
	Счет 26 «Общехозяйственные расходы»
	Счет 28 «Брак в производстве»
	Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

1	2
Счет 41 «Товары»	Счет 41 «Товары»
	Счет 43 «Готовая продукция»
Счет 44 «Расходы на продажу»	Счет 44 «Расходы на продажу»
Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
	Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
	Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
	Счет 75 «Расчеты с учредителями»
	Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
	Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»
Счет 51 «Расчетные счета»	Счет 51 «Расчетные счета»
	Счет 52 «Валютные счета»
	Счет 55 «Специальные счета в банках»
	Счет 57 «Переводы в пути»
Счет 80 «Уставный капитал»	Счет 80 «Уставный капитал»
	Счет 82 «Резервный капитал»
	Счет 83 «Добавочный капитал»
Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 90 «Продажи»
	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»
	Счет 99 «Прибыли и убытки»

Источник: [53].

ОМБ должна быть предоставлена возможность использовать те счета, которые требуются для учета в организации. При этом стоит учитывать, что объединение счетов может привести к потере определенного объема информации. Например, отказ от счета 57 «Переводы в пути» приведет к путанице в случае, если розничный магазин или ресторан имеет банковские терминалы для оплаты картами. А аккумулярование информации напрямую на счете 99 «Прибыли и убытки» минуя счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» может привести к потере информации о себестоимости проданной продукции и прочих расходах, таких как расходы на банковское обслуживание. Поэтому каждая организация должна определять план счетов в рамках необходимых именно ей.

3. Применение кассового метода. Еще одной важной особенностью субъектов малого предпринимательства является возможность применения кассового метода учета доходов и расходов в бухгалтерском учете [51]. Условия применения кассового метода в налоговом учете указаны в ст. 273 НК РФ: организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления

расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты [3].

Обращаясь к международной практике, можно отметить наличие в США Другой всеобъемлющей основы бухгалтерского учета (*other comprehensive basis of accounting*, ОСВОА), которая позволяет представить финансовую отчетность применяя кассовый метод (*cash basis*), что нашло практическое применение в малом бизнесе. Как правило, только ОМБ с небольшим количеством операций используют кассовый метод [304, с. 75]. ОМБ, преимущественно сферы услуг, могут начать вести свою деятельность, применяя кассовый метод, т.к. это проще, и по мере расширения бизнеса перейти на метод начислений [211]. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с ОСВОА, должна включать в примечании краткое изложение основных принципов учетной политики, в которых обсуждается основа представления, и описывается, как эта основа отличается от ОПБУ [140].

В Докладе ЕС отмечается, что в тех случаях, когда организация является малой, может быть целесообразно использовать кассовый метод. Кассовый метод означает, что доходы и расходы учитываются по эквивалентной сумме наличных денег, уплаченных или полученных за них [214, с. 16]. Статистика показывает, что кассовый метод достаточно часто применяется ОМБ: почти  $\frac{3}{4}$  ОМБ применяют кассовый метод, и только  $\frac{1}{4}$  организаций – метод начислений [298, с. 178].

МСФО для МСП содержит требование применения метода начисления для подготовки финансовой отчетности. Возможности применения кассового метода в учете МСФО для МСП не предусматривает [260, 2.36].

4. Представление упрощенной бухгалтерской отчетности. Требование предоставления финансовой отчетности налагает существенное бремя на малый бизнес, поэтому в мире существует практика освобождения таких организаций от обязательной аудиторской проверки и упрощения требований к отчетности. Например, МСП по всей Европе имеют возможность подавать сокращенные отчеты с пониженным уровнем раскрытия информации. Финансовые отчеты часто мало полезны для владельцев ОМБ: только 41% владельцев считают годовые отчеты полезными для предоставления управленческой информации, на практике годовые отчеты используются еще реже. ОМБ склонны опираться на альтернативные нефинансовые показатели, например, количество звонков по телефону, общий уровень занятости или скорость, с которой покупатели погашают долги [339, с. 16]. Состав годовой отчетности различных коммерческих организаций в РФ рассмотрен в таблице 12.

Таблица 12 – Состав годовой отчетности коммерческих организаций РФ в зависимости от объемов деятельности

Классификация отчетности по объемам деятельности	Состав форм отчетности	Кем применяется
1	2	3
Упрощенная	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Пояснительная записка  Аудиторское заключение	Применяют малые предприятия. Пояснительная записка и аудиторское заключение предоставляются в случае, если отчетность подлежит обязательной аудиторской проверке
Стандартная	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Отчет об изменениях капитала Отчет о движении денежных средств Приложение к балансу Пояснительная записка  Аудиторское заключение	Применяют средние и крупные предприятия

1	2	3
Множественная	Бухгалтерский баланс Отчет о прибылях и убытках Разделы отчета об изменениях капитала Разделы отчета о движении денежных средств Разделы приложения к балансу Пояснительная записка Аудиторское заключение	Могут применять крупные и крупнейшие организации по их усмотрению

Источник: [85, с. 84-85].

Согласно п. 6 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», ОМБ могут формировать бухгалтерскую отчетность упрощенной системе: в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям); в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. При этом ОМБ вправе представлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с полным перечнем форм бухгалтерской отчетности [20].

В 2017 году ПБУ 1/2008 было дополнено пунктом 7.2: организация, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в случае отсутствия в федеральных стандартах бухгалтерского учета соответствующих способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу вправе формировать учетную политику, руководствуясь исключительно требованием рациональности [23]. Это означает, что, если федеральный стандарт бухгалтерского учета не содержит допустимые способы бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета, организация малого бизнеса может воспользоваться положениями указанного выше пункта [78].

Наряду с учетной политикой для целей бухгалтерского учета, все организации, являющиеся налогоплательщиками, обязаны составлять учетную

политику для целей налогообложения. Пункт 2 статьи 11 НК РФ раскрывает определение учетной политики для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [3].

Понятие налогового учета содержится в статье 313 НК РФ. В соответствии с законодательством, налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов [3]. Из данного определения следует, что НК РФ рассматривает налоговый учет как самостоятельную по отношению к бухгалтерскому учету систему [104, с. 153]. В статье 313 НК РФ указано, что подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы. Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра, период (дату) составления, измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении, наименование хозяйственных операций, подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров [3].

Состав регистров налогового учета определяется налоговым режимом, который применяется организацией. Существует общемировая практика применения специальных налоговых режимов. Страны, позволяющие применение специальных налоговых режимов для малого бизнеса, апеллируют к тому, что это позволяет создать больше рабочих мест и повышает уровень предпринимательства [306, с. 103]. Классифицировать специальные налоговые режимы можно по: порогу регистрации; налоговым ставкам; частоте уплаты налога; учетным методам, например, сюда относится кассовый метод и ускоренная амортизация; освобождение от обязательного аудита [322, с. 4]. Применение сниженных ставок

налога на прибыль (corporate income tax) для МСП в различных странах представлено в таблице 13. Сниженные ставки применяют 16 стран из 48 рассмотренных в таблице. Политика применения пониженных ставок для МСП основана на предположениях, что доходы, получаемые МСП, ниже, чем у крупного бизнеса и что малый бизнес склонен к рыночным неудачам, например, из-за ограниченного доступа к финансированию, что требует государственного вмешательства [171, с. 13]. Налоговые льготы не ограничиваются сниженными ставками, так, например, в Республике Корея недавно созданные МСП вправе уплачивать налог на доходы и имущество в размере 50% от исчисленного до пяти лет, а также могут применять ускоренную амортизацию [247, с. 725].

Таблица 13 – Применение странами сниженных ставок для МСП

№ п/п	Страна	Является участником					Ставка, %	Ставка для МСП	
		G7	G20	EU-28	OECD	БРИКС		%	Снижение ставки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 1. Северная Америка</i>									
1	Канада	+	+		+		11,00-15,00	0,00-10,50	Да
2	США	+	+		+		21,00	21,00	Нет
<i>Блок 2. Центральная Америка</i>									
3	Мексика		+		+		30,00	30,00	Нет
<i>Блок 3. Южная Америка</i>									
4	Аргентина		+				30,00-25,00	30,00-25,00	Нет
5	Бразилия		+			+	15,00	15,00	Нет
6	Чили				+		25,00	20,00	Нет
<i>Блок 4. Европа</i>									
7	Австрия		EU-28	+	+		25,00	25,00	Нет
8	Бельгия		EU-28	+	+		29,00	20,00	Да
9	Болгария		EU-28	+			10,00	10,00	Нет
10	Великобритания	+	+	+	+		19,00	19,00	Нет
11	Венгрия		EU-28	+	+		9,00	9,00	Нет
12	Германия	+	+	+	+		15,00	15,00	Нет
13	Греция		EU-28	+	+		29,00	29,00	Нет
14	Дания		EU-28	+	+		22,00	22,00	Нет
15	Ирландия		EU-28	+	+		12,50	12,50	Нет
16	Испания		EU-28	+	+		25,00	25,00	Нет
17	Италия	+	+	+	+		24,00	24,00	Нет
18	Кипр		EU-28	+			12,50	12,50	Нет

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
19	Латвия		EU-28	+	+		20,00	20,00	Нет
20	Литва		EU-28	+	+		15,00	5,00	Да
21	Люксембург		EU-28	+	+		18,00	12,00	Да
22	Мальта		EU-28	+			35,00	35,00	Нет
23	Нидерланды		EU-28	+	+		25,00	19,00	Да
24	Норвегия				+		22,00	22,00	Нет
25	Польша		EU-28	+	+		19,00	9,00	Да
26	Португалия		EU-28	+	+		21,00	17,00	Да
27	Румыния		EU-28	+			16,00	1,00-3,00	Да
28	Словакия		EU-28	+	+		21,00	21,00	Нет
29	Словения		EU-28	+	+		19,00	19,00	Нет
30	Турция		+		+		22,00	22,00	Нет
31	Финляндия		EU-28	+	+		20,00	20,00	Нет
32	Франция	+	+	+	+		33,30	28,00	Да
33	Хорватия		EU-28	+			18,00	12,00	Да
34	Чехия		EU-28	+	+		19,00	19,00	Нет
35	Швейцария				+		8,50	8,50	Нет
36	Швеция		EU-28	+	+		22,00	22,00	Нет
37	Эстония		EU-28	+	+		14,00	14,00	Нет
<i>Блок 5. Африка</i>									
38	ЮАР		+			+	28,00	0,00-28,00	Да
<i>Блок 6. Средний Восток</i>									
39	Израиль				+		23,00	23,00	Нет
40	Саудовская Аравия		+				20,00	20,00	Нет
<i>Блок 7. Азия</i>									
41	Индия		+			+	30,00	30,00	Нет
42	Индонезия		+				25,00	0,50-12,50	Да
43	Китай		+			+	25,00	10,00-20,00	Да
44	Республика Корея		+		+		22,00	10,00-20,00	Да
45	Россия		+			+	0,00-20,00	0,00-20,00	Да
46	Япония	+	+		+		23,40	15,00	Да
<i>Блок 8. Австралия и Океания</i>									
47	Австралия		+		+		30,00	27,50	Да
48	Новая Зеландия				+		28,00	28,00	Нет

Источник: [387].

В России наиболее распространенными специальными налоговыми режимами являются ЕНВД, УСН, ПСН и ЕСХН. Требования к налоговому учету в случае, если организация является плательщиком ЕНВД, исходят из показателей, которые используются при расчете суммы налога [3]:

$$\text{ЕНВД} = \text{БД} \times K_1 \times K_2 \times \text{ФП} \times \frac{K_{\text{Дф}}}{K_{\text{Добщ}}} \times \text{НС} - \text{СВ}, \quad (1)$$

где: БД – базовая доходность физического показателя, согласно п.3 статье 346.29 НК РФ;

$K_1$  – коэффициент-дефлятор, устанавливается приказом Минэкономразвития РФ;

$K_2$  – корректирующий коэффициент базовой доходности, устанавливается Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя;

ФП – величина физического показателя;

$K_{\text{Добщ}}$  – количество календарных дней в месяце;

$K_{\text{Дф}}$  – фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога;

НС – налоговая ставка, согласно статье 346.31 НК РФ;

СВ – величина начисленных и уплаченных страховых взносов за период расчета налога, но не более чем 50% исчисленной суммы налога.

Из формулы (1) следует, что организация самостоятельно определяет только величину страховых взносов и следит за величиной физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности. Например, согласно статье 346.29 НК РФ в случае розничной торговли через объекты, имеющие торговые залы, физическим показателем является площадь торгового зала (в квадратных метрах), в случае оказания бытовых и ветеринарных услуг - количество работников, в случае оказания услуг по предоставлению во временное владение или пользование мест для стоянки автотранспортных

средств – общая площадь стоянки (в квадратных метрах), а в случае оказания автотранспортных услуг по перевозке грузов - количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов. Если площадь торгового зала или стоянки вряд ли будет меняться каждый месяц, и сама величина напрямую следует из договора собственности или аренды, то количество работников – величина непостоянная. В этом случае бухгалтерский учет напрямую связан с налоговым учетом в части кадрового учета. В целом, налоговый учет при применении ЕНВД сводится к правильному расчету величины страховых взносов, учету физического показателя и расчету налога по заданной формуле.

В случае, если организация применяет УСН, налоговый учет зависит от выбранного объекта налогообложения: доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Тем не менее, в соответствии с требованиями статьи 346.24 НК РФ вне зависимости от объекта налогообложения, организация обязана вести книгу учета доходов и расходов (КУДиР), где находят свое отражение доходы и расходы для целей исчисления налоговой базы по УСН. К доходам относятся доходы от реализации и внереализационные доходы. Сумма налога в случае, если объектом налогообложения являются доходы, будет рассчитываться по формуле [3]:

$$\text{УСН}_д = Д \times \text{НС} - \text{СВ}, \quad (2)$$

где: Д – величина доходов;

НС – налоговая ставка, согласно статье 346.20 НК РФ;

СВ – величина начисленных и уплаченных страховых взносов за период расчета налога, но не более чем 50% исчисленной суммы налога.

Как следует из формулы (2), налоговый учет в данном случае будет заключаться в правильном и полном отражении величины доходов организации. Расхождения возникают в случае, если организация в бухгалтерском учете применяет метод начисления. Согласно статье 346.17 НК РФ, датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках или кассу, то есть в налоговом учете применяется кассовый метод. Самым рациональным решением является унификация методов признания доходов и расходов в бухгалтерском учете в пользу кассового метода.

В случае выбора объекта налогообложения «доходы минус расходы» проблемы возникают с определением величины расходов. В НК РФ содержится закрытый перечень расходов, принимаемых в целях налогообложения. Многие специфические расходы, такие как, например, расходы на печать меню, изготовление вывески, приобретение форменной одежды для работников не нашли отражения в списке. Кроме того, так же, как и в случае с доходами, расходы признаются после их фактической оплаты, то есть также применяется кассовый метод. Сумма налога в случае, если объектом налогообложения являются доходы минус расходы, будет рассчитываться по формуле [3]:

$$\text{УСН}_{\text{д-р}} = (\text{Д} - \text{Р}) \times \text{НС}, \quad (3)$$

где: Д – величина доходов;

Р – величина расходов;

НС – налоговая ставка, согласно статье 346.20 НК РФ.

Формула (3) отражает тот факт, что налоговый учет заключается в расчете прибыли в соответствии с требованиями НК РФ.

Поскольку ПСН могут применять только индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» не обязаны вести бухгалтерский учет [7], то не имеет смысла рассматривать этот специальный налоговый режим.

В отличие от УСН для ЕСХН налоговая база определяется только как денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Для учета доходов и расходов применяется кассовый метод. Сумма налога рассчитывается по следующей формуле [3]:

$$\text{ЕСХН} = (\text{Д} - \text{Р}) \times \text{НС}, \quad (4)$$

где: Д – величина доходов;

Р – величина расходов;

НС – налоговая ставка, согласно статье 346.8 НК РФ.

Организации, являющиеся плательщиками ЕСХН обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и

суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений НК РФ [3].

Вопрос применения организациями налоговых регистров на практике представляется достаточно спорным. В НК РФ нет прямого указания на конкретные регистры налогового учета, которые бы организации могли использовать в своем учете. Например, несмотря на то, что организации, применяющие УСН и ЕСХН, должны вести КУДиР, нет прямого указания на то, что КУДиР представляет собой налоговый регистр. Тем не менее, такую позицию можно увидеть в письме Минфина России от 15.04.2003 № 16-00-14/132 [56]. Отсутствие однозначных указаний по количеству и составу налоговых регистров для организаций, являющихся плательщиками ЕНВД приводит к сомнениям о том, что организации применяют их на практике.

В экономической литературе можно найти широко распространенный перечень вариантов ведения бухгалтерского и налогового учета в организации: параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета, корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения, организация налогового учета на основе данных бухгалтерского учета [77]. Управление в ОМБ осуществляется собственником при помощи метода «суждения», основанного исключительно на интуиции, а контрольные процедуры производятся на основании метода наблюдения. Поскольку в большинстве случаев единственным реальным пользователем бухгалтерской отчетности являются налоговые органы, параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета становится совершенно не нужным и не рациональным для организации [105]. Определив в качестве критерия достоверности бухгалтерской отчетности соответствие методики бухгалтерского учета предписаниям налогового законодательства, организация может привести методику ведущегося бухгалтерского учета в соответствии с нормами НК РФ [105]. Таким образом, наиболее соответствующим потребностям ОМБ представляется ведение налогового учета, на основе которого будут производиться корректировки для бухгалтерской отчетности, а также система КРІ (таблица 14).

Таблица 14 – Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом в организациях малого бизнеса

Специальный режим налогообложения	Критерий	
	Необходимость корректировок в бухгалтерском учете для составления бухгалтерской отчетности	Налоговые регистры
1	2	3
ЕНВД	Требуются. Для расчета налога необходима только информация о величине начисленных и уплаченных страховых взносов и величине физического показателя (который может и не найти отражения в бухгалтерском учете, например, площадь торгового помещения)	Разрабатываются организацией самостоятельно
УСН (доходы)	Требуются. Если организация применяет кассовый метод, то доходы в бухгалтерском и налоговом учете будут максимально совпадать. Но, очевидно, для составления бухгалтерской отчетности потребуется внести в бухгалтерский учет корректировки по учету расходов организации	КУДиР
УСН (доходы, уменьшенные на величину расходов)	Требуются. Даже если организация применяет кассовый метод, в учете расходов для целей бухгалтерского и налогового учета будут наблюдаться расхождения	КУДиР
ЕСХН	Требуются. Даже если организация применяет кассовый метод, в учете расходов для целей бухгалтерского и налогового учета будут наблюдаться расхождения	КУДиР

Источник: разработка автора.

Обобщая рассмотренные положения, можно обратиться к Докладу ЕС, который содержит рекомендации по применению методов бухгалтерского учета, которые больше подходят ОМБ. Для ОМБ, бизнес-процессы в которых совсем просты, имеет смысл использование только самых необходимых журналов или электронных таблиц для учета: кассовая книга, журнала для учета продаж (или ведение списка при помощи электронных таблиц), журнал для учета расчетов с контрагентами, а также данные для учета начисления и выплаты заработной платы. Для ОМБ, операций в которых уже несколько больше, в целях обеспечения контроля над операциями рекомендуется применение двойной записи. Также рекомендуется использование упрощенных форм финансовой отчетности, т. е. баланса и отчета о финансовых результатах, с заполнением минимально необходимого количества информации. Применение метода начисления, в

сравнении с кассовым методом является наиболее предпочтительным, поскольку он обеспечивает более точное и полное представление о результатах деятельности, финансовом состоянии и его изменениях. Также рекомендуется применять принцип соответствия, т.е. сопоставлять доходы с расходами, которые являются базой для расчета финансовых показателей организации. Отражение фактов хозяйственной жизни должно быть правильным и беспристрастным, т.к. необходимо обеспечить их точное и последовательное отражение в учете. Использование стандартизированного плана счетов облегчает систематизацию данных бухгалтерского учета [214]. Логично предположить, что ОМБ не обладают достаточными компетенциями для разработки собственного плана счетов, который бы отвечал всем потребностям организации. Напротив, потребность в создании отдельных счетов и субсчетов возникает, когда у организации такой объем деятельности, что стандартных рекомендованных субсчетов не хватает.

### **2.3 Информационные технологии в системах бухгалтерского учета организаций малого бизнеса**

Использование специальных программных продуктов для автоматизации учета является повсеместной практикой в том числе и среди ОМБ. Одной из популярных фирм-разработчиков программного обеспечения является 1С (рисунок 13). В ближайшие годы планируется увеличение доли рынка 1С, что можно связать с политикой импортозамещения.

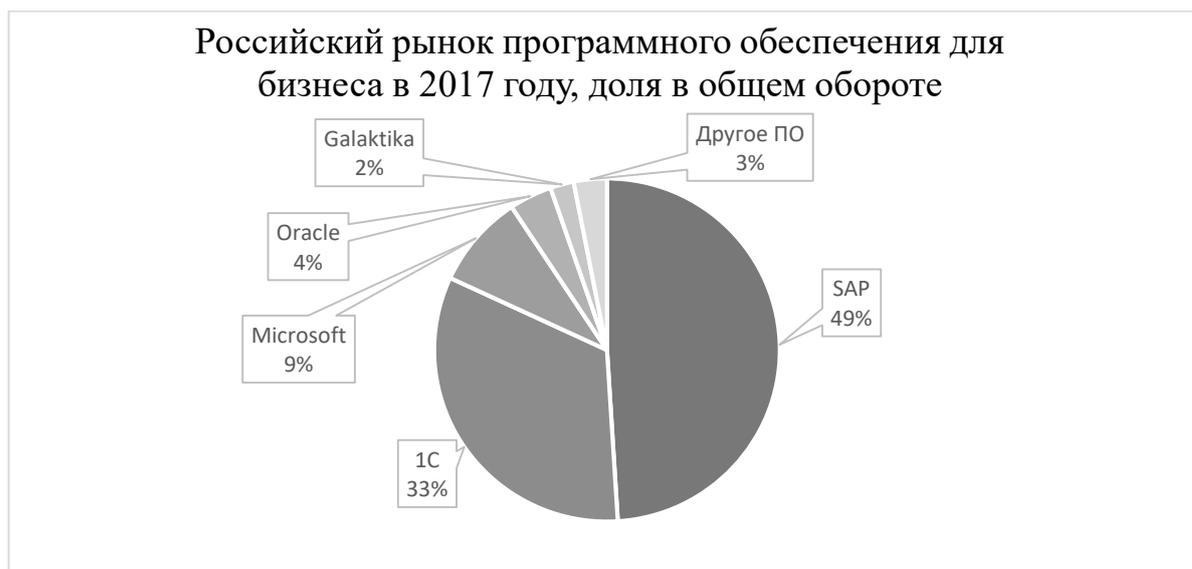


Рисунок 13 – Российский рынок программного обеспечения для бизнеса в 2017 году [285]

Помимо наиболее популярных решений 1С:Бухгалтерия и 1С:Зарплата и управление персоналом, компания предлагает множество специализированных и отраслевых решений таких как 1С:Управление нашей фирмой 8 (для автоматизации оперативного управления на предприятиях малого бизнеса.), 1С:Предприятие 8. Общепит (для автоматизации деятельности предприятий питания любых форматов и концепций), 1С:Предприятие 8. Ресторан (для автоматизации процессов обслуживания посетителей на предприятиях индустрии питания и гостеприимства), 1С:Предприятие 8. Фастфуд. Фронт-офис (для автоматизации одиночных и сетевых предприятий общественного питания, работающих в формате быстрого обслуживания, то есть без официанта) [94]. Привлекательность решений 1С для малого бизнеса кроется, безусловно, в невысокой стоимости лицензий, внедрения, сопровождения и владения системой [67]. Кроме того, 1С развивает направление облачных решений, таких как 1С Fresh [57], которые являются самими низкими по стоимости обслуживания среди других программных продуктов компании. Тем не менее, облачные решения имеют и свои недостатки: невозможность использования внешних отчетов и обработок и невозможность внесения изменений в конфигурацию.

Разработка и внедрение систем планирования ресурсов предприятия (специализированные системы ERP-класса, Enterprise Resource Planning) стала

одной из основных причин изменений в предприятиях за последние два десятилетия [385, с. 1]. В большинстве своем ERP-системы предназначены для крупных организаций, это связано со стоимостью программного обеспечения, т.к. МСП не могут позволить себе столь существенные затраты. Например, фирма 1С выпустила собственное решение «1С:ERP Управление предприятием 2», которое позволяет построить комплексную информационную систему для управления деятельностью предприятия, и данный программный продукт предназначен для крупного и среднего бизнеса [57]. Тем не менее, МСП также нуждаются в ERP-системах. Мотивационный аспект внедрения ERP-системы в МСП заключается в оптимизации бизнес-процессов, повышении видимости и доступности данных, снижении эксплуатационных расходов, повышение удовлетворенности клиентов и улучшение стратегического процесса принятия решений [321, сс. 534-535]. Внедрение ERP-систем является достаточно сложным процессом, а ОМБ имеют ограниченный бюджет, опыт, ресурсы и навыки, которые помогают решать и преодолевать трудности, связанные с внедрением ERP-системы [381, с. 1]. Критерии выбора ERP-системы определяются согласованностью с бизнес-процессами и моделью организации, также важными критериями являются гибкость и функциональные возможности ERP-системы, удобство для пользователей. Критерии, используемые для выбора разработчика или поставщика программного обеспечения, включают стоимость лицензий и качество обслуживания [321, сс. 534-535]. Разработчик или поставщик программного обеспечения для МСП должен знать отрасль и быть готовым внедрить программное обеспечение с учетом специфики бизнеса. Наличие местной поддержки ERP-системы позволяет упростить взаимодействие с обслуживающей организацией, кроме того, это также влияет на стоимость поддержки, в том числе для целей своевременного обновления ERP-системы [351, с. 87]. Известно, что размер организации влияет на внедрение ERP-системы: на микропредприятиях только в 3% случаев внедрена ERP-система, для малых организации этот показатель составляет уже 12%. Прямого влияния на решение ОМБ о внедрении ERP-системы таких факторов как рынок сбыта, членство в группе, наличие

филиалов на внедрение системы ERP не установлено [162, с. 395-404]. Процесс работы с ERP-системой можно представить в виде жизненного цикла (рисунок 14). В приложении Д представлена таблица с характеристиками каждой фазы жизненного цикла.



Рисунок 14 – Жизненный цикл ERP-системы

Переменам в использовании ERP-систем в малом бизнесе способствовало появление поставщиков менее дорогостоящих и менее сложных ERP-систем, направленных на обеспечение деятельности в соответствии с технологическими потребностями организаций. Например, на международном рынке к таким программам можно отнести «Business One» от SAP [212] и «Oracle Accelerate» от Oracle [288, сс. 242, 315]. В российской практике в сфере общественного питания можно выделить программные продукты «R-Keeper» от UCS [61] и «iiko» от Iiko [59]. Доля R-Кеерер на российском рынке специализированных программ для ресторанного бизнеса составляет 75–78%, в настоящий момент 80% новых ресторанов в России выбирают программное обеспечение Iiko или UCS, но Iiko осуществляет на 10% больше внедрений, чем конкурент [89].

При выборе ERP-системы первым шагом является выбор КРІ, которые МСП хотят улучшить. Например, улучшение обслуживания клиентов может быть одним из таких требований. КРІ в данном случае являются уровень удовлетворенности

клиентов, своевременность доставки и сокращение количества жалоб. Другим примером требований может стать повышение производительности. КРІ в данном случае выражаются в численности рабочей силы и величине добавленной стоимости. Следующим шагом после того, как МСП определили КРІ, будет выбор соответствующих модулей ERP-системы [279, с. 81]. Например, изучив возможности iiko, МСП могут выбрать программный продукт и объем поддержки, которые отвечают потребностям организации. К функциям iiko относятся: работа с сетью ресторанов или магазинов, посредством реализации единой учетной политики; ведение технологических карт, определяющих состав блюд; формирование планов продаж и производства; планирование сроков и объемов поставок продуктов или товаров; планирование потребности в продуктах или товарах; анализ и управление запасами и закупками; оперативное управление финансами: составление и контроль за исполнением финансового плана; ведение бухгалтерского и управленческого учета; управление трудовыми ресурсами: контроль явок, расчет заработной платы на основании тарифных ставок и установленных окладов; широкие возможности формирования OLAP-отчетов (online analytical processing, интерактивная аналитическая обработка), что позволяет оперативно обрабатывать большие массивы данных [60].

Предприятия общественного питания обычно состоят из трех структурных подразделений: кладовая, производство (кухня), буфеты (бары). На практике имеют место и другие организационные структуры (отсутствие кладовой и буфетов) [97]. Iiko предлагает программные решения для обеспечения всех особенностей организаций, например: iikoSousChef (управление очередью заказов, контроль времени приготовления и подачи блюд); iikoKitchen (учет и контроль выпуска готовых блюд); iikoOffice (автоматизация управления складом, персоналом, финансами); iikoTableService (автоматизация ресторанов с официантским обслуживанием); iikoFront (автоматизация кассовой станции, актуально для магазинов розничной торговли); iikoChain (позволяет централизованно управлять организационной структурой любой сложности, актуально для сети ресторанов); iikoServer (сервер iiko в ресторане) [60]. Решения

исключительно для складского учета в iiko отсутствуют, в связи с тем, что имеющиеся решения содержат в себе складской модуль, которого достаточно для ведения учета. Условно процесс обмена информацией в системе Iiko можно представить в следующем виде (рисунок 15):

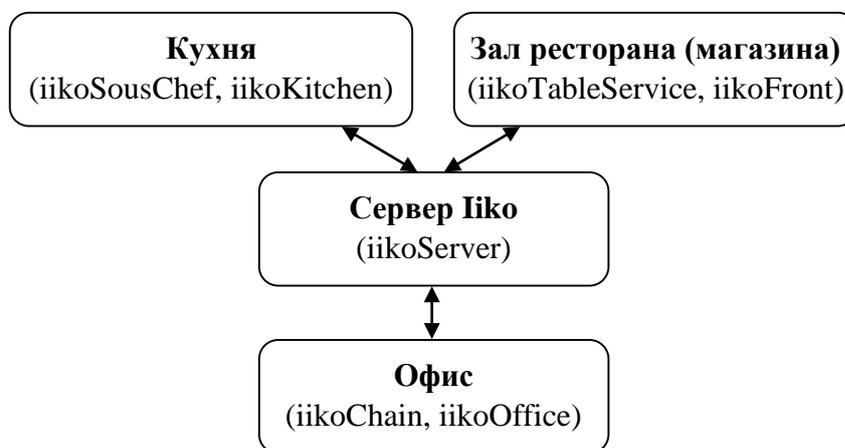


Рисунок 15 – Процесс обмена информацией в системе iiko

Такое сложное, на первый взгляд, разделение оптимизирует работу персонала: повара, официанты и бармены видят только ту информацию, которая им нужна. Вопрос обучения персонала работе в данной системе условно можно разделить на две части: обучение работников кухни и зала и обучение работников офиса. Обучение не должно занимать много времени. Не секрет, что в ресторанах и магазинах достаточно сильная текучесть кадров, поэтому каждый новый сотрудник должен максимально быстро учиться работать с iiko. Достигается это за счет небольшого количества доступных операций и интуитивно понятного интерфейса.

Использование iiko и подобных систем значительно повышает качество управленческого учета, что в значительной степени обусловлено двумя факторами: большим объемом данных и оперативностью их получения. Помимо этого, именно iiko является источником информации о фактах хозяйственной деятельности для целей бухгалтерского учета, так как вся информация о закупках и продажах в первую очередь регистрируется в этой программе. Функционал iiko позволяет осуществлять выгрузку данных в 1С:Бухгалтерия, где удобнее вести налоговый учет и составлять бухгалтерскую отчетность.

Любые учетные системы, в том числе и ERP-системы, имеют ограничения в части возможных настроек. Это связано с особенностями конфигурации, требованиями при интеграции с другими системами и практическими требованиями к рациональности. Например, в «Методике учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности», утвержденной Роскомторгом 12.08.1994 № 1-1098/32-2, можно отметить несколько спорных пунктов (таблица 15).

Таблица 15 – Сравнение некоторых положений Методики учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности с реализацией в iiko

«Методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности» утвержденной Роскомторгом 12.08.1994 № 1-1098/32-2 [50]	Реализация в iiko [60]
1	2
Пункт 4.9. В предприятиях малого бизнеса, при отсутствии склада, продукты и сырье поступают непосредственно на производство	Работа без указания складов невозможна, на практике чаще всего используется два склада «Бар» и «Кухня»
Пункт 5.8. Кассовые чеки в момент приема их раздатчиками пищи от потребителей или официантов помещаются на наколке (погашаются) по видам блюд и в конце дня (смены) используются для составления Акта о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет	Официанты вводят заказ в iiko с помощью терминалов, установленных в зале, на кухне этот заказ печатается при помощи принтера чеков. Поскольку вся информация о действиях с заказом уже хранится в системе, нет необходимости в конце дня пересчитывать погашенные чеки
Пункт 5.17. Отпуск в обеденный зал для подачи потребителям специй и соли, стоимость которых включена в цену блюда, производится только из кухни. Стоимость соли и специй, подаваемых на столы, определяется администрацией (собственником) предприятия и включается в стоимость блюд с учетом фактической реализации	Стоимость соли и специй включается в стоимость блюда. Стоимость соли и специй, подаваемых на столы, списывается при инвентаризации

Источник: разработка автора.

Применение на практике форм первичной учетной документации по учету торговых операций для предприятий общественного питания, указанных в п. 1.5 Постановления Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых

операций», показывает, что по сути эти формы не являются первичными документами, на основании которых организация осуществляет учет. Они являются печатными формами к документам и отчетам, что говорит о формальном выполнении к требованию печати таких форм. Из Приложения Е следует, что большинство форм в принципе не реализовано в iiko.

Следующим отличием учетной практики от законодательства можно считать различие понятий материально-производственных запасов (МПЗ) в ПБУ 5/01 и iiko (таблица 16). Это несоответствие ведет к тому, что при выгрузке в 1С:Бухгалтерию требуется учитывать модификатор как элемент, соответствующий ПБУ 5/01.

Таблица 16 – Соответствие состава МПЗ

п. 2 ПБУ 5/01 [22]	Реализация в iiko [60]	
1	2	3
Сырье, товары	Товары	Оприходованные на склад по накладной подукты или товары. Могут могут быть ингредиентами при приготовлении блюд или использоваться для собственных нужд
Полуфабрикаты	Заготовки	Изделия, имеющие технологическую карту и использующиеся для приготовления блюд
Готовая продукция	Блюда	Изделия, имеющие технологическую карту и, в отличие от заготовок, продаются посетителям
Нет соответствия	Модификаторы	Используются для категории «блюда» и добавляют к ним определенную характеристику (например, «без льда», «без лука» и т. д.). Могут иметь свою технологическую карту

Источник: разработка автора.

Допустимые способы оценки МПЗ содержатся в п. 16 ПБУ 5/01 и п.8 ст.254 НК РФ. Возвращаясь к вопросу унификации данных налогового и бухгалтерского учета, будет рациональным закрепить в учетной политике организации для целей бухгалтерского и налогового учета один и тот же способ оценки МПЗ. Как следует из таблицы 17, iiko поддерживает только два способа оценки МПЗ: средневзвешенная и ФИФО. При этом метод ФИФО используется редко, в связи с тем, что расчет по методу ФИФО не совпадает с расчетом по методу ФИФО в 1С:Бухгалтерии, для которого большинство пользователей планировали его использовать. Поэтому на практике в большинстве случаев используется расчет по

средневзвешенной. Таким образом, возможности учетной программы налагают определенные ограничения на учет в организации.

Таблица 17 – Способы оценки МПЗ

п. 16 ПБУ 5/01 [22]	п.8 ст.254 НК РФ [3]	Реализация в iiko [60]
1	2	3
по себестоимости каждой единицы	метод оценки по стоимости единицы запасов	не реализовано
по средней себестоимости	метод оценки по средней стоимости	по средневзвешенной себестоимости. При проведении новой накладной к стоимости товара, уже находящегося на складе, прибавляется стоимость оприходованного и делится на суммарное количество его единиц
по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО)	метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО)	метод ФИФО на практике применяется редко

Источник: разработка автора.

Существует часто встречающееся на практике уклонение от существующего требования о предоставлении информации, которое косвенно связано с ERP-системами, т.к. эти данные можно хранить и обрабатывать при помощи этих систем. Согласно п. 12 Постановления Правительства РФ от 15.08.1997 № 1036 (ред. от 04.10.2012) «Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания», исполнитель обязан в наглядной и доступной форме довести до сведения потребителей необходимую и достоверную информацию об оказываемых услугах, обеспечивающую возможность их правильного выбора. Информация должна содержать: перечень услуг и условия их оказания; цены в рублях и условия оплаты услуг; фирменное наименование (наименование) предлагаемой продукции общественного питания с указанием способов приготовления блюд и входящих в них основных ингредиентов; сведения о весе (объеме) порций готовых блюд продукции общественного питания, емкости потребительской тары предлагаемой алкогольной продукции и объеме ее порции; сведения о пищевой ценности продукции общественного питания (калорийности, содержании белков, жиров, углеводов, а также витаминов, макро- и микроэлементов при добавлении их в

процессе приготовления продукции общественного питания) и составе (в том числе наименование использованных в процессе изготовления пищевых добавок, биологически активных добавок, информация о наличии в продуктах питания компонентов, полученных с применением генно-инженерно-модифицированных организмов); обозначения нормативных документов, обязательным требованиям которых должны соответствовать продукция общественного питания и оказываемая услуга [16]. На практике в кафе, ресторанах и барах посетителям выдается меню, которое чаще всего являет собой рекламную брошюру, в которой указано, что меню со всей информацией можно получить по запросу. Кроме того, есть определенные трудности, например, в получении сведений о пищевой ценности продукции общественного питания, так что такие данные указываются с большой погрешностью.

В ближайшие годы можно ожидать увеличения доли ОМБ, применяющих ERP-системы. Это связано с постепенным развитием и удешевлением программного обеспечения. Для микропредприятий применение ERP-систем может быть излишним, но с развитием бизнеса потребность в такой системе будет возрастать. Недостатками на данном этапе является сложность внедрения, в котором должен быть заинтересован в первую очередь собственник организации, стоимость обслуживания и отсутствие многовариантных интеграций с другими системами, позволяющими вести налоговый учет. Тем не менее, при надлежащем использовании ERP-систем улучшается контроль за использованием ресурсов, информации и принятием решений. Что позволит говорить о превышении прибыли над затратами на внедрение и обслуживание ERP-системы в ОМБ.

## **ГЛАВА III. ОБЕСПЕЧЕНИЕ УВЕРЕННОСТИ В ДОСТОВЕРНОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА**

### **3.1 Виды независимых проверок организаций малого бизнеса**

Бухгалтерский учет не является самоцелью для организации, он должен рассматриваться в первую очередь с точки зрения представления отчетности. Основной задачей для организаций должен быть поиск эффективных и недорогих решений для бухгалтерии, адаптированных к характеру, размеру и сложности бизнеса, и в то же время отвечающих требованиям руководства [232, с. 33]. МСП составляют финансовую отчетность по причине требований налоговых органов, необходимости принятия внутренних управленческих решений на ее основе, а также требований иных контрагентов (например, банков) [290, сс. 28-29]. В связи с этим появляется потребность в верификации финансовой отчетности, которая решается посредством проведения аудита. По отношению к пользователям выделяют внутренний и внешний аудит. Последний в свою очередь разделяют по отношению к требованиям законодательства на обязательный и инициативный аудит [126, сс. 38-39]. МСП отличаются от крупного бизнеса не только размером, но и структурой собственности [320, с. 121]. Потребность в аудите в крупных компаниях основана на необходимости получения акционерами независимого мнения относительно результатов деятельности директоров при управлении бизнесом от их имени. В малом бизнесе редко происходит разделение функций руководства и контроля [173, сс. 99-98].

Создание системы внутреннего аудита ОМБ становится необходимым вместе с развитием и расширением организации. Пока ОМБ полностью контролируется владельцем, внутренний аудит будет представлять собой не слишком эффективную систему самопроверки. Существует риск того, что система внутреннего аудита станет простой формальностью из-за того, что служба может контролироваться руководством, или того, что работники службы внутреннего аудита могут недобросовестно выполнять свои обязанности, использовать уязвимости внутри

организации. Поэтому создание системы внутреннего аудита в ОМБ не нашло широкого применения [278, с. 215].

Важным является вопрос проведения обязательного аудита. Очевидна проблема при определении критериев обязательного аудита: какой критерий будет в достаточной мере отражать необходимость проведения обязательного аудита. Пока наиболее часто используемым критерием является величина выручки организации. Можно также упомянуть такой критерий, как мнение владельца бизнеса о значении аудита, это может быть актуально для случаев, когда директор является нанятым сотрудником. Но невозможность количественного измерения этого критерия означает, что его будет трудно включить в законодательство, даже если регулирующие органы посчитают это необходимым [173, сс. 97-100]. В России требования к обязательному аудиту устанавливаются ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности», положения которой неоднократно подвергались критике. В результате высокой инфляции, предельные значения выручки и величины активов не соответствуют изначально заложенной категории организаций, и в перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, попали ОМБ [93]. В настоящее время в Государственную Думу внесен Проект Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)», который устанавливает новые критерии к проведению обязательного аудита (таблица 18).

Таблица 18 – Критерии для проведения обязательного аудита

Ст. 5 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [8]	П. 3 ст. 3 Проекта Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)» [25]
1	2
Если организация имеет организационно-правовую форму акционерного общества;	

1	2
Если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам;	Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
Если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);	Организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй; Фонды (за исключением государственных внебюджетных фондов), поступления имущества и денежных средств которых за каждый из предшествовавших отчетному году двух последовательных лет превышает три миллиона рублей;
Если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;	Организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов), соответствующие хотя бы двум из следующих условий: а) объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) за каждый из предшествовавших отчетному году двух последовательных лет превышает 800 миллионов рублей; б) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец каждого из двух предшествовавших отчетному году последовательных лет превышает 400 миллионов рублей; в) среднесписочная численность работников за каждый из двух предшествовавших отчетному году последовательных лет превышает 100 человек.
Если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) раскрывает годовую сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;	

1	2
В иных случаях, установленных федеральными законами.	В иных случаях, установленных федеральными законами.

Источник: разработка автора.

Сопоставив требования к проведению обязательного аудита с предельными значениями выручки, установленными постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» (рисунок 16), можно увидеть, что в настоящий момент ОМБ попадают под обязательный аудит, что «является для них по сути еще одним платежом или налогом. В итоге ОМБ оказались в ситуации, когда нужно обойти еще одно требование со стороны государства: получить аудиторское заключение без существенных финансовых затрат» [93]. Это обеспечивается посредством множества аудиторских фирм, которые нередко прибегают к демпингу, что, безусловно, сказывается на качестве аудиторских услуг.

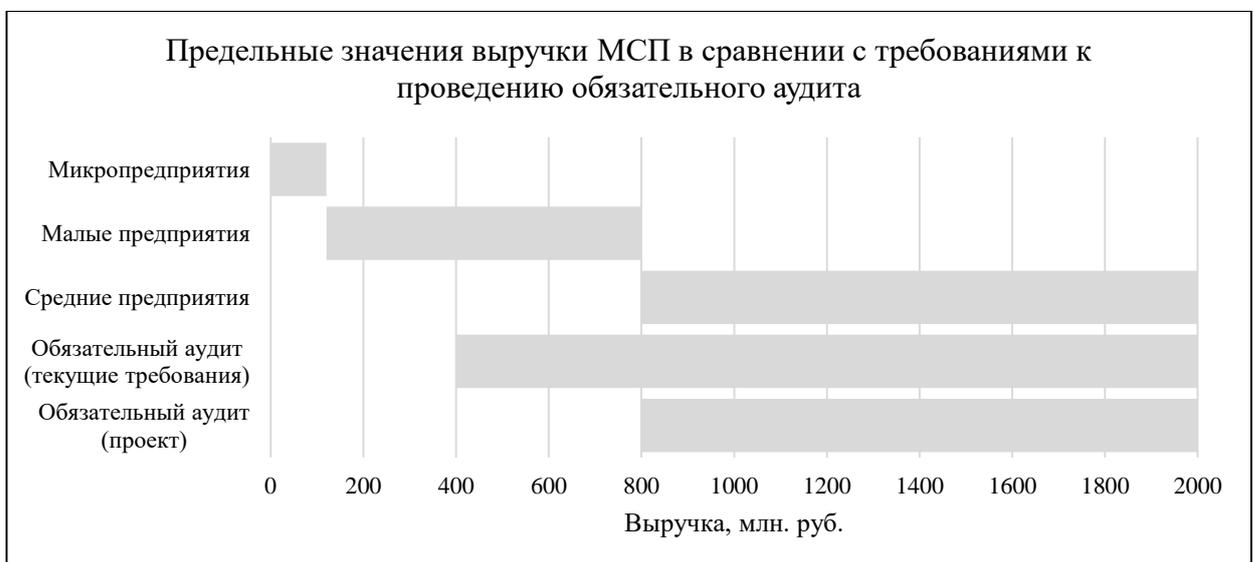


Рисунок 16 - Предельные значения выручки МСП в сравнении с требованиями к проведению обязательного аудита

Чтобы оценить рынок аудиторских услуг, можно обратиться к статистике распределения клиентов аудиторских организаций по объему выручки (таблица 19).

Таблица 19 - Распределение клиентов аудиторских организаций по объему выручки

Объем выручки клиентов	Доля в общем количестве клиентов, %	
	2014 год	2015 год
1	2	3
Менее 400 млн. руб.	63,3	65,0
От 400 млн. руб. до 1 млрд. руб.	19,2	18,4
От 1 до 2 млрд. руб.	7,4	7,3
От 2 до 4 млрд. руб.	4,2	4,0
Более 4 млрд. руб.	5,9	5,4
Итого	100,0	100,0

Источник: [71, с. 516].

Из таблицы видно, что ОМБ составляют большую часть клиентов аудиторских организаций. Очевидно, что с принятием Проекта Федерального закона № 273179-7 аудиторские организации лишатся определенного числа клиентов: не будет необходимости в затратах на аудит, который по своей сути был лишь формальностью. Статистические данные количества выданных положительных аудиторских заключений являются свидетельством этого (таблица 20).

Таблица 20 – Распределение выданных аудиторских заключений по видам

Вид аудиторского заключения	Доля в общем количестве выданных аудиторских заключений, %			
	По результатам обязательного аудита		По результатам инициативного аудита	
	2014	2015	2014	2015
1	2	3	4	5
С выражением немодифицированного мнения	76,5	77,6	73,1	75,9
С выражением мнения с оговоркой	22,6	21,6	24,3	21,3
С выражением отрицательного мнения	0,5	0,5	1,6	1,8
С отказом от выражения мнения	0,3	0,3	1,0	0,9
Итого	100,0	100,0	100,0	100,0

Источник: [71, с. 518].

Вопрос о необходимости проведения обязательного аудита актуален не только для России, но также и для других стран. В приложении Ж и таблице 21 представлены сведения о законодательных требованиях к проведению аудита в различных странах.

Таблица 21 – Требования к проведению обязательного аудита ОМБ в различных странах

№ п/п	Страна	Является участником					Законодательное требование проведения обязательного аудита ОМБ
		G7	G20	EU-28	ОЕСД	БРИКС	
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Блок 1. Северная Америка</i>							
1	Канада	+	+		+		Нет
2	США	+	+		+		Нет
<i>Блок 2. Центральная Америка</i>							
3	Мексика		+		+		Нет
<i>Блок 3. Южная Америка</i>							
4	Аргентина		+				Нет
5	Бразилия		+			+	Нет
6	Чили				+		Нет
<i>Блок 4. Европа</i>							
7	Австрия		EU-28	+	+		Нет
8	Бельгия		EU-28	+	+		Нет
9	Болгария		EU-28	+			Да
10	Великобритания	+	+	+	+		Нет
11	Венгрия		EU-28	+	+		Да
12	Германия	+	+	+	+		Нет
13	Греция		EU-28	+	+		Да
14	Дания		EU-28	+	+		Да
15	Ирландия		EU-28	+	+		Да
16	Испания		EU-28	+	+		Да
17	Италия	+	+	+	+		Нет
18	Кипр		EU-28	+			Да
19	Латвия		EU-28	+	+		Да
20	Литва		EU-28	+	+		Нет
21	Люксембург		EU-28	+	+		Нет
22	Мальта		EU-28	+			Да
23	Нидерланды		EU-28	+	+		Нет
24	Норвегия				+		Да
25	Польша		EU-28	+	+		Да
26	Португалия		EU-28	+	+		Да
27	Румыния		EU-28	+			Нет
28	Словакия		EU-28	+	+		Да
29	Словения		EU-28	+	+		Нет
30	Турция		+		+		Нет
31	Финляндия		EU-28	+	+		Да
32	Франция	+	+	+	+		Да
33	Хорватия		EU-28	+			Да

1	2	3	4	5	6	7	8
34	Чехия		EU-28	+	+		Да
35	Швейцария				+		Нет
36	Швеция		EU-28	+	+		Да
37	Эстония		EU-28	+	+		Да
<i>Блок 5. Африка</i>							
38	ЮАР		+			+	Да
<i>Блок 6. Средний Восток</i>							
39	Израиль				+		Да
40	Саудовская Аравия		+				Да
<i>Блок 7. Азия</i>							
41	Индия		+			+	Да
42	Индонезия		+				Да
43	Китай		+			+	Да
44	Республика Корея		+		+		Да
45	Россия		+			+	Да
46	Япония	+	+		+		Нет
<i>Блок 8. Австралия и Океания</i>							
47	Австралия		+		+		Нет
48	Новая Зеландия				+		Да

Источник: разработка автора.

В законодательстве 20 стран из 48 рассмотренных в таблице существует прямое указание на то, что ОМБ не требуется проведение обязательного аудита. Среди стран G7 освобождения от обязательного аудита нет только во Франции, а среди стран БРИКС обязательный аудит ОМБ не требуется только в Бразилии, так что можно предположить, что уровень экономического развития влияет на отношение к обязательному аудиту малого бизнеса в стране. В ряде стран, среди которых Дания, Франция и Эстония, для ОМБ возможно проведение обзорной проверки – проверки с выражением отрицательного мнения, то есть заключение свидетельствует о том, что нет оснований полагать, что есть существенные ошибки в финансовой отчетности организации.

Опрос зарубежных МСП говорит о том, что 63% организаций будут продолжать прибегать к услугам аудитора, даже если обязательный аудит будет для них отменен, так как по мнению руководства, выгоды от аудита преобладают над затратами на его проведение. Кроме того, спрос на внешний аудит может быть

связан с необходимостью руководства проверить внутренний контроль, чтобы уменьшить вероятность существенной ошибки. В небольших компаниях вероятность возникновения существенного искажения может быть высокой. В порядке статистической значимости основными факторами, которые прогнозируют спрос на добровольный аудит, являются: повышение качества информации и обеспечение проверки внутренних записей; образование владельца или руководителя, его профессиональная квалификация; размер оборотов организации; взаимоотношения между владельцами, если компания не является полностью семейным бизнесом [173, сс. 97-100]. Поскольку у ОМБ существует очевидная потребность в осуществлении проверок, целесообразным может быть проведение обзорной проверки вместо аудита.

### **3.2 Обзорная проверка как альтернатива аудиту организаций малого бизнеса**

В настоящее время Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», как и аналогичный стандарт, применяющийся на территории Великобритании и Ирландии [266], содержит в себе указание качественных характеристик ОМБ. Перечень этих характеристик сводится к семи пунктам, которые, как указано в самом стандарте, «не являются исчерпывающими и не все ОМБ могут иметь все указанные характеристики». Пояснения к характеристикам в МСА 200 отсутствуют, что позволяет обратиться к документам, которые не вошли в МСА 200 при пересмотре стандарта и к настоящему моменту утратили силу, однако, содержат краткие пояснения к качественным характеристикам. В таблице 22 представлены качественные характеристики, содержащиеся в МСА 200, и пояснения к ним, содержащиеся в Международном положении об аудиторской практике 1005 «Особенности аудита малых предприятий» (International auditing practice statement 1005 «The special considerations in the audit of small entities») и

Практической записке 26 «Руководство по аудиторской документации для малых предприятий» (Practice Note 26: Guidance on smaller entity audit documentation).

Таблица 22 – Качественные характеристики ОМБ с точки зрения аудита

№ п/п	Качественные характеристики ОМБ	Пояснение
1	2	3
1	Концентрация собственности и управления	В ОМБ, как правило, небольшое число собственников, а в большинстве случаев только один владелец, на которого возложены функции управления, так называемый «владелец-менеджер». Особое внимание следует обратить на семейные и другие близкие отношения, которые могут повлиять на оценку рисков в отношении связанных сторон
2	Один или несколько пунктов из следующих:	
2.1	Простые или несложные операции	ОМБ имеют ограниченный ассортимент товаров или услуг и ограниченную территорию работы. В тех случаях, когда бизнес, процессы и структуры организации являются простыми, документация о понимании аудитором операций такой организации и соответствующих отраслевых, нормативных и других внешних факторах также будет в краткой и простой форме. Ключевыми для понимания задокументированных аудитором данных, являются те, на которых аудитор основал оценку рисков существенного искажения в финансовой отчетности
2.2	Небольшое количество видов деятельности и продуктов, предлагаемых в рамках этих видов деятельности	
2.3	Упрощенное ведение бухгалтерского учета	ОМБ необходимо вести бухгалтерский учет в объеме достаточном для соблюдения законодательных требований и удовлетворения потребностей организации, включая подготовку и аудит финансовой отчетности. ОМБ обычно используют программное обеспечение для ведения бухгалтерского учета. Если внедрение программного продукта было качественным, то это может обеспечить разумную основу для надежной и адекватной системы бухгалтерского учета
2.4	Ограниченная система внутреннего контроля	В ОМБ сложный внутренний контроль часто не является ни необходимым, ни желательным, а тот факт, что работников мало, ограничивает степень, в которой возможно разделение обязанностей. Для ключевых областей может быть целесообразно реализовать некоторую степень разделения обязанностей или другую форму несложного, но эффективного контроля. Ежедневный контроль владельца-менеджера, может оказать положительное влияние, поскольку он лично заинтересован в защите активов предприятия, оценке его эффективности и контроле за его деятельностью. Степень и характер участия руководства во внутреннем контроле является ключевым аспектом понимания аудитором сущности и оценки риска, например: анализ мотивов руководства на основе опыта предыдущего года, наблюдение за действиями руководства в ходе аудита, анализ ключевых показателей, используемых руководством для оценки финансовых результатов

1	2	3
2.5	Небольшое количество уровней управления, при этом руководители отвечают за широкий круг средств контроля	
2.6	Малочисленный штат сотрудников, многие из которых выполняют широкий круг обязанностей	

Источник: [26, 264, 323].

Характер и объем аудиторской документации, которая применяется для проверок ОМБ, зависят от качественных характеристик, указанных в таблице 1, а также от характеристик аудиторской группы: ее размера, квалификации специалистов и наличия собственных запатентованных систем аудита [323]. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 № 53639) утверждены к применению международные стандарты аудита и иные международные документы: Международный стандарт контроля качества (МСКК) (International Standard on Quality Control, ISQC), Международные стандарты аудита (МСА) (International Standards on Auditing, ISA), Международный отчет о практике аудита (МОПА) (International Auditing Practice Note, IAPN), Международные стандарты обзорных проверок (МСОП) (International Standards on Review Engagements, ISRE), Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Международные стандарты сопутствующих услуг (МССУ) (International Standards on Related Services, ISRS) [24].

Стандарты являются переводом соответствующих стандартов с английского языка. Требования к аудиторским организациям содержатся в Международном стандарте контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (МСКК 1). Поскольку для проверки ОМБ требуется небольшая команда аудиторов, аудиторская организация сама собой

может представлять ОМБ. Документирование в таких организациях может быть менее формальным и обширным, чем в аудиторских организациях большего размера. Аудиторские организации, в случае необходимости получения консультаций по вопросам, возникающим в ходе проведения аудита, могут прибегать к услугам других аудиторских фирм, профессиональных и регулирующих органов и коммерческих организаций, которые предоставляют консультации соответствующего уровня качества [45].

Вопрос с разработкой стандартов, применяемых при аудите ОМБ, вызывает споры в профессиональном сообществе [327]. Крупные аудиторские фирмы выступают за единый набор стандартов аудита, это означает, что МСА должны использоваться для аудита всех организаций, в том числе и ОМБ. Это позволяет осуществлять стабильно качественный аудит, повышает уверенность в надежности финансовой отчетности, снижает затраты аудиторских фирм, оказывающих услуги малому и крупному бизнесу из-за отсутствия необходимости разработки двойных методологий и обучения. С другой стороны, требования к документации становятся более обширными и возникает вопрос, будет ли объективным применение «соразмерного» подхода к аудиту ОМБ и их документации при оценке мнения, высказанного в ходе проведения аудита [233]. Аудитор, проводящий проверку ОМБ, должен в той же степени разбираться в стандартах, как и аудитор, проводящий проверку крупной организации. Знание стандартов аудита в сочетании с опытом составления правильного профессионального суждения имеет важное значение для эффективности аудита ОМБ. Кроме того, ОМБ готовы платить не только за аудит, но и за бизнес-консультации [342]. Поэтому идея об отдельном наборе аудиторских стандартов для аудита ОМБ регулярно выносится на обсуждение. В 2015 году Федерацией бухгалтеров Северной Европы (Nordic Federation of Public Accountants, NRF) [230] был предложен проект стандарта аудита малых организаций (standard of audits of smaller entities, SASE). Стандарт аудита малых организаций сопоставим с МСА, но не полностью соответствует ему, так как в нем используются те же основные принципы аудита [144]. Целью разработки стандарта аудита малых организаций было создание

высококачественного, основанного на принципах, отдельного стандарта аудита, специально предназначенного для аудита ОМБ. Стандарт аудита малых организаций построен с использованием основных принципов аудита (получение знаний об аудируемом объекте, выявление аудиторского риска (включая внутренний контроль), определение существенности, сбор достаточных соответствующих аудиторских доказательств и разумной уверенности). Требования к аудиторской документации в стандарте носят более обобщенный характер, в сравнении с МСА, что не отменяет получения достаточных и надлежащих доказательств, которые должны лечь в основу аудиторского заключения. Стандарт аудита малых организаций делает упор на использование профессионального суждения: аудитор должен учитывать определенные конкретные обстоятельства при разработке аудиторских процедур, а не выполнять набор обязательных процедур. Примеры областей, в которых этот стандарт придает большее значение использованию профессионального суждения: посещаемость при инвентаризации (аудитор самостоятельно определяет, требуется ли его присутствие при инвентаризации или нет); письмо-представление руководства (аудитор оценивает необходимость получения письма-представления для подтверждения определенных вопросов или для подтверждения других аудиторских доказательств, имеющих отношение к финансовой отчетности); признание выручки (вместо этого аудитор должен оценить наличие фактов мошенничества, связанных с признанием выручки). Стандарт аудита малых организаций предназначен для аудита ОМБ и поэтому не имеет конкретных требований, которые считаются не относящимися к таким организациям [345]. Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) рассмотрел проект и в ответном письме Федерации бухгалтеров Северной Европы отметил, что предлагаемый проект стандарта аудита малых организаций сильно отличается от МСА, что негативно скажется на качестве аудита, так как проект представляет собой очень краткое изложение требований МСА. Хотя стандарт аудита малых организаций может быть полезным руководством при проведении

аудита в малом и среднем бизнесе, он не пригоден к ситуациям, выходящим за рамки базового сценария, и его может даже не хватить для некоторых базовых сценариев. Это особенно важно в отношении оценки риска и проверок по существу: МСА содержат множество требований, тогда как в проекте стандарта аудита малых организаций это освещается менее чем на двух страницах и в значительной степени рассчитано на использование профессионального суждения [256]. Кроме того, введение нового стандарта аудита, отличного от МСА и других, связанных с ним правил, приведет к увеличению затрат и сложности операций практикующих специалистов [143], а также увеличивает неопределенность на рынке, клиенты перестанут понимать, что это за стандарт и для чего он нужен.

Проверка ОМБ должна быть соразмерна масштабам бизнеса, отсутствие общественного интереса делает проверку существенной только для владельца и управляющего, поэтому актуальным может быть проведение обзорной проверки с выражением отрицательного мнения. Проведение обзорных проверок в Российской Федерации регламентируется МСОП: Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) [46] и Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) [47]. МСОП являются переводом ISRE: International Standard on Review Engagements 2400 (previously ISA 910) «Engagements to review financial statements» [269] и International Standard on Review Engagements 2410 «Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity» [270]. Практика проведения обзорных проверок существует в ряде стран, в качестве примера можно привести Францию. Орден экспертов-бухгалтеров (L'Ordre des experts-comptables, ОЕС) [295] указывает на возможность проведения различных проверок в зависимости от размеров и потребностей организации: аудита, аудита МСП и обзорной проверки финансовой отчетности (d'examen limité

des comptes annuels). ОЕС предлагает использование разработанных профессиональных стандартов Norme professionnelle applicable à la mission d'examen limité des comptes (NP 2400), которые являются переводом ISRE на французский язык. В NP 2400 содержится заявление, что данная проверка в большинстве случаев применяется для МСП. Несмотря на то, что российские и французские стандарты являются переводом с английского языка, перевод не является дословным. В таблице 23 представлены цели проведения обзорной проверки, согласно стандартам в разных странах.

Таблица 23 – Цели проведения обзорной проверки

Стандарт	Цель проверки
1	2
МСОП 2400	В МСОП обозначены следующие цели практикующего специалиста при проведении обзорной проверки: (а) получить ограниченную уверенность, преимущественно за счет направления запросов и выполнения аналитических процедур, в том, что финансовая отчетность в целом содержит или не содержит существенных искажений, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод о том, что его внимание привлек тот или иной факт; на основании которого он полагает, что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, или же вывод о том, что такие факты отсутствуют; (б) представить заключение о финансовой отчетности в целом и проинформировать о нем руководство и (или) лиц, отвечающих за корпоративное управление, в соответствии с требованиями настоящего стандарта [46]
ISRE 2400	Цель обзорной проверки финансовой отчетности заключается в том, чтобы дать возможность практикующему специалисту установить, было ли на основании процедур, которые не предоставляют все доказательства, требуемые при проведении аудита, что-либо привлекающее внимание практикующего специалиста, что заставляет его полагать что финансовая отчетность не подготавливалась во всех существенных отношениях в соответствии с применяемой концепцией подготовки финансовой отчетности (отрицательное заключение) [269]
NP 2400	Цель обзорной проверки состоит в том, чтобы позволить аудитору провести в отношении проверяемого объекта не все необходимые для аудита процедуры, а выразить ограниченную уверенность в отношении подтверждаемой годовой (промежуточной или консолидированной) отчетности, составленной по указанным в этой отчетности правилам. Уровень уверенности меньше, чем уровень уверенности в аудите [303]

Источник: разработка автора.

В таблице 24 представлены отличия обзорной проверки в сравнении с аудитом.

Таблица 24 – Различия в типах проверок

Тип проверки	Какими организациями может применяться	Регулирование	Уверенность	Вид мнения
1	2	3	4	5
Аудит финансовой отчетности	Всеми	МСА	Разумная уверенность	Положительная форма
Аудит МСП	МСП	МСА	Разумная уверенность	Положительная форма
Обзорная проверка	МСП	МСОП	Ограниченная уверенность	Отрицательная форма

Источник: разработка автора.

Ю.Н. Гузов в своей работе рассматривает гносеологическую интенцию бухгалтерского учета и аудита: бухгалтерский учет осуществляется при помощи индукции (от частного, то есть факта хозяйственной жизни, к общему, то есть финансовой отчетности), а аудит – при помощи дедукции (от общего к частному) [70, с. 15]. Это справедливо и для обзорной проверки. Стратегия проведения аудита и обзорной проверки по своей сути является одинаковой и различается процедурами по существу и видом мнения (рисунок 17). Этапы при проведении обзорной проверки и аудита рассмотрены в Приложении 3, в таблице 25 представлена сводная информация. Заключение о проведении обзорной проверки содержит заявление, что по результатам проведенной обзорной проверки не выявлено фактов, которые дали бы основания полагать, что финансовая отчетность не отражает достоверно (либо не подготовлена) во всех существенных отношениях в соответствии с требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности [46]. В.Я. Соколов в своей работе обращается к «методу доказывания, который может быть либо катафатическим, либо апофатическим, первый ведет к положительному знанию о предмете, подтверждая его свойства, второй – к полному незнанию о предмете или его свойствах путем отрицания того, что предметом или его свойствами не является» [112, с. 175]. В контексте данной идеи аудиторское заключение выступает катафатическим доказательством достоверности финансовой отчетности, а заключение о проведении обзорной проверки – апофатическим.

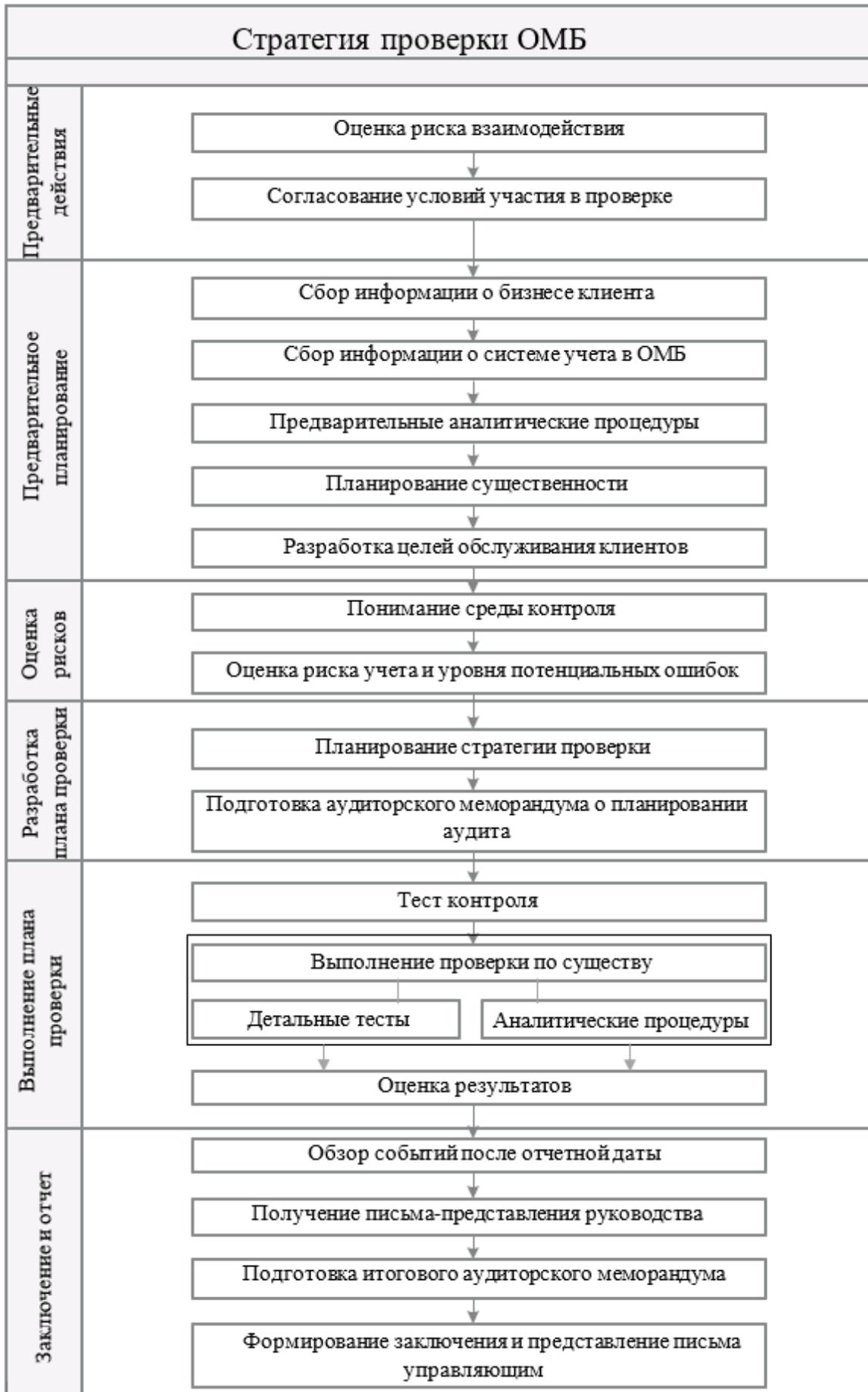


Рисунок 17 – Стратегия проверки ОМБ [364, с. 1]

Таблица 25 – Этапы проверки при проведении обзорной проверки и аудита

№ п/п	Этап проверки	Пояснение
1	2	3
<i>1</i>	<i>Предварительные действия</i>	
1.1	Оценка риска взаимодействия	Проверка может осуществляться в ОМБ, которые уже являются клиентами аудиторской организации, то есть в рамках продолжения сотрудничества, либо в ОМБ, которые являются совершенно новыми клиентами [107, с. 100]. Если работа с клиентом уже велась ранее, аудитор может принять в расчет имеющуюся информацию об ОМБ
1.2	Согласование условий участия в проверке	
<i>2</i>	<i>Предварительное планирование</i>	
2.1	Сбор информации о системе учета в ОМБ	Правильно организованное предварительное планирование позволяет аудитору достаточно подробно ознакомиться с бизнесом клиента, сопоставить данные текущего и предыдущего периода для анализа изменения показателей в динамике. Это позволяет сделать предположение о том, какие возможны ошибки и нарушения [107, с. 104-105]. На этом этапе также определяются приоритетные сферы проверки и подготовка предварительного бюджета [86, с. 27]
2.2	Сбор информации о бизнесе клиента	
2.3	Предварительные аналитические процедуры	
2.4	Планирование существенности	
2.5	Разработка целей обслуживания клиентов	
<i>3</i>	<i>Оценка рисков</i>	
3.1	Понимание среды контроля	Информация, полученная на этапе 2, может помочь аудиторам в оценке различных аспектов проверки: системы внутреннего контроля, эффективность системы учета клиента, выявления ошибок клиента аудиторами [107, с. 107]
3.2	Оценка риска учета и уровня потенциальных ошибок	
<i>4</i>	<i>Разработка плана проверки</i>	
4.1	Планирование стратегии проверки	Основываясь на результатах, полученных в результате осуществления этапов 2 и 3, аудитор должен выбрать одну из возможных стратегий аудита. Результатом этапа 4 является аудиторский меморандум о планировании проверки, в котором содержится следующая информация: обзор деловых связей с клиентами, потребность в специальной технической или отраслевой информации, назначение сотрудников и графиков назначения работ, использование ПО, определение проблем, связанных с нетипичными принципами учета, время выполнения работ, встречи с сотрудниками и дата завершения проверки [107, с. 113-115]
4.2	Подготовка аудиторского меморандума о планировании проверки	

1	2	3
5	<i>Выполнение плана проверки</i>	
5.1	Тест контроля	При разработке подробного плана аудита аудитор будет использовать свое профессиональное суждение для выбора возможных процедур аудита. Эффективная программа аудита будет основана на соответствующем сочетании процедур, которые в совокупности снижают аудиторский риск до приемлемо низкого уровня
5.2	Выполнение проверки по существу	
5.3	Оценка результатов	
6	<i>Заключение и отчет</i>	
6.1	События после отчетной даты	На заключительном этапе следует учитывать, что некоторые работы могут быть завершены до фактического окончания проверки. Владелец должен одобрить предложенные уточняющие записи и примечания к финансовой отчетности [107, с. 443]
6.2	Получение письма-представления руководства	
6.3	Подготовка итогового аудиторского меморандума	
6.4	Аудиторское заключение и представление письма управляющим	

Источник: разработка автора.

Проведение проверки в ОМБ может помочь владельцу-менеджеру в принятии управленческих решений для дальнейшего развития бизнеса. Затраты на аудит в ОМБ должны быть сопоставимы с масштабами деятельности организации, поэтому обзорная проверка может быть адекватной альтернативой аудиту. Проведение обзорной проверки позволяет владельцу бизнеса получить заключение о том, что нет оснований полагать, что КРІ или показатели финансовой отчетности имеют существенные искажения. В то же время, проведение обзорной проверки в сравнении с аудитом, хотя и в некоторой степени снижает достоверность, позволяет сэкономить на затратах на проведение проверки. С этой точки зрения проведение обзорной проверки может быть интересно не только ОМБ, но также и аудиторским организациям: снижение стоимости услуг может привлечь новых клиентов, проведение полноценного аудита для которых является слишком дорогим и избыточным для их потребностей.

Для проверки гипотезы о том, что обзорная проверка может быть интересна ОМБ, полноценный аудит для которых является слишком дорогим, целесообразно сравнить трудозатраты на проведение проверки каждого вида. Поскольку разница в трудозатратах будет достигаться за счет различного объема процедур проверки,

основное внимание будет сосредоточено на этом. В МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» содержится определение аудиторских процедур:

1. Процедура проверки по существу - аудиторская процедура, предназначенная для выявления существенных искажений на уровне предпосылок. Процедуры проверки по существу включают:

1.1 детальные тесты видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации [36];

1.2 аналитические процедуры проверки по существу. Для целей МСА термин «аналитические процедуры» означает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями [38].

2. Тестирование средств контроля - аудиторская процедура, предназначенная для оценки операционной эффективности применения средств контроля с целью предотвращения или выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок [36].

При проведении аудита обязательно проведение всех аудиторских процедур для получения надлежащих доказательств. При проведении обзорной проверки проводятся в основном только аналитические процедуры проверки по существу и опросы, в результате чего «невозможно оценить риск неэффективности внутреннего контроля, инвентаризацию осязаемых активов, получить подтверждение документов, детализированных по операциям, или проверить их. По мнению аудиторов, аналитические процедуры позволяют выявить 27,1% ошибок, прогнозирование и дискуссии – 18,5% ошибок, но при этом аналитические процедуры обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на документы» [107, сс. 122-123]. Исходя из указанных цифр, при проведении обзорной проверки возможно выявить 45,6% всех возможных ошибок.

Программа аудита ОМБ, предложенная в работе, основана на рекомендациях аудиторской фирмы DRT (в настоящий момент Делойт) и ограничена предельным значением в 300 человеко-часов. Если аудитор понимает, что проведение проверки займет больше, то рассмотренная в работе программа будет неэффективна [364, с. 1]. Из указанного времени как минимум одну треть занимает документирование, поэтому на сами процедуры остается не более 200 человеко-часов. С учетом количества процедур, на каждую из них может быть затрачено максимум 2 часа. Процедуры при проведении обзорной проверки в сравнении с процедурами при проведении аудита могут быть проведены в полном объеме (2 часа), в сокращенном объеме (1 час) либо не проводиться вовсе. Поскольку сочетание процедур и их объем является предметом суждения аудитора, проблематично получить абсолютно точное значение часов. Так, например, можно предположить, что чтение протоколов и проверка результатов инвентаризации заведомо займет больше времени, чем 2 часа, что нашло свое отражение в расчете времени. В то же время, чтение протоколов будет занимать одинаковое количество часов, как при обзорной проверке, так и при аудите, а проверка инвентаризации ограничится лишь аналитическими процедурами проверки по существу. В МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) указаны предпосылки, используемые аудитором для анализа различных видов потенциальных искажений, которые могут произойти. Первая группа предпосылок – предпосылки о видах операций и событиях, а также соответствующего раскрытия информации за аудируемый период включают в себя: наличие (операции и события, зарегистрированные в учете или раскрываемые в отчетности, имели место, и данные операции и события имеют отношение к организации); полноту (все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено); точность (суммы и прочие данные, касающиеся учтенных операций и событий, отражены надлежащим образом, и раскрытие информации правильно

оценено и описано); своевременность признания (операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде); классификацию (операции и события отражены на надлежащих счетах) и представление (операции и события должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны, а связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности). Вторая группа предпосылок – предпосылки об остатках по счетам и соответствующее раскрытие информации на конец периода: существование (активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют); права и обязанности (организация владеет правами на активы или контролирует их, а обязательства представляют собой законные обязанности организации); полнота (все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены, и все соответствующее раскрытие информации, которое должно быть включено в финансовую отчетность, включено); точность, оценка и распределение (активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, надлежащим образом отражены все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением, и правильно оценено или описано соответствующее раскрытие информации); классификация (активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на соответствующих счетах); представление (активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и однозначно описаны, и связанное раскрытие информации является соответствующим и понятным в контексте требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности) [34].

Процедуры проверки разработаны таким образом, чтобы покрывать наиболее часто встречающиеся на практике риски. В случае, если аудитор выявляет специфические риски, для них нужно разработать соответствующий ответ. Проверка будет наиболее эффективной, если она будет проводиться неожиданно: в случае, если проверка проводится не в первый раз, то, например, будут проверяться не только новые склады, но и те, которые уже проверялись в предыдущем году, т.к. сотрудники клиента могут ожидать, что проверка не коснется тех объектов,

которые проверялись ранее. В Приложении И представлена информация о трудозатратах на осуществление процедур по бизнес-процессам при проведении обзорной проверки в сравнении с аудитом, в таблице 26 представлена сводная информация о трудозатратах по разделам программы проверки.

Таблица 26 – Сравнение трудозатрат на процедуры при проведении обзорной проверки и аудита

№ п/п	Проверяемый раздел	Трудозатраты, человеко-часов		Разница	
		Обзорная проверка	Аудит	Человеко-часов	%
1	2	3	4	5	6
1	Общие сведения	8	8	0	0,00
2	Проверка учетных книг и регистров	6	6	0	0,00
3	Реализация, дебиторская задолженность и выручка	13	22	9	40,90
4	Поступления, кредиторская задолженность и платежи	12	20	8	40,00
5	Заработная плата	9	26	17	65,38
6	Денежные средства	12	12	0	0,00
7	Инвентаризация	2	18	16	88,89
8	Основные средства	8	14	6	42,86
9	Вложения в ценные бумаги	4	4	0	0,00
10	Расходы будущих периодов и нематериальные активы	8	8	0	0,00
11	Оценочные обязательства и доходы будущих периодов	8	8	0	0,00
12	Кредиты и займы	4	10	6	60,00
13	Прямые налоги	6	10	4	40,00
14	Обязательства и условные обязательства	7	8	1	12,50
15	Капитал	4	4	0	0,00
16	Отчет о финансовых результатах	2	8	6	75,00
17	Обзор финансовой отчетности	8	8	0	0,00
18	События после отчетной даты	6	6	0	0,00
Итого:		127	200	73	36,50

Источник: разработка автора.

Из таблицы 28 следует, что при проведении обзорной проверки объем трудозатрат снижается на 36,50 % в сравнении с аудитом. Во многом объем трудозатрат будет зависеть от совокупности проверяемых разделов, например, не во всех ОМБ есть вложения, расходы будущих периодов или нематериальные активы. Тем не менее, даже такое сравнение позволяет оценить разницу в трудозатратах.

Для подтверждения факта снижения трудозатрат на сайте был проведен опрос 111 наиболее крупных по размеру выручки аудиторских организаций с отправкой ссылки на опрос по e-mail адресам, указанным на сайте Минфина в реестре аудиторских организаций [106] (Приложение К). Поскольку доля доходов от оказания сопутствующих аудиту услуг в общих доходах аудиторских организаций за год (Приложение Л) в среднем по России составляет около 6,1%, это говорит о том, что обзорная проверка применяется небольшим количеством организаций и в небольшом объеме. В связи с этим, выборка среди всей совокупности аудиторских организаций не проводилась, опрос проводится среди 111 наиболее крупных по размеру выручки аудиторских организаций. Бремя выбора типа проверки ложится на аудитора, он должен определить, какой из существующих типов наиболее релевантен потребностям организации, т.к. в соответствии с МСА руководство аудируемых лиц не владеет необходимыми компетенциями в вопросах аудита по выбору типа проверки. По этой причине опрос проводился среди аудиторских организаций, а не организаций малого бизнеса. Респондентам было предложено ответить на три вопроса, каждому ответу присвоен балл (таблица 27).

Таблица 27 – Структура анкеты для опроса организаций малого бизнеса

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа	Балл
1	2	3	4
1	Оказывает ли ваша фирма (либо планирует в обозримом будущем) услугу по проведению обзорной проверки?	Да	1
		Нет	0
2	Укажите фактическую (либо плановую) разницу в человеко-часах между обзорной проверкой и аудитом	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9
		20% (80% стоимости затрат на аудит)	8
		30% (70% стоимости затрат на аудит)	7
		40% (60% стоимости затрат на аудит)	6
		50% (50% стоимости затрат на аудит)	5
		60% (40% стоимости затрат на аудит)	4
		70% (30% стоимости затрат на аудит)	3
		80% (20% стоимости затрат на аудит)	2
		90% (10% стоимости затрат на аудит)	1
		Проведение обзорной проверки не планируется	0

3	Считает ли ваша фирма возможным осуществление обзорной проверки в малом бизнесе вместо аудита?	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
		Вероятность высока, так как есть спрос на услугу	2
		Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
		Нет, малый бизнеса нуждается именно в аудите	0

Источник: разработка автора.

В результате ответы были получены от 13 аудиторских организаций из категории «крупные аудиторские организации», ни одного ответа от «крупнейших аудиторских организаций» получено не было (Приложение К). Полученное количество ответов не позволяет говорить о том, что результаты исследования возможно экстраполировать на всю совокупность крупных аудиторских организаций. Тем не менее, исследование ставило своей целью апробировать расчет человеко-часов при проведении обзорной проверки, представленной в данной работе, а также рассмотреть перспективы применения обзорной проверки для малого бизнеса. Результаты опроса представлены на рисунках 18-20:

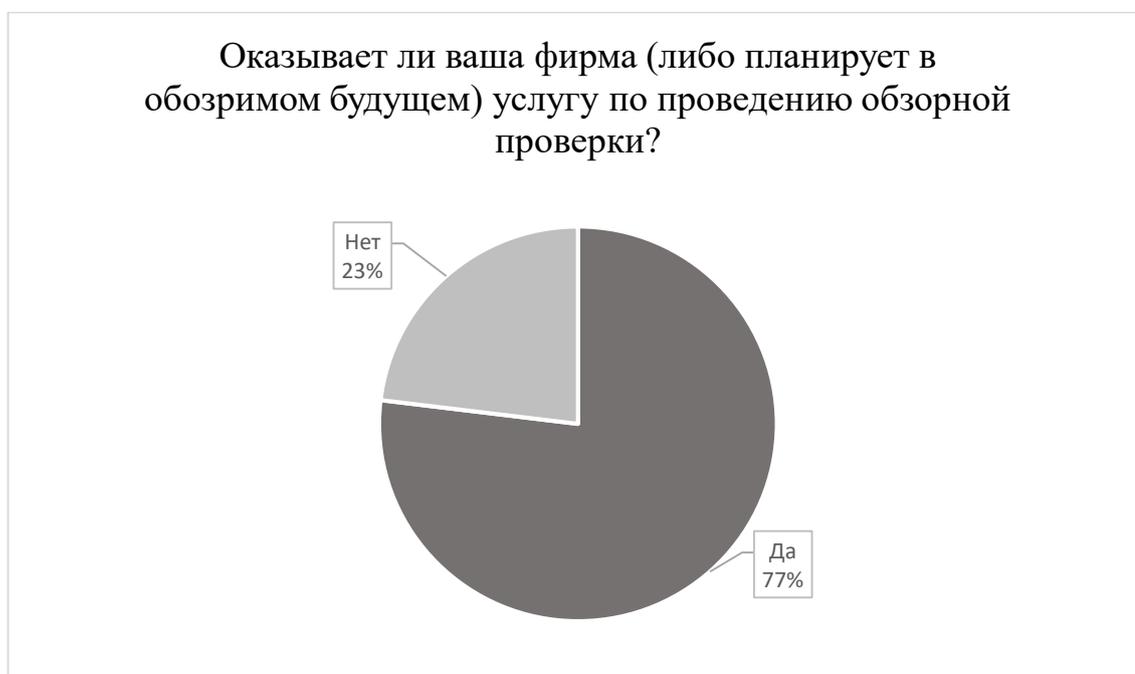


Рисунок 18 – Распределение ответов респондентов на вопрос 1 «Оказывает ли ваша фирма (либо планирует в обозримом будущем) услугу по проведению обзорной проверки?»

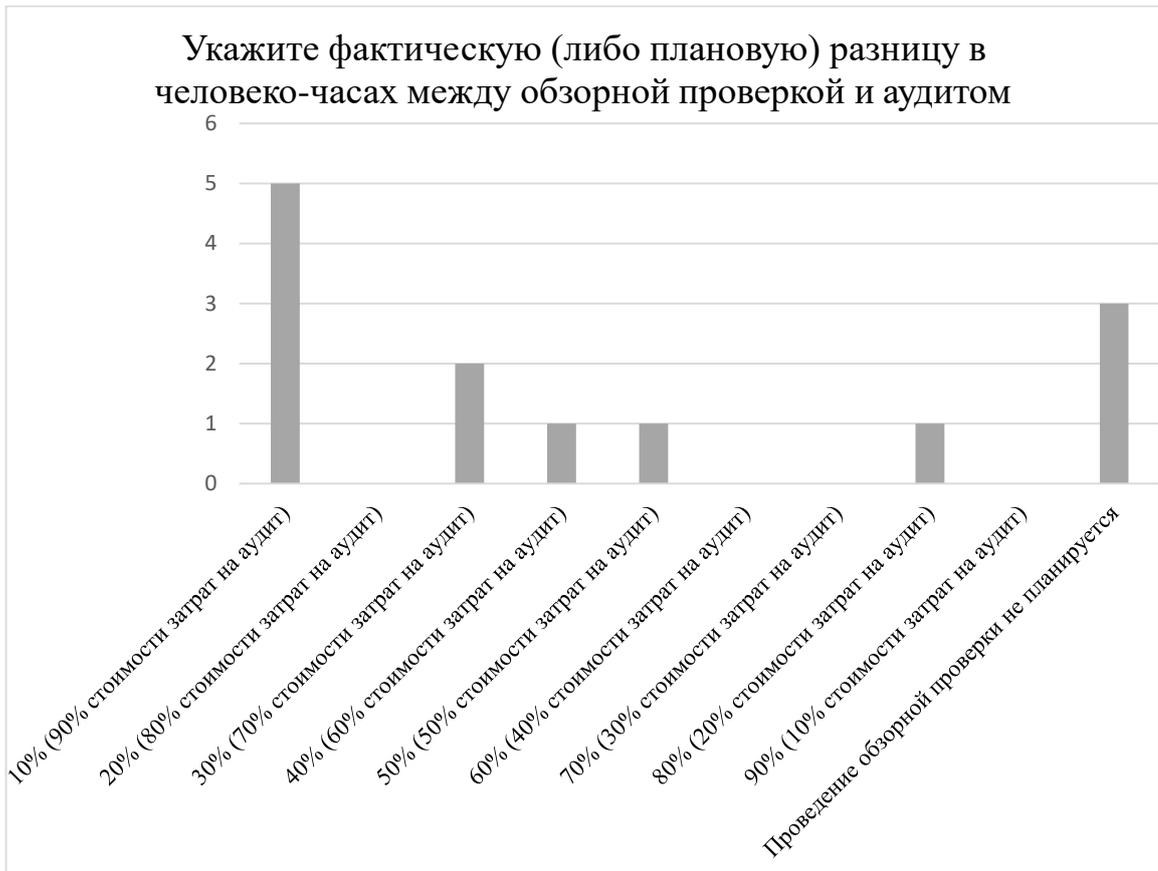


Рисунок 19 – Распределение ответов респондентов на вопрос 2 «Укажите фактическую (либо плановую) разницу в человеко-часах между обзорной проверкой и аудитом»

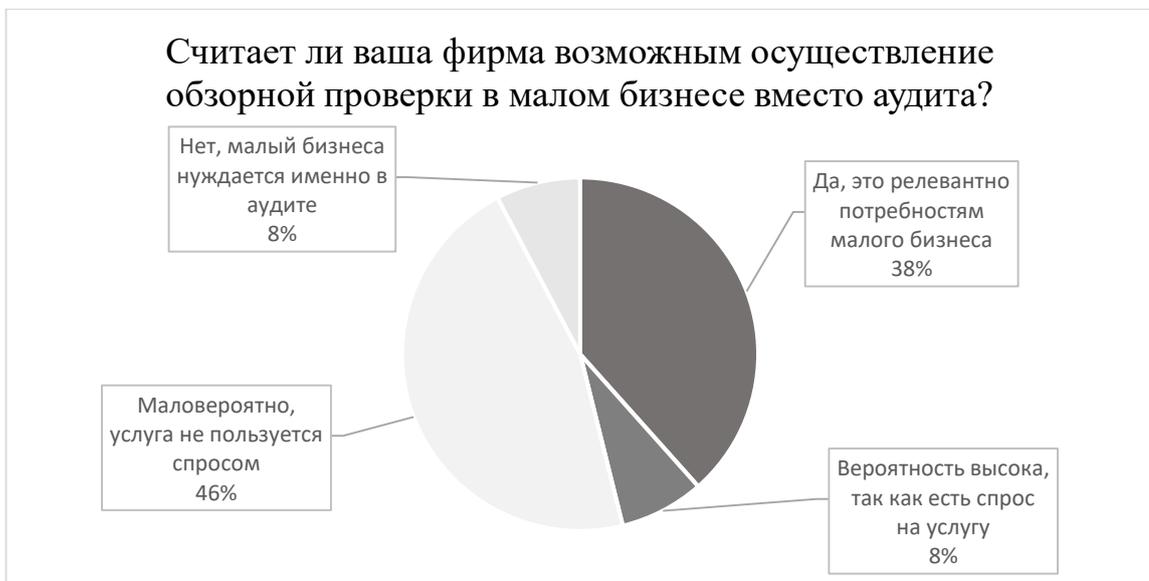


Рисунок 20 – Распределение ответов респондентов на вопрос 3 «Считает ли ваша фирма возможным осуществление обзорной проверки в малом бизнесе вместо аудита?»

Только три организации из опрошенных не оказывают услуги по проведению обзорной проверки. Разница в трудо-часах на проведение обзорной проверки в сравнении с аудитом, согласно опросу, колеблется в диапазоне от 10 % до 50 %. В данный интервал попадает рассчитанное в ходе работы среднее значение разницы в трудозатратах в размере 36,50 %. В вопросе перспектив применения обзорной проверки как альтернативы аудиту, ответы аудиторских организаций разделились практически поровну. Стоит отметить, что большинство ответов были в категории «да, это релевантно потребностям малого бизнеса» и «маловероятно, услуга не пользуется спросом». Можно предположить, это связано с тем, что услуга обзорной проверки пока не имеет в России широкого применения и ОМБ недостаточно информированы о возможности ее проведения. При этом значительная часть респондентов признает, что такая услуга является более подходящей ОМБ, чем аудит.

Обращаясь к зарубежному опыту можно отметить, что обзорная проверка пользуется спросом у ОМБ, это подтверждено в ходе совместной Конференции французского Национального общества аудиторов (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) [176] и Совета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (International Auditing and Assurance Standards Board), где обсуждалось практическое применение этой проверки в различных странах, таких как Франция, Дания и США, а также вопрос унификации проверок на международном уровне [311].

Целесообразность проведения полноценного аудита в ОМБ ставится под сомнение по причинам существенной стоимости для организации и качества проведения проверки со стороны аудиторских компаний. По этой причине обзорная проверка является адекватной альтернативой аудиту для ОМБ: несмотря на снижение уровня уверенности из-за состава проводимых процедур, снижается и стоимость самой проверки. Обзорная проверка может быть полезна, когда речь идет о продаже бизнеса, поиске новых инвесторов или получении банковского кредита, а также в других случаях, когда проведение аудита не является обязательным, но требуется проведение проверки. Кроме того, поскольку обзорная

проверка основана на запросах и аналитических процедурах, это позволяет аудитору полагаться на профессиональное суждение и опыт. Таким образом, аудитор может распределить время и уделить внимание аспектам, связанным с характером бизнеса [340].

Поскольку бухгалтерия в ОМБ представлена либо руководством, либо небольшим штатом бухгалтерии, либо бухгалтером, оказывающим аутсорсинговые услуги, как правило, никто из них не является высококвалифицированным специалистом. ОМБ нуждаются в профессиональных проверках и консультациях по разумной стоимости, что можно осуществить в рамках обзорной проверки. В случае, если в России будет принят Федеральный закон № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)», устанавливающий новые пороговые значения для проведения обязательного аудита, у аудиторских компаний появится недостаток в клиентах. Его можно компенсировать, предложив ОМБ более привлекательную по стоимости услугу обзорной проверки как альтернативу аудиту.

### **3.3 Альтернативные способы обеспечения аудиторской уверенности в организациях малого бизнеса**

Помимо обзорной проверки, существуют задания, обеспечивающие уверенность и сопутствующие аудиту услуги, которые могут применяться ОМБ. Выбор услуги будет зависеть от потребностей конкретной организации. В таблице 28 представлены различия в типах проверок и услуг.

Таблица 28 – Различия в типах проверок и услуг

Тип проверки	Какими организациями может применяться	Регулирование	Уверенность	Вид мнения
1	2	3	4	5
Задания, обеспечивающие уверенность	Всеми	МСЗОУ 3000	Разумная уверенность	Положительная форм
			Ограниченная уверенность	Отрицательная форма
Выполнение согласованных процедур	Всеми	МССУ 4400	Уверенность не выражается	Уверенность не выражается
Компиляция отчетности	ОМБ	МССУ 4410	Уверенность не выражается	Уверенность не выражается
Представление финансовой отчетности (mission de présentation des comptes, только во Франции)	ОМБ	NP 2300	Ограниченная уверенность	Отрицательная форма

Источник: разработка автора.

Задания, обеспечивающие уверенность, осуществляются в соответствии с Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н), который является переводом International Standard on Assurance Engagements 3000 «Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information» [265]. При выполнении задания, обеспечивающего уверенность, перед практикующим специалистом стоят следующие цели: получить либо разумную уверенность, либо ограниченную уверенность в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений; сформировать вывод относительно результата количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания в форме письменного заключения, в котором содержится выражение ограниченной либо разумной уверенности, а также описана основа для вывода. Практикующий специалист должен сформировать вывод о том, свободна ли информация о предмете задания от существенных искажений. Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность,

должны быть подготовлены в письменной форме и содержать четко выраженный вывод практикующего специалиста в отношении информации о предмете задания. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, вывод должен быть сформирован в положительной форме. По результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает, не привлекли ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения [44]. Несмотря на то, что задания, обеспечивающие уверенность, могут применяться в ОМБ, Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации отмечает, что еще предстоит решить вопрос о масштабируемости требований, указанных в стандарте, совместно с представителями МСП и аудиторских организаций [326]. Помимо этого, Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров (Association of Chartered Certified Accountants, АССА) в своих комментариях к стандарту МСЗОУ 3000 отмечает, что МСП сочтут положения стандарта слишком запутанными и что стандарт напоминает скорее сокращенные МСА, чем стандарт, пригодный для его применения в малом бизнесе [276].

Задание по выполнению согласованных процедур осуществляется в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4400 (ранее МСА 920) «Задание по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (введено в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н), который является переводом International Standard on Related Services 4400 (previously ISA 920) «Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information» [267]. Целью задания по выполнению согласованных процедур является проведение процедур, характерных для аудита и согласованных между аудитором, организацией и соответствующими третьими лицами, и предоставление отчета об обнаруженных фактах. Поскольку аудитор всего лишь предоставляет отчет об обнаруженных фактах по согласованным процедурам, никакая уверенность не

выражается. Вместо этого пользователи отчета самостоятельно оценивают проведенные процедуры и замечания, предоставленные аудитором, и делают собственные выводы на основании его работы. Отчет предназначен только для тех сторон, которые договорились о выполнении процедур, так как прочие стороны, не обладая информацией о причинах проведения процедур, могут неправильно истолковать результаты. Отчет по результатам задания по выполнению согласованных процедур должен содержать достаточно подробную информацию о цели и согласованных процедурах в рамках задания для того, чтобы пользователь мог понять характер и объем выполненной работы [48]. Например, практикующий специалист может быть привлечен, чтобы помочь клиенту оценить кредиторскую задолженность на определенную дату. В этом случае процедуры могут включать: проверку пробного баланса кредиторской задолженности, подготовленного клиентом на конкретную дату, и сравнение общей суммы с балансом в соответствующими счетами Главной книги; сравнение списка основных контрагентов и сальдо на определенную дату с данными пробного баланса; получение подтверждений сальдо от контрагентов, либо актов сверок с ними и сравнение сальдо с суммами в пробном балансе [244]. Клиенты могут не нуждаться в аудите, но могут воспользоваться заданием по выполнению согласованных процедур для удовлетворения запросов банков, поставщиков, а также руководства для проверки для того, чтобы определить, что средства управления работают эффективно. Несмотря на то, что МССУ 4400 направлен на выполнение обязательств в отношении финансовой информации, он может служить и для заданий, касающихся нефинансовой информации, при условии, что аудитор обладает достаточными знаниями по данному вопросу и существуют разумные критерии, на которых можно основывать свои выводы. Примеры заданий по выполнению согласованных процедур, как по финансовой, так и по нефинансовой информации, включают в себя: дью-дилиденс при покупке или продаже бизнеса, проверка остатков денежных средств, проверка дебиторской и кредиторской задолженности, проверка систем внутреннего контроля, проверка соблюдения работодателем трудового законодательства и аудит заработной платы [244].

Задания по компиляции проводятся в соответствии с Международным стандартом сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н), который является переводом International Standard on Related Services 4410 (Previously ISA 930) «Engagements to compile financial statements» [268]. При выполнении задания по компиляции цель практикующего специалиста заключаются в применении профессионального опыта в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности на основании предоставленной руководством информации [49]. При компиляции отчетности «аудитор должен изучить финансовые отчеты, обнаружить явные ошибки или нарушения бухгалтерских принципов, но никакие другие процедуры не обязаны выполняться». Письменный отчет практикующего специалиста включает отчеты, подготовленные в бумажном виде, а также отчеты на электронном носителе [107, сс. 123-124]. Компиляция отчетности как отдельная услуга может пользоваться спросом у организаций с высокими рисками, но с достаточно простым и осуществляемым в соответствии с законодательством учетом. Компиляцию отчетности можно рассматривать как логичное продолжение услуги по ведению учета, т.к. в этом случае компиляция будет создавать синергетический эффект: повышение качества учета приведет к повышению качества отчетности. В большинстве случаев аутсорсинговые услуги по ведению учета оказывают неаудиторские организации, компетенции которых проверить достаточно сложно, и они не имеют профессионального подтверждения.

Отдельно следует отметить французский стандарт *Norme professionnelle applicable à la mission de présentation des comptes (NP 2300)*, разработанный Орденом экспертов-бухгалтеров [280]. Этот стандарт, не имеющий официального перевода ни на английский, ни на русский язык, можно назвать: представление финансовой отчетности. Представление финансовой отчетности предполагает проверку, адаптированную под требования малых организаций. Проверка может

удовлетворить потребности в финансовой и бухгалтерской информации, как внутренних, так и внешних пользователей, и, что особенно важно для ОМБ, при оптимальном соотношении затрат и эффективности. Цель представления финансовой отчетности состоит в том, чтобы позволить аудитору провести в отношении проверяемого объекта не все необходимые для аудита и обзорной проверки процедуры, а выразить ограниченную уверенность в отношении подтверждаемой годовой (промежуточной или консолидированной) отчетности, составленной по указанным в этой отчетности правилам. Уровень уверенности меньше, чем уровень уверенности в аудите и при проведении обзорной проверки [302]. Цель не состоит в выражении мнения о последовательности и достоверности финансовой отчетности, а также в обнаружении ошибок, незаконных действий или других нарушения, например, мошенничества или злоупотреблений. Проверка не включает в себя оценку процедур внутреннего контроля проверяемой организации. Аудитор проводит проверки качества бухгалтерских записей о фактах хозяйственной жизни, принимая во внимание принцип существенности и значимости [327]. Заключение о выражении мнения о подготовленной финансовой отчетности являет собой форму свидетельства, которое содержит заключение с выражением уверенности, сформулированной в отрицательной форме относительно последовательности и правдоподобности счетов, взятых в совокупности [302]. Несмотря на то, что при проведении данной проверки аудитор высказывает отрицательное мнение, что отличает эту услугу от компиляции отчетности, она также может применяться в сочетании с услугами по ведению бухгалтерского учета в организации. Очевидно, существование во французской аудиторской практике проверки такого типа говорит о том, что на нее есть спрос. В целом, спрос на сопутствующие аудиту услуги возрастает и в России, что подтверждается статистическими данными (Приложение Л). Практическое применение различных проверок и услуг в ОМБ представлено в таблице 29.

Таблица 29 – Применение различных проверок и услуг в ОМБ

Тип проверки, услуги	Описание
1	2
Аудит финансовой отчетности	Нерелевантно потребностям малого бизнеса
Аудит МСП	Нерелевантно потребностям малого бизнеса, больше подходит для среднего бизнеса
Обзорная проверка	Используется в случаях, когда достаточно получения ограниченной уверенности, например, для потребностей владельца бизнеса и третьих лиц, таких как банки (для привлечения займов и кредитов)
Задания, обеспечивающие уверенность	Задания, обеспечивающие уверенность, позволяют получить либо разумную уверенность, либо ограниченную уверенность в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений. Задания могут применяться в случаях, когда, например, налоговая служба требует у организации подтвердить правильность определенных показателей в отчетности
Выполнение согласованных процедур	В случае, если у владельца бизнеса есть основания полагать, что тот или иной участок бизнеса требует независимой оценки, можно прибегнуть к выполнению согласованных процедур. В результате выполнения согласованных процедур аудитор не выражает мнение, но благодаря выполненной работе, владелец может определить, работают ли эффективно средства контроля
Компиляция отчетности	Поскольку услуга по составлению отчетности предоставляется аудиторами, то есть квалифицированными специалистами, имеющими лицензию, это позволяет владельцу малого бизнеса быть уверенным в том, что услуга будет оказана качественно, в отличие от случаев обращения к аутсорсинговым организациям, компетенции которых невозможно оценить. Услуге по составлению отчетности может предшествовать услуга по ведению учета в организации силами квалифицированных специалистов, что существенно повышает качество формируемой отчетности
Представление финансовой отчетности (только во Франции)	По своей сути является компиляцией отчетности с последующим выражением мнения в отрицательной форме и выдачей подтверждающего сертификата. С точки зрения практического применения позволяет владельцу получить корректно сформированную отчетность по учетным данным, а третьим лицам, например, банкам и налоговым органам, получить ограниченную уверенность в том, что нет оснований полагать, что отчетность имеет существенные искажения. Услуге по представлению финансовой отчетности может предшествовать услуга по ведению учета в организации силами квалифицированных специалистов, что существенно повышает качество формируемой отчетности

Источник: разработка автора.

Аудиторские фирмы могут расширить ассортимент предлагаемых ОМБ услуг, предложив, помимо обзорной проверки задания, обеспечивающие уверенность, выполнение согласованных процедур и компиляцию отчетности.

Компиляция отчетности имеет наибольшие шансы на широкое практическое применение, если принимать во внимание возможное повышение пороговых значений для проведения обязательного аудита, т.к. она интересна и для ОМБ, и для аудиторских фирм в сочетании с ведением бухгалтерского учета в организации.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные результаты и выводы диссертационного исследования состоят в следующем.

**1. На основе анализа применения Международного стандарта финансовой отчетности для малых и средних предприятий (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, IFRS for SMEs), определены необходимые действия по его адаптации к особенностям практики различных стран. Показано, что его применение может быть эффективным только в тех странах, в которых Международные стандарты финансовой отчетности составляют основу национальных стандартов учета**

МСФО для МСП не нашел широкого применения. Согласно Директиве Европейской комиссии, применение МСФО для МСП носит необязательный характер и его использование регламентируется на уровне страны. МСФО для МСП, как правило, дорабатывается с учетом особенностей каждой страны, и в неизменном виде стандарт применяется в основном в тех странах, где не были разработаны собственные стандарты для ОМБ. Большинство определений организаций малого бизнеса, содержащихся в законодательстве, зиждутся на количественных критериях (как правило это среднесписочная численность, величина выручки и балансовая стоимость активов). Нельзя забывать о том, что при отнесении организации к малым следует опираться и на качественные критерии. Так, например, особое внимание качественным критериям уделяется в Международных стандартах аудита. Согласно стандарту, к ним относятся: концентрация собственности и управления, простые или несложные операции, небольшое количество видов деятельности и продуктов, предлагаемых в рамках этих видов деятельности, упрощенное ведение бухгалтерского учета и малочисленный штат сотрудников. Поэтому организации малого бизнеса с одной стороны должны удовлетворять количественным критериям, так как это требование законодательства той или иной страны, с другой стороны, отвечать

ряду качественных критериев. При этом каждая страна вправе самостоятельно определять критерии отнесения организаций к малому бизнесу.

## **2. Предложена методика использования метода приборной доски и состав ее основных показателей как основа построения бухгалтерского учета в организациях малого бизнеса**

В малом бизнесе налоговый учет довлеет над бухгалтерским. Вне зависимости от точности и полноты бухгалтерских записей, малый бизнес должен выполнять требования налогового законодательства. Собственники малого бизнеса нуждаются в оперативной информации и наиболее релевантной потребностям пользователей системой анализа и управления могут быть КРІ. В мире широкое распространение получил американский метод стратегического управления сбалансированной системы показателей, но для малого бизнеса наиболее подходящим является французский метод приборной доски. Приборная доска гибче, чем сбалансированная система показателей и позволяет быстрее менять КРІ в зависимости от потребностей организации. Приборная доска представляет собой набор показателей, выбранных руководством, согласно своим суждениям. Показатели могут рассчитываться как при помощи программного обеспечения, так и вручную, например, при помощи электронных таблиц. Зачастую оба способа применяются вместе и дополняют друг друга. В различных сферах бизнеса используются различные КРІ, отражающие специфику данного бизнеса. Так как на практике единственным реальным внешним пользователем бухгалтерской отчетности организаций малого бизнеса выступают налоговые органы, параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета представляется не рациональным. Наиболее соответствующим потребностям организаций малого бизнеса является ведение налогового учета, на основе которого будут производиться корректировки для бухгалтерской отчетности, а также формируется система КРІ.

## **3. Разработаны требования к программному обеспечению для учета в организациях малого бизнеса. На основании анализа учетных процессов в**

### **малом бизнесе, доказана эффективность применения мемориальной формы счетоводства с использованием электронных таблиц**

Использование специальных программных продуктов для автоматизации учета является повсеместной практикой в том числе и в малом бизнесе. У большинства производителей программных продуктов существуют решения, направленные на использование в малом бизнесе. Как правило, это недорогие и простые решения, позволяющие работать с ними без специальных знаний. Среди требований, предъявляемых к программному обеспечению для малого бизнеса можно отнести следующие: интуитивно понятный интерфейс, возможность формирования и изменения отчетов без помощи разработчиков, гибкость в добавлении свойств и реквизитов для хранения данных, автоматическое или не требующее специальных навыков регулярное обновление конфигурации и так далее. Однако на первых этапах жизни организации, наиболее простым и правильным решением станет применение мемориальной формы счетоводства с использованием электронных таблиц.

Мемориальный способ счетоводства, впервые описанный Лукой Пачоли в Трактате о счетах и записях в дальнейшем трансформировался в более современные формы, в частности в мемориально-ордерную. Данные о фактах хозяйственной жизни вносятся в мемориал, который представлял собой черновую (памятную) книгу. Для мемориала не нужен был единый денежный измеритель и, кроме того, он заменял всю первичную документацию в современном ее понимании. Затем мемориал регистрируется в журнале регистрации, а затем систематизируется на бухгалтерских счетах в тетради. В данном случае происходит смешение синтетического и аналитического учета, что делает эту форму учета подходящей только для малого бизнеса. Современные ИТ технологии использования электронных таблиц делают их применение в наши дни вновь целесообразным. С одной стороны, такой способ учета позволит вести оперативный учет операций, с другой – не потребует затрат на приобретение специального программного обеспечения. Такой способ подходит в основном для организаций, у которых не более тридцати операций в месяц. При превышении

этого объема, как правило, возникает потребность в автоматизации процессов, так как анализ информации становится трудозатратнее. Учет с использованием программных продуктов накладывает ограничения на малый бизнес, связанные с функционалом этих программ. Например, невозможность учета себестоимости по методу ФИФО приведет к тому, что организация будет вынуждена использовать расчет себестоимости по средней.

**4. На основании результатов проведенного в ходе исследования опроса ста крупнейших по объему выручки аудиторских организаций обоснован выбор релевантных типов подтверждения достоверности отчетности организаций малого бизнеса. Доказано, что в качестве альтернативы аудиту организациям малого бизнеса следует использовать обзорную проверку.**

#### **Рассчитаны трудозатраты на ее проведение**

Малый бизнес нуждается в услугах аудиторов для обеспечения достоверности отчетности и получения консультаций. В условиях, когда аудит ОМБ навязывается законодательством в обязательном порядке, он становится еще одним обязательным платежом, налогом, который малый бизнес старается свести к минимальной величине. Поэтому независимое подтверждение отчетности будет иметь для малого бизнеса эффективность только тогда, когда они релевантны потребностям организации. В работе рассматриваются сопутствующие аудиту услуги как альтернатива аудиту ОМБ. Зарубежная практика применения сопутствующих аудиту услуг, в частности обзорной проверки существенно разнообразнее российской. Ее анализ позволил обосновать предложения по замене аудита сопутствующей аудиту услугой. Поскольку в ходе обзорной проверки проводятся в основном только аналитические процедуры по существу и опросы, которые обходятся аудиторским организациям дешевле, чем детальные тесты, стоимость услуги по проведению обзорной проверки снижается.

Для расчета трудозатрат на проведение обзорной проверки проводилось сравнение максимально допустимого в рамках стратегии аудита ОМБ количества человеко-часов с учетом ограничения на проведение аналитических процедур проверки по существу и опросов. Иными словами, для каждой процедуры при

проведении аудита ОМБ указывалось максимально возможное количество человеко-часов и исходя из этого давалась оценка количества человеко-часов при проведении обзорной проверки. Согласно указанной методике, при проведении обзорной проверки в сравнении с аудитом ОМБ количество человеко-часов может быть сокращено на 36,50 %. Величина может варьировать в зависимости от бизнес-процессов, осуществляемых в организации, например, могут отсутствовать основные средства, финансовые вложения, кредиты и займы. Для проверки гипотезы о снижении трудозатрат был проведен опрос работников аудиторских организаций с целью выяснить, оказывают ли аудиторские организации услугу по проведению обзорной проверки, и если услуга оказывается или это планируется в обозримом будущем, то какова разница в человеко-часах между услугой обзорной проверки и аудитом ОМБ, а также видят ли аудиторские организации перспективу для применения обзорной проверки в малом бизнесе как альтернативы аудиту. Количество полученных ответов не позволяет экстраполировать результаты на всю совокупность крупных аудиторских организаций. Тем не менее, цель исследования достигнута. Полученные данные позволяют дать оценку трудозатрат в человеко-часах при проведении обзорной проверки, представленной в данной работе, а также рассмотреть перспективы применения обзорной проверки для малого бизнеса. Из 13 принявших участие в опросе аудиторских организаций 10 оказывают услуги по проведению обзорной проверки. Снижение трудозатрат на обзорную проверку по сравнению с аудитом колеблется в диапазоне от 10 % до 50 %. В данный интервал попадает рассчитанное среднее значение разницы в трудозатратах в размере 36,50 %. В отношении перспектив применения обзорной проверки как альтернативы аудиту, ответы аудиторских организаций разделились практически поровну. Полученные ответы позволяют сделать вывод, что аудиторские организации видят перспективу применения обзорной проверки в качестве альтернативы аудиту, но в настоящий момент на данную услугу нет достаточного спроса со стороны ОМБ. Опираясь на международный опыт, можно ожидать, что в обозримом будущем спрос на услугу обзорной проверки со стороны ОМБ будет возрастать при условии информирования малого бизнеса о возможности проведения такой проверки.

Помимо услуги по проведению обзорной проверки ОМБ, могут выполняться задания, обеспечивающие уверенность, согласованные процедуры и компиляция отчетности. Наибольший потенциал имеется у услуги по компиляции отчетности: она может пользоваться спросом у ОМБ с высокими рисками, но с достаточно простым и осуществляемым в соответствии с законодательством учетом. Компиляцию отчетности можно рассматривать как логичное продолжение услуги по ведению учета, т.к. в этом случае компиляция будет создавать синергетический эффект: повышение качества учета приведет к повышению качества отчетности. В большинстве случаев аутсорсинговые услуги по ведению учета оказывают неаудиторские организации, компетенции которых проверить достаточно сложно, поэтому эта ниша услуг будет интересна как аудиторам, так и ОМБ.

**5. Предложено альтернативное применяемым сегодня в России способам подтверждения достоверности отчетности организаций малого бизнеса в виде представления финансовой отчетности аудитором, то есть ее компиляцией с последующим выражением мнения в отрицательной форме и выдачей подтверждающего сертификата. Помимо подтверждения достоверности данный метод повышает качество учета**

Французский стандарт *Norme professionnelle applicable à la mission de présentation des comptes (NP 2300)*, разработанный Орденом экспертов-бухгалтеров, не имеющий официального перевода ни на английский, ни на русский язык, можно назвать: представление финансовой отчетности. Поскольку представление финансовой отчетности предполагает проверку, специально адаптированную под требования малых организаций, удовлетворяются потребности в финансовой и бухгалтерской информации, как внутренних, так и внешних пользователей, и, что особенно важно для ОМБ, при оптимальном соотношении затрат и эффективности. Цель представления финансовой отчетности состоит в том, чтобы позволить аудитору провести в отношении проверяемого объекта не все необходимые для аудита и обзорной проверки процедуры, а выразить ограниченную уверенность в отношении подтверждаемой годовой (промежуточной или консолидированной) отчетности, составленной по указанным в этой отчетности правилам. Уровень

уверенности меньше, чем уровень уверенности в аудите и при проведении обзорной проверки. Цель не состоит в выражении мнения о последовательности и достоверности финансовой отчетности, а также в обнаружении ошибок, незаконных действий или других нарушения, например, мошенничества или злоупотреблений. Проверка не включает в себя оценку процедур внутреннего контроля проверяемой организации. Аудитор проводит проверки качества бухгалтерских записей о фактах хозяйственной жизни, принимая во внимание принцип существенности и значимости. Заключение о выражения мнения о подготовленной финансовой отчетности является собой форму свидетельства, которое содержит заключение с выражением уверенности, сформулированной в отрицательной форме относительно последовательности и правдоподобности счетов, взятых в совокупности. Несмотря на то, что при проведении данной проверки аудитор высказывает отрицательное мнение, что отличает эту услугу от компиляции отчетности, она также может применяться в сочетании с услугами по ведению бухгалтерского учета в организации. Существующая во французской аудиторской практике проверка такого типа может найти свое применение и в России, так как, очевидно, она пользуется спросом за рубежом. Представление отчетности позволяет повысить качество учета в организации малого бизнеса, так как составление и проверка отчетности осуществляется профессиональным аудитором.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Конституция (основной закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики: Постановление 5-го Всероссийского Съезда Советов, принятое в заседании 10 июля 1918 г. - Петроград : Издание Петроградского Совета рабочих и красн. депутатов, 1918. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.prilib.ru/item/420905>.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 11.10.2018) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 02.08.2019) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
5. Закон РСФСР от 25 декабря 1990 года № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
6. Закон СССР от 02.04.1991 № 2079-1 «Об общих началах предпринимательства граждан в СССР» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
7. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
8. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
9. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об обществах с ограниченной ответственностью» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
10. Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ (ред. от 18.07.2019) «О защите конкуренции» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

11. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 02.08.2019) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

12. Постановление Правительства Российской Федерации от 04 апреля 2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

13. Постановление СНК СССР от 21.05.1929 «О признаках кулацких хозяйств, в которых должен применяться кодекс законов о труде» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

14. Постановление Совета народных комиссаров СССР от 11 октября 1931 г. № 848 «Об организации и составе комитета цен при совете труда и обороны» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.libussr.ru/doc\\_ussr/ussr\\_3789.htm](http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_3789.htm).

15. Постановления Совмина СССР от 03.05.1976 № 283 «Об утверждении Положения о кустарно-ремесленных промыслах граждан» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

16. Постановление Правительства РФ от 15.08.1997 № 1036 (ред. от 04.10.2012) «Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

17. Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

18. Постановление правительства Санкт-Петербурга от 30.06.2014 № 554 «О государственной программе Санкт-Петербурга «Развитие предпринимательства и потребительского рынка в Санкт-Петербурге» на 2015-2020 годы» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

19. Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

20. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

21. Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

22. Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 N 2806) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

23. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

24. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 N 53639) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

25. Проект Федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)» (ред., принятая ГД ФС РФ в I чтении 14.12.2017). // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

26. Международный стандарт аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

27. Международный стандарт аудита (МСА) 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

28. Международный стандарт аудита (МСА) 230 «Аудиторская документация» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

29. Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

30. Международный стандарт аудита (МСА) 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

31. Международный стандарт аудита (МСА) 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

32. Международный стандарт аудита (МСА) 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

33. Международный стандарт аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации

Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

34. Международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

35. Международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

36. Международный стандарт аудита (МСА) 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

37. Международный стандарт аудита (МСА) 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

38. Международный стандарт аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

39. Международный стандарт аудита (МСА) 550 «Связанные стороны» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

40. Международный стандарт аудита (МСА) 560 «События после отчетной даты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

41. Международный стандарт аудита (МСА) 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

42. Международный стандарт аудита (МСА) 580 «Письменные заявления» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

43. Международный стандарт аудита (МСА) 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

44. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

45. Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

46. Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

47. Международный стандарт обзорных проверок (МСОП) 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым

аудитором организации» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

48. Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4400 (ранее МСА 920) «Задание по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (введено в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

49. Международный стандарт сопутствующих услуг (МССУ) 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

50. Методика учета сырья, товаров и производства в предприятиях массового питания различных форм собственности утвержденная Роскомторгом 12.08.1994 № 1-1098/32-2 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

51. Система национальных счетов 2008, Организация Объединенных Наций // Официальный сайт Организации Объединенных Наций. – Режим доступа: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008Russian.pdf/>

52. Измерение ненаблюдаемой экономики: руководство, Организация экономического сотрудничества и развития // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – Режим доступа: <https://www.gks.ru/metod/izmer.pdf>.

53. Информация Минфина от 01.11.2012 № ПЗ-3/2012 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

54. Международные рекомендации по статистике промышленности 2008, Организация Объединенных Наций // Официальный сайт Организации Объединенных Наций. – Режим доступа: [https://unstats.un.org/unsd/industry/Docs/IRIS\\_2008\\_Ru.pdf](https://unstats.un.org/unsd/industry/Docs/IRIS_2008_Ru.pdf).

55. Письмо Минфина России от 26.02.2014 № 07-01-06/8136 «О мерах по снижению административной нагрузки на субъекты малого предпринимательства, включая микропредприятия, в связи с ведением бухучета» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

56. Письмо Минфина России от 15.04.2003 № 16-00-14/132 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

57. 1С:Предприятие 8 [Электронный ресурс] // Официальный сайт фирмы 1С. – Режим доступа: <https://v8.1c.ru/>.

58. Абрютин М. С. Экспресс-анализ финансовой отчетности : Метод. пособие / М.С. Абрютин. - М.: Дело и сервис, 2003. – 256 с.

59. Автоматизация ресторанов Iiko [Электронный ресурс] // Официальный сайт фирмы Iiko – Режим доступа: <https://iiko.ru/>.

60. Автоматизация ресторанов Open Service [Электронный ресурс] // Официальный сайт фирмы Опен Сервис – Режим доступа: <https://open-s.info/>.

61. Автоматизация ресторанов R\_keeper [Электронный ресурс] // Официальный сайт фирмы R\_keeper – Режим доступа: [https://www.ucs.ru/products/r\\_keeper/](https://www.ucs.ru/products/r_keeper/).

62. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Алан Апчерч; [Пер. с англ. Н.А. Смирновой и др.]. - М.: Финансы и статистика, 2002. – 950 с.

63. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Перевод с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.

64. Бакаев А. С. Стратегия трансформации бухгалтерского учета в рыночной экономике / А. С. Бакаев. – М.: ВЗФЭИ. – 200 с.

65. Бариленко В. И., Бердников В. В., Гавель О. Ю., Керимова Ч. В. Аналитические инструменты обоснования и мониторинга эффективности бизнес-моделей компаний малого и среднего бизнеса / Бариленко В. И., Бердников В. В., Гавель О. Ю., Керимова Ч. В. ; [под ред. проф. В. И. Бариленко] Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. проф. образования "Фин. ун-т при Правительстве Рос. Федерации". – М.: Экономическая газета, 2014. - 307 с.

66. Бизнес-статистика: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Елисейевой. — М.: Издательство Юрайт, 2018. — 411 с.
67. Воейков. Д. Сотни российских предприятий выбрали «1С» вместо SAP и Oracle [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.cnews.ru/news/top/2017-10-27\\_sotni\\_rossijskih\\_predpriyatij\\_vybrali\\_1c\\_vmesto](http://www.cnews.ru/news/top/2017-10-27_sotni_rossijskih_predpriyatij_vybrali_1c_vmesto).
68. Герб А.А. Влияние специальных налоговых режимов на деятельность субъектов малого и среднего предпринимательства // Теория и практика общественного развития. 2017. №2. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-spetsialnyh-nalogovyh-rezhimov-na-deyatelnost-subektov-malogo-i-srednego-predprinimatelstva>.
69. Горшков Е.Г., Сеченов Д.Ю. Правовые основы выявления незаконного предпринимательства // Вестник ОмГУ. Серия: Экономика. 2006. №3. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovye-osnovy-vyyavleniya-nezakonnogo-predprinimatelstva>.
70. Гузов Ю. Н., Стрельникова О. В., Быков В. А. Аудит / [Ю.Н. Гузов, О.В. Стрельникова, В.А. Быков и др.] ; под ред. Ю.Н. Гузова С.-Петерб. гос. ун-т. - Санкт-Петербург : РЦОКОиИТ, 2008. — 167 с.
71. Гутцайт Е.М. Рынок аудиторских услуг: функционирование, статистика, анализ, регулирование — М.: ВивидАрт, 2017. — 540 с.
72. Девлетов О.У. История отечественного предпринимательства. — М. — Берлин: Директ-Медиа, 2015. — 343 с.
73. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; под ред. Я.В. Соколова. — М.: ЮНИТИ. — 1997. — 542 с.
74. Доля малого и среднего предпринимательства в валовом внутреннем продукте [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. — Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/accounts/](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/).
75. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. — Режим доступа: <https://rmsp.nalog.ru/>.

76. Ендовицкий Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии. учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям, «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» /Д.А. Ендовицкий, Р.Р. Рахматулина. – М.: Кнорус, 2007. – 255 с.

77. Захарьин В.Р. Формирование учетной политики для целей налогового учета // Консультант бухгалтера. 2003, №12. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://fin-buh.ru/text/105187-1.html>.

78. Информационное сообщение от 02.08.2017 № ИС-учет-9 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=119082](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119082).

79. Информация о проекте ТАСИС «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации» от 19.09.2005 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=3684&order\\_4=M\\_DATE&dir\\_4=DESC&page\\_4=721](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=3684&order_4=M_DATE&dir_4=DESC&page_4=721).

80. Информация о проекте ТАСИС «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2006/01/pr\\_tais.pdf](https://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2006/01/pr_tais.pdf).

81. Каморджанова Н.А., Васина И.Г., Гульпенко К.В. Учетная система предприятия: теория и практика : монография / [Н.А. Каморджанова, И.Г. Васина, К.В. Гульпенко и др.] ; под общ. ред. Н.А. Каморджановой Федер. агентство по образованию, Гос. образоват. учреждение высш. проф. образования «Санкт-Петербург. гос. инж.-экон. ун-т». - Санкт-Петербург : СПбГИЭУ, 2008. – 218 с.

82. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский учет : [основные понятия и правила. Типовые вопросы. Бухгалтерская отчетность : учебное пособие для студентов экономических специальностей вузов] / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. - 6-е изд. – Санкт-Петербург.: Питер, 2011. – 319 с.

83. Киреенко А.П. Налоговый учет в малом бизнесе. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2007. – 143 с.
84. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет : Учебник . – Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. – 512 с.
85. Кутер М.И., Уланова И.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006 – 254 с.
86. Кэмпбелл Д. Применение аудиторского суждения: комплексный кейс. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 196 с.
87. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ. под ред. И.И. Елисеевой. - М. : Аудит, 1997. – 408 с.
88. Мюллер Г.Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива : [Пер. с англ.] / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. - М.: Финансы и статистика, 1996. - 135 с.
89. Нальский М. Управление питанием: как заработать на софте для ресторанного бизнеса [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.rbc.ru/magazine/2017/03/58a2e88f9a7947f277d0d7a6>.
90. Наринский А.С. Системный учет качества в строительстве. - М.: Финансы и статистика, 1981. – 122 с.
91. Некрасова С.О. Использование сбалансированной системы показателей в оценке эффективности предприятий питания // Новые технологии. 2009. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ispolzovanie-sbalansirovannoy-sistemy-pokazateley-v-otsenke-effektivnosti-predpriyatiy-pitaniya>.
92. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [Пер с англ. 4-го изд. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова Предисл., послесл., коммент.- Я.В. Соколов. - 2-е изд., стер.]. - М. : Финансы и статистика, 2004. - 495 с.
93. Никифоров С. Л. Мы его теряем? (О перспективе российского аудита) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=5701>.

94. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/).

95. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.

96. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

97. Патров В.В. Учет в общественном питании: вопросы и ответы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://buh.ru/articles/documents/13351/>.

98. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я. В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.

99. Пашигорева Г.И. и Пилипенко В.И. Применение международных финансовых стандартов отчетности в России. – СПб.: Питер, 2003. – 176 с.

100. Петров А.М., Лымарь М.П. Подходы к классификации национальных систем бухгалтерского учета с позиции теоретиков КНР // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 43. – с. 57-64. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/podhody-k-klassifikatsii-natsionalnyh-sistem-buhgalterskogo-ucheta-s-pozitsii-teoretikov-knr>.

101. Планирование перехода: практические вопросы KPMG [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/ru-ru-if-ifs-transition.pdf>.

102. Положение о купеческих книгах (Высочайше утвержденное Положение о купеческих книгах) от 14 июня 1834 г.с. 449-452 // ПСЗРИ, Т. IX, № 7187.

103. Пресс-релиз от 27.05.2005 по результатам проекта ТАСИС «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=7325&order\\_4=M\\_DATE&dir\\_4=DESC&page\\_4=837](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=7325&order_4=M_DATE&dir_4=DESC&page_4=837).

104. Пятов М.Л. Учетная политика организации: учеб.-практическое пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 192 с.

105. Пятов М.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: их соотношение в 2002 году. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://buh.ru/articles/documents/13176/>.

106. Реестр аудиторских организаций [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr\\_audit/auditor\\_org/](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/auditor_org/).

107. Робертсон Дж. Аудит. Перев. С англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

108. Российской Целлариус, или Этимологической российской лексикон, : Купно с прибавлением иностранных в российском языке во употребление принятых слов, також с сокращенною российскою этимологиєю, / Изданный магистром Франциском Гелтергофом, немецкаго языка лектором в Имп. Московском университете. - [Москва] : печатано при Императорском Московском униерситете, 1771. - [16], 656 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.prlib.ru/item/362264>.

109. Самсонов А.А. Уголовная ответственность за незаконное предпринимательство и правовая традиция // Вестник ЧелГУ. 2003. №2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ugolovnaaya-otvetstvennost-za-nezakonnoe-predprinimatelstvo-i-pravovaya-traditsiya>.

110. Сен-Гобен [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://saint-gobain.ru/>

111. Снопков Ю.Н. Границы профессионального суждения в бухгалтерском учете: Монография //СПб.: ГТЭУ. – 2012. – 172 с.

112. Соколов В.Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии / В.Я. Соколов ; Федер. агентство по образованию, Гос. образоват. учреждение высш. проф. образования «С.-Петерб. гос. ун-т экономики и финансов». – СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 2006. - 188 с.

113. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.12 / Соколов Вячеслав Ярославович; [Место защиты: С.-Петербург. ун-т экономики и финансов]. - Санкт-Петербург, 2007. – 419 с.

114. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред.: д.э.н., проф. Ф.Ф. Бутынец. – М.: Проспект ТК Велби, 2005 (ОАО Можайский полигр. комб.). - 659 с.

115. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: Учебник для магистров всех экономических специальностей / СПбГУ, экон. факультет; Под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 438 с.

116. Список крупнейших российских аудиторских организаций (субъектов аудиторской деятельности) по итогам 2017 года [Электронный ресурс] // Официальный сайт РАЭК-Аналитика – Режим доступа: <https://raex-a.ru/rankingtable/auditors/2017/main>.

117. Статистический сборник «Малое и среднее предпринимательство в России, 2017» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – Режим доступа: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc\\_1139841601359](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1139841601359).

118. Терехова В.А. Формы бухгалтерского учета: краткий исторический обзор и современное состояние // Международный бухгалтерский учет. 2003. №1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/formy-buhgalterskogo-ucheta-kratkiy-istoricheskiy-obzor-i-sovremennoe-sostoyanie>.

119. Толковый словарь живого великорусского языка / [Соч.] Владимира Даля. Т. 3.; П. - 1882. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.prlib.ru/item/375613>.

120. Фасмер М. Этимологический словарь русского языка: Пер. с нем. (с доп.). – М.: Прогресс, 1971. – Т. 3. – 827 с.

121. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/>.

122. Фонвизин, Державин, Бурылин, Болтин, Лепехин, Румовский. Академическая типография Санкт-Петербург. Словарь Академии Российской. – 1789. – 2000 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.runivers.ru/bookreader/book10108/>.

123. Харченко О.Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях. Монография /О.Н. Харченко, А.А.Туровец; М-во образования и науки Рос. Федерации, Сибирский федер. Ун-т, [Ин-т экономики, управления и природопользования]. – Красноярск : СФУ, 2012. – 206 с.

124. Хендриксен Э.С., Бреда М.Ф. в. Теория бухгалтерского учета : [Учеб.] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; [Пер. с англ. И.А. Смирновой Предисл. Я.В. Соколов]. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 574 с.

125. Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учет и анализ : учебник : для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению 080100 «Экономика» : соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту 3-го поколения / А.Д. Шеремет, Е.В. Старовойтова ; под общ. ред. проф. А.Д. Шеремета. - 2-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 426 с.

126. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2017. - 375 с.

127. Шнейдман Л.З. Новый закон о бухгалтерском учете: правовая основа регулирования учета и применения МСФО в стране // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 2. – С. 6-10.

128. Штайнхофф Д., Берджес Д.Ф. Основы управления малым бизнесом / Дэн Штайнхофф, Джон Берджес ; Пер. с англ. под общ. ред. д.э.н., проф. Ю.В.Шленова. - М. : БИНОМ, 1997. - 493 с.

129. Энциклопедический словарь/ под ред. проф. И.Е. Андреевского .- Санкт-Петербург : Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон , 1890-1907 .- 24 см – Т. 25: Пряга - Просрочка отпуска. – 1898. – 478 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.prlib.ru/item/463161>.

130. Accounting Policies and Accounting Estimates. Proposed amendments to IAS 8. Comments to be received by 15 January 2018 // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/-/media/project/accounting-policies-and-estimates/exposure-draft/amendments-to-ias-8-accounting-policies-and-estimates-ed.pdf>.

131. Al-Rehaily A. S. F. The evolution of accounting in Saudi Arabia: A study of its relevance to the social and economic environment : dis. – University of Hull, 1992. URL: <https://hydra.hull.ac.uk/assets/hull:4585a/content>.

132. Alver L., Alver J., Talpas L. Implementation of IFRSs and IFRS for SMEs: the case of Estonia // Accounting and Management Information Systems. – 2014. – T. 13. – №. 2. – C. 236-258.

133. Andersen H., Cobbold I., Lawrie G. Balanced scorecard implementation in SMEs: reflection on literature and practice // 4th SME International Conference, Allborg University, Denmark. – 2001. URL: [https://www.researchgate.net/publication/252637217\\_Balanced\\_Scorecard\\_implementation\\_in\\_SMEs\\_reflection\\_in\\_literature\\_and\\_practice](https://www.researchgate.net/publication/252637217_Balanced_Scorecard_implementation_in_SMEs_reflection_in_literature_and_practice).

134. André P. The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules—evidence from European countries // Accounting in Europe. – 2017. – T. 14. – №. 1-2. – C. 1-12.

135. Andrian S. What considerations should the audit teams have before the Capital Market Law (Qué consideraciones deben tener los equipos de auditoría ante la Ley de Mercado de Capitales). URL: <https://www.iprofesional.com/notas/172525-Que-consideraciones-deben-tener-los-equipos-de-auditora-ante-la-Ley-de-Mercado-de-Capitales>.

136. Annual report for limited companies (Årsredovisning för aktiebolag) // Tillväxtverket, May 2019. URL: <https://www.verksamt.se/driva/ekonomi-och-bokforing/bokforing/arsbokslut-och-arsredovisning/aktiebolag>.

137. Arroio A., Scerri M. Promise of small and medium enterprises. – IDRC, Ottawa, ON, CA, 2014.

138. ASC 235 — Notes to Financial Statements // Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/presentation/asc235>.

139. Atkearney. Not all SMEs are created equal. URL: <https://www.atkearney.com/documents/10192/5281856/Not+All+SMEs+Are+Created+Equal.pdf/665f9205-c1f1-4ff3-8437-3a947e552fa3>.

140. AU Section 623. Special Reports URL: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00623.pdf>.

141. Audit exemption for private limited companies. URL: <https://www.gov.uk/audit-exemptions-for-private-limited-companies>.

142. Audit law (Ο περί Ελεγκτών Νόμος του 2017 (53(I)/2017)). URL: [http://www.cylaw.org/nomoi/enop/non-ind/2017\\_1\\_53/full.html](http://www.cylaw.org/nomoi/enop/non-ind/2017_1_53/full.html).

143. Audit Obligation (Obligación de auditoria). URL: <https://www.icjce.es/consultas-mas-frecuentes2>.

144. Audit standards for SMEs. URL: <https://economia.icaew.com/features/november-2015/audit-standards-for-smes>.

145. Auditing Act (ZRev-2) No 65/2008. URL: [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/ZRev\\_2-EN.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/ZRev_2-EN.pdf).

146. Background for the revision of the classification criteria of the SME (Antecedentes para la revisión de los criterios de clasificación del Estatuto Pyme). URL: <https://www.economia.gob.cl/wp-content/uploads/2014/04/Boletin-Revision-Clasificacion-Estatuto-Pyme.pdf>.

147. Baldarelli M. G. et al. Accounting Harmonization for SME-s in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-s and Empirical Evidences // Economic research-Ekonomska istraživanja. – 2012. – T. 25. – №. sup1. – C. 1-26.

148. Bartůňková L. et al. Are companies in the Czech Republic ready to implement IFRS for SMEs? //Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis. – 2013. – T. 60. – №. 7. – C. 39-44.

149. BDO guide to doing business in Belgium 2015 // BDO. URL: <https://www.hampshirechamber.co.uk/uploads/Intl%20Trade/BDO%20Guide%20to%20Doing%20Business%20in%20Belgium%202015.pdf>.

150. Berisha G., Pula J. S. Defining Small and Medium Enterprises: a critical review // *Academic Journal of Business, Administration, Law and Social Sciences*. – 2015. – T. 1. – №. 1. – C. 17-28.

151. Berry I. The need to classify worldwide practices // *Accountancy*. – 1987. – T. 100. – №. 1130. – C. 90-91.

152. Bjerregaard M. Has the purpose of the recent changes to the Danish Financial Statements Act been met? (Er formålet med de seneste ændringer til Årsregnskabsloven opfyldt?) – 2017. URL: [http://studenttheses.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10417/6211/mathilde\\_bjerregaard.pdf?sequence=1](http://studenttheses.cbs.dk/xmlui/bitstream/handle/10417/6211/mathilde_bjerregaard.pdf?sequence=1).

153. Board F. A. S. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information // Financial accounting Foundation, Norwalk. – 1980. URL: [https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1218220132599&acceptedDisclaimer=true](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132599&acceptedDisclaimer=true).

154. Board F. A. S. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Conceptual Framework for Financial Reporting // Financial accounting Foundation, Norwalk. – 2010. URL: [https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1176157498129&acceptedDisclaimer=true](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176157498129&acceptedDisclaimer=true).

155. Bonito A., Pais C. The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs // *Revista de Contabilidad*. – 2018. URL: <https://revistas.um.es/rcsar/article/view/353221>.

156. Bouquin H. et al. Contrôle et stratégie // *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. – 2000. – C. 533-546.

157. Bouquin H. Les fondements du contrôle de gestion, Presses universitaires de France –1994.

158. Bourguignon A., Malleret V., Nørreklit H. The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension // *Management accounting research*. – 2004. – T. 15. – №. 2. – C. 107-134.

159. Browne A. Gone east: how 7bn EU cash melted away with the Cold War // *The Times*, April 2006. URL: <https://www.thetimes.co.uk/edition/news/gone-east-how-7bn-eu-cash-melted-away-with-the-cold-war-c7pjlvc7mgj>.

160. Bruhn M., Karlan D., Schoar A. The impact of consulting services on small and medium enterprises: Evidence from a randomized trial in Mexico // *Journal of Political Economy*. – 2018. – T. 126. – №. 2. – С. 635-687.

161. Bulgaria enterprise policy performance assessment. URL: <https://www.oecd.org/countries/bulgaria/30632946.pdf>.

162. Buonanno G. et al. Factors affecting ERP system adoption: A comparative analysis between SMEs and large companies // *Journal of Enterprise Information Management*. – 2005. – T. 18. – №. 4. – С. 384-426.

163. Business guide Lithuania 2018 // PricewaterhouseCoopers, 2018. URL: [https://www.pwc.com/lt/lt/assets/publications/PwC\\_Business\\_Guide\\_Lithuania\\_2018.pdf](https://www.pwc.com/lt/lt/assets/publications/PwC_Business_Guide_Lithuania_2018.pdf).

164. Bygrave W. D., Hofer C. W. Theorizing about entrepreneurship // *Entrepreneurship theory and Practice*. – 1992. – T. 16. – №. 2. – С. 13-22.

165. Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/ru/%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%8C/%D0%B0%D0%BD%D0%B3%D0%BB%D0%BE-%D1%80%D1%83%D1%81%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9/entity>.

166. Cannes Summit Final Declaration – Building Our Common Future: Renewed Collective Action for the Benefit of All. Cannes, November 4, 2011. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2011/2011-cannes-declaration-111104-en.html>.

167. Canziani A. Italy. The Transition to IFRS in Italy and Elsewhere, or from Code Napoleon to the Devolution of Sovereignty // *IFRS in a Global World*. – Springer, Cham, 2016. – С. 295-309.

168. Casta J. F., Ramond O. *Politique comptable des entreprises*. – 2009.

169. Castel-Branco C. N. A critique of SME-led approaches to economic development // *Comunicação apresentada na II Reunião do Task Force sobre Pequenas e Médias Empresas da Câmara do Comércio e Indústria da Conferência Islâmica* – 2003.

URL: <http://www.iese.ac.mz/lib/cncb/CCA-2003a-Critical-view-on-SMEs-anddevelopment.pdf>.

170. Changes in financial reporting Effective 2016 and beyond // Deloitte, December 2016. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mt/Documents/audit/dt\\_mt\\_technical\\_newsletter\\_changes\\_in\\_financial\\_reporting.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mt/Documents/audit/dt_mt_technical_newsletter_changes_in_financial_reporting.pdf).

171. Chen D., Lee F. C., Mintz J. M. Taxation, SMEs and entrepreneurship. – 2002.

172. Choi F. D. S., Meek G. K. International Accounting (7th ed.). New Jersey: Pearson Education. – 2011.

173. Collis J., Jarvis R., Skerratt L. The demand for the audit in small companies in the UK // Accounting and business research. – 2004. – T. 34. – №. 2. – C. 87-100.

174. Collis J., Jarvis R., Skerratt L. The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules—Evidence from the UK // Accounting in Europe. – 2017. – T. 14. – №. 1-2. – C. 235-247.

175. Commission Recommendation 96/280/EC – 1996. URL: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/2e3b13c5-c62c-4261-a6c8-57d83549aec5/language-en>.

176. Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes. URL: <https://www.cncf.fr/>.

177. Comparability in international accounting standards — a brief history. URL: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>.

178. Condor R. Le contrôle de gestion dans les PME: Une approche par la taille et le cycle de vie // Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise. – 2012. – T. 25. – №. 2. – C. 77-97.

179. Cormier D., Magnan M. Canada. IFRS in Canada: Game Changer or Neutral Mutation? // IFRS in a Global World. – Springer, Cham, 2016. – C. 231-246.

180. Cornacchione E., Múrcia F. D. R. Brazil. IFRS Convergence and the Role of Accounting Education: The Brazilian Case // IFRS in a Global World. – Springer, Cham, 2016. – C. 173-186.

181. Criteria for determining the size of an organization (Pogoji za določitev velikosti podjetja). URL: <https://mladipodjetnik.si/novice-in-dogodki/novice/pogoji-za-dolocitev-velikosti-podjetja>.

182. Da Costa R. C., Bourgeois J. C., Lawson W. M. A classification of international financial accounting practices // International journal of accounting. – 1978. – T. 13. – №. 2. – C. 73-85.

183. Dasaraju H., Subramanyam M. India. Convergence of International Financial Reporting Standards: An Analysis of Issues in Developed and Developing Economies // IFRS in a Global World. – Springer, Cham, 2016. – C. 201-216.

184. Definition of Small and Medium Business (Ορισμός Μικρομεσαίας Επιχείρησης (MME)). URL: <https://oakae.gr/wp-content/uploads/2018/01/%CE%9F%CE%A1%CE%99%CE%A3%CE%9C%CE%9F%CE%A3-%CE%9C%CE%9C%CE%95-%CE%95%CE%A0%CE%99%CE%A7%CE%95%CE%99%CE%A1%CE%97%CE%A3%CE%97%CE%A3.pdf>.

185. Does your business qualify for SME tax concessions? URL: <https://www.thesait.org.za/page/Doesyourbusines>.

186. Doing business and investing in Brazil // PricewaterhouseCoopers, February 2013. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/assets/doing-business-and-investing-in-brazil.pdf>.

187. Doing business and investing in Estonia 2018 // PricewaterhouseCoopers, 2018. URL: <https://www.pwc.com/ee/et/publications/DoingBusinessinEstonia/Doing%20Business%202018.pdf>.

188. Doing business and investing in Germany guide // PricewaterhouseCoopers, January 2018. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/doing-business-in-germany-guide-2018.pdf>.

189. Doing business in Australia. An introductory guide // PricewaterhouseCoopers, 2014. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/assets/doing-business-in-australia.pdf>.

190. Doing business in Austria // PKF. URL: <https://www.pkf.com/media/614328/doing-business-in-austria.pdf>.

191. Doing business in Chile // Deloitte, August 2011. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-chile-country-invest-en-2011.pdf>.

192. Doing business in France // PricewaterhouseCoopers, August 2012. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/assets/doing-business-in-france.pdf>.

193. Doing business in Greece 2016 // Moore Stephens, February 2017. URL: <https://www.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Shared-Content/Shared-Publications/Guides/Doing-Business-in-Greece-2016-Moore-Stephens-International-Limited.pdf?ext=.pdf>.

194. Doing business in Indonesia // PricewaterhouseCoopers, August 2012. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/doing-business-in-indonesia.pdf>.

195. Doing business in Ireland. URL: <http://www.uhy.com/wp-content/uploads/Doing-Business-in-Ireland2018.pdf>.

196. Doing business in Israel 2016 // BDO, 2016. URL: [https://www.bdo.co.il/getmedia/f2e1caab-7309-4b6d-a447-54639cda08c1/BDO-Doing-business-general-israel\\_1.pdf.aspx](https://www.bdo.co.il/getmedia/f2e1caab-7309-4b6d-a447-54639cda08c1/BDO-Doing-business-general-israel_1.pdf.aspx).

197. Doing business in Latvia 2017. // BDO, 2017. URL: [https://www.scc.lv/data/bdo\\_doing\\_business\\_in\\_latvia\\_2017/bdo-doingbusinesslatvia-2017.pdf](https://www.scc.lv/data/bdo_doing_business_in_latvia_2017/bdo-doingbusinesslatvia-2017.pdf).

198. Doing business in Lithuania // Ernst & Young, 2018. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018/\\$FILE/EY-Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018/$FILE/EY-Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018.pdf).

199. Doing business in Mexico // Baker Tilly, August 2014. URL: <https://www.bakertilly.mx/media/2128/doingbusiness2014.pdf>.

200. Doing business in New Zealand // PKF. URL: <https://www.pkf.com/media/131818/doing%20business%20in%20new%20zealand.pdf>

201. Doing business in Norway 2016 // Deloitte, 2016. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-norway-tax-invest-en-2016.pdf>.

202. Doing business in Poland 2017 // PricewaterhouseCoopers, 2017. URL: <https://www.pwc.pl/pl/pdf/doing-business-in-Poland-report-2017.pdf>.

203. Doing business in Portugal // PKF. URL: <https://www.pkf.com/media/131824/doing%20business%20in%20portugal.pdf>

204. Doing business in Sweden // PricewaterhouseCoopers, 2018. URL: <https://www.pwc.se/sv/pdf-reports/doing-business-in-sweden-2018.pdf>.

205. Doing business in the Netherlands 2019 // PricewaterhouseCoopers, 2019. URL: <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-doing-business-in-the-netherlands-2019.pdf>.

206. Doing business in the UK // PricewaterhouseCoopers, March 2013. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/assets/doing-business-in-the-uk.pdf>.

207. Doing business in the United States // PricewaterhouseCoopers, 2017. URL: <https://www.pwc.com/us/en/tax-services-multinationals/assets/pwc-doing-business-in-the-us-2017-2018.pdf>.

208. Doupnik T. S., Salter S. B. An empirical test of a judgemental international classification of financial reporting practices // *Journal of International Business Studies*. – 1993. – T. 24. – №. 1. – C. 41-60.

209. DTI, 1971 Report of the Committee on Inquiry on Small Firms Cmnd 4811, Chairman J E Bolton, Department of Trade and Industry (HMSO, London). URL: [https://ipmall.law.unh.edu/sites/default/files/BAYHDOLE/3\\_DIV\\_SCAN/2791\\_001\\_OCR\\_DIV.pdf](https://ipmall.law.unh.edu/sites/default/files/BAYHDOLE/3_DIV_SCAN/2791_001_OCR_DIV.pdf).

210. Duden. URL: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Unternehmung>.

211. Epstein L., Myers S. Small business accounting / Lita Epstein with Susan Myers. - New York [etc.] : Wiley, cop. 2009. - XX, 411 c.

212. ERP Software for Small Businesses. URL: <https://www.sap.com/products/business-one.html>.

213. ESBG response to the European Commission consultation on the review of the SME definition. May 2018. URL: [https://www.wsbi-esbg.org/SiteCollectionDocuments/0274\\_FINAL%20\(002\).pdf](https://www.wsbi-esbg.org/SiteCollectionDocuments/0274_FINAL%20(002).pdf).

214. European Commission (Enterprise and Industry Directorate-General). Final Report of the Expert Group: Accounting System for small enterprises – Recommendations and good Practices. November 2008. – 2008.

215. European Commission et al. Summary Report of the responses received to the Commission's consultation on the IFRS for SMEs (May 2010) // Brussels, Belgium: EU. – 2010.

216. European Commission. Annual report on European SMEs 2016/2017. SME Performance Review 2016/2017. – 2017.

217. European Commission: User guide to the SME Definition – 2015. URL: [http://ec.europa.eu/regional\\_policy/sources/conferences/state-aid/sme/smedefinitionguide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/conferences/state-aid/sme/smedefinitionguide_en.pdf).

218. Farley A. et al. IFRS Handbook for SMEs in Finland. – 2016. URL: <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/118748/IFRS%20Handbook%20for%20SMEs%20in%20Finland-%20A.Farley.pdf?sequence=1>.

219. FASB Accounting Standards Codification Topic 235, Notes to Financial Statements. URL: <https://asc.fasb.org/imageRoot/74/73531974.pdf>.

220. Fekete S. et al. Explaining Accounting Policy Choices of SME's: An Empirical Research on the Evaluation Methods // European Research Studies. – 2010. – T. 13. – №. 1. – C. 33-48.

221. Fekete S. et al. Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania // African Journal of Business Management. – 2012. – T. 6. – №. 6. – C. 2318-2331.

222. Fernandes K. J., Raja V., Whalley A. Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization // Technovation. – 2006. – T. 26. – №. 5-6. – C. 623-634.

223. Financial accounting and reporting — what is new? // Ernst & Young, 2016. URL: <https://www.eycomstg.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-financial-accounting->

and-reporting-what-is-new/\$FILE/EY-financial-accounting-and-reporting-what-is-new.pdf.

224. Financial Reporting Act 1993. URL: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1993/0106/latest/DLM323598.html>.

225. Financial reporting framework in Austria // Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/austria>.

226. Financial reporting framework in Cyprus // Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/cyprus>.

227. Financial reporting framework in South Africa // Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/africa/south-africa>.

228. Financial reporting obligations for limited liability companies (Accounting Directive) – frequently asked questions. URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-13-540\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm).

229. Financial reporting standard for smaller entities (effective april 2008). URL: [https://www.frc.org.uk/getattachment/a95298f4-e95c-4e2d-a673-8672477dd739/FRSSE-\(effective-April-2008\)-\(issued-June-2008\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/a95298f4-e95c-4e2d-a673-8672477dd739/FRSSE-(effective-April-2008)-(issued-June-2008).pdf).

230. Finnish Section of the Nordic Federation of Public Administration (NAF). URL: <https://www.nafnet.fi/en/>.

231. Fiol M. Contrôle de gestion et cohérence organisationnelle Un rendez-vous manqué. – 2006. URL: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548128/document>.

232. Fontana M., Passardi M. Le nouveau droit comptable commercial selon le CO: Réflexions sur le «carnet du lait» // TREX–L’expert fiduciaire. – 2013. – T. 1. – №. 2013. – C. 28-33.

233. Fraser P. N. A single set of worldwide auditing standards: The road is long... // International Journal of Disclosure and Governance. – 2010. – T. 7. – №. 4. – C. 298-309. URL: <https://link.springer.com/article/10.1057/jdg.2010.20>.

234. FRS 102. The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland. URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/e1d6b167-6cdb-4550-bde3-f94484226fbd/FRS-102-WEB-Ready-2015.pdf>.

235. G20 Leaders' Declaration. St Petersburg, September 6, 2013. URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html>.

236. Garcia C. Japan. The Japanese «Dynamic-Conservative» Model to the Test of Global Convergence: From the Birth of Industrial Accounting to the Competition with the “Actuarial” Model // IFRS in a Global World. – Springer, Cham, 2016. – C. 311-324.

237. Garrido-Miralles P., Sanabria-García S. The impact of mandatory IFRS adoption on financial analysts' earnings forecasts in Spain // Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad. – 2014. – T. 43. – №. 2. – C. 111-131.

238. Georges P. M. Le management cockpit: des tableaux de bord qui vont à l'essentiel. – Ed. d'Organisation, 2002. URL: [http://www.acifr.org/ressources/livres\\_management/management\\_cockpit\\_extraits.pdf](http://www.acifr.org/ressources/livres_management/management_cockpit_extraits.pdf).

239. Gerhard Köbler: Person – Publikationen – Projekte. URL: <http://www.koeblergerhard.de/der/DERU.pdf>.

240. Germain C. Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises // Finance Contrôle Stratégie. – 2005. – T. 8. – №. 3. – C. 125-143.

241. GIMSI. Le projet Business Intelligence clés en main. URL: <https://www.piloter.org/livres-blancs-pdf/methode-business-intelligence.pdf>.

242. Gîrbină M. M., Albu C. N., Albu N. Convergence of national regulations with IFRS for SMEs: Empirical evidences in the case of Romania // World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering. – 2012. – T. 6. – №. 9. – C. 2436-2440.

243. Gray S. J. (ed.). International accounting and transnational decisions. Butterworth-Heinemann – 2014.

244. Growing Your Practice: Agreed-Upon Procedures Engagements. URL: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/practice-management/discussion/growing-your-practice-agreed-upon-procedures>.

245. Guide «IFRS and US GAAP: similarities and differences» // PricewaterhouseCoopers, September 2018. URL:

<https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/accounting-guides/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences.html>.

246. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 2018, Fourth Edition, V. 2. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-II-4th-edition.pdf>.

247. Guner N., Ventura G., Xu Y. Macroeconomic implications of size-dependent policies // *Review of Economic Dynamics*. – 2008. – T. 11. – №. 4. – С. 721-744.

248. Haddara M., Zach O. ERP systems in SMEs: An extended literature review // *International Journal of Information Science*. – 2012. – T. 2. – №. 6. – С. 106-116.

249. Hansford A., Hasseldine J. Tax compliance costs for small and medium sized enterprises: the case of the UK. – 2012.

250. Haron H., Ismail I., Oda S. Ethics, corporate social responsibility and the use of advisory services provided by SMEs: lessons learnt from Japan // *Asian Academy of Management Journal*. – 2015. – T. 20. – №. 1. – с.71-100.

251. Hatfield H. R. «Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the US», reprinted in // *Journal of Accounting Research*. – 1911.

252. Herrington M., Kew P. Global Entrepreneurship Monitor 2016/2017 // Babson College, Babson Park. – 2017.

253. Hofstede G. Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context // *Online readings in psychology and culture*. – 2011. – T. 2. – №. 1. – С. 6.

254. How Do Economies Define Micro, Small and Medium Enterprises (MSMEs)? URL: <https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/624b8f804a17abc5b4acfd9332b51/msme-ci-note.pdf?mod=ajperes>.

255. How to do business in Turkey? // Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/tr/en/pages/tax/articles/how-to-do-business-in-turkey.html>.

256. IAASB Comments on Nordic Federation of Public Accountants' Proposed Standards on Audits of Small Entities. URL: <https://www.ifac.org/publications->

resources/iaasb-comments-nordic-federation-public-accountants-proposed-standards-audits.

257. IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors» // Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>.

258. IASB-FASB convergence // Deloitte. URL: <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/iasb-fasb-convergence>.

259. IBM. URL: <https://www.ibm.com>.

260. IFRS for SMEs // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>.

261. ILO. Small and medium-sized enterprises and decent and productive employment creation – 2015. URL: [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms\\_358294.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms_358294.pdf).

262. Improving S. M. E., Education A. Management Accounting Practices of (UK) Small-Medium-Sized Enterprises (SMEs). – 2013. URL: [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/Management%20and%20financial%20accounting/ManagementAccountingPracticesOfSmall-Medium-SizedEnterprises.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management%20and%20financial%20accounting/ManagementAccountingPracticesOfSmall-Medium-SizedEnterprises.pdf).

263. Integrated Reporting for SMEs: Implementation Guidance, December 2018, URL: [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/05/NIBR\\_IR\\_for\\_SMEs\\_ENG\\_final.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2019/05/NIBR_IR_for_SMEs_ENG_final.pdf).

264. International auditing practice statement 1005 «The special considerations in the audit of small entities». URL: [http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008\\_Auditing\\_Handbook\\_A230\\_IAPS\\_1005.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A230_IAPS_1005.pdf).

265. International standard on assurance engagements 3000 «Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b012-2010-iaasb-handbook-isa-3000.pdf>.

266. International Standard on Auditing (UK) 200 (Revised June 2016) Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing (UK). URL:

[https://www.frc.org.uk/getattachment/aa24dd60-5ca4-4cec-8c67-ac470b82f931/ISA-\(UK\)-200\\_Revised-June-2016.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/aa24dd60-5ca4-4cec-8c67-ac470b82f931/ISA-(UK)-200_Revised-June-2016.pdf).

267. International standard on related services 4400 (Previously ISA 920) «Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf>.

268. International standard on related services 4410 (Previously ISA 930) «Engagements to compile financial statements». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b016-2010-iaasb-handbook-isrs-4410.pdf>.

269. International standard on review engagements 2400 (previously ISA 910) «Engagements to review financial statements». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b011-2010-iaasb-handbook-isre-2410.pdf>.

270. International standard on review engagements 2410 «Review of interim financial information performed by the independent auditor of the entity». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b010-2010-iaasb-handbook-isre-2400.pdf>.

271. International Tax. Saudi Arabia Highlights 2018 // Deloitte, 2018 URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-saudiarahighlights-2018.pdf>.

272. Investment in Bulgaria 2017 // KPMG, May 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/bg/pdf/Investment-in-Bulgaria-2017-WEB.pdf>.

273. Investment in Italy // KPMG, 2017. URL: [https://home.kpmg/content/dam/kpmg/it/pdf/2017/03/KPMG\\_Investimenti-in-Italy.pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/it/pdf/2017/03/KPMG_Investimenti-in-Italy.pdf).

274. Investment in Romania 2017 // KPMG, 2017. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ro/pdf/Investment-in-Romania-2017.pdf>.

275. Investment in Slovakia 2016 // KPMG, May 2016. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/sk-investment-in-slovakia-2016.pdf>.

276. ISAE 3000 Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information. A proposed International Standard on Assurance Engagements issued for comment by the International Auditing and Assurance Standards Board. Comments from ACCA. August 2011. URL:

[https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/5450-tech\\_cdr\\_1039.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/5450-tech_cdr_1039.pdf).

277. Japan Tax Profile // KPMG, July 2016. URL: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/08/country-tax-profile-japan.pdf>.

278. Jiang L., Li X. Discussions on the Improvement of the Internal Control in SMEs // International Journal of Business and Management. – 2010. – T. 5. – №. 9. – C. 214-216.

279. Jituri S., Fleck B., Ahmad R. A Methodology to Satisfy Key Performance Indicators for Successful ERP Implementation in Small and Medium Enterprises // International Journal of Innovation, Management and Technology. – 2018. – T. 9. – №. 2, - C. 79-84.

280. JORF n°0215 du 15 septembre 2016 texte n° 13. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000033119261&categorieLien=id>.

281. Kaplan R., Norton D. Putting the Balanced Scorecard to Work // Harvard Business Review, September-October 1993. URL: <https://hbr.org/1993/09/putting-the-balanced-scorecard-to-work>.

282. Kaplan R., Norton D. The Balanced Scorecard—Measures that Drive Performance // Harvard Business Review, January–February 1992. URL: <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>.

283. Kaya D., Koch M. Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)—early empirical evidence // Accounting and Business Research. – 2015. – T. 45. – №. 1. – C. 93-120.

284. Keksi N. Pourquoi les PME ne doivent pas tenir de comptabilité selon les règles IFRS. URL: <https://graydon.be/fr/blog/pourquoi-les-pme-ne-doivent-pas-tenir-de-comptabilite-selon-les-regles-ifrs>.

285. Khrennikov I., Sazonov A. A Russian Software Billionaire Takes on SAP and Oracle // Bloomberg, June 2017. URL: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-06-15/a-russian-software-billionaire-takes-on-sap-and-oracle>.

286. Kirk J. Information in organisations: directions for information management // Information research. – 1999. – T. 4. – №. 3. – C. 4-3.

287. Know what criteria define an SME (Saiba que critérios definem uma PME). URL: <http://www.pofc.qren.pt/media/noticias/entity/saiba-que-criterios-definem-uma-pme>.

288. Koh S. C. L., Gunasekaran A., Cooper J. R. The demand for training and consultancy investment in SME-specific ERP systems implementation and operation // International journal of production economics. – 2009. – T. 122. – №. 1. – C. 241-254.

289. Kreipl M., Hane T., Mueller S. Information Quality under IFRS, IFRS for SME and German-GAAP—Survey on Preferences of Non-Publicly Traded Mid-Sized Corporations // Open Journal of Business and Management. – 2014. – T. 2. – №. 02. – C. 138-150.

290. Lavigne B. Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME // Comptabilité-Contrôle-Audit. – 2002. – T. 8. – №. 1. – C. 25-44.

291. Law № 162 of July 6, 2017 «regarding the statutory audit of the annual financial statements and the consolidated annual financial statements and amending certain normative acts» (LEGE nr. 162 din 6 iulie 2017 «privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative» URL: <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/191165>.

292. Le réviseur Suisse. URL: <http://www.lpg-fiduciaire-de-suisse.ch/fr/publications/comptabilit%C3%A9/le-r%C3%A9viseur-suisse>.

293. Legal aspects of doing business in Hungary // Baker McKenzie, May 2016. URL: [https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2017/10/-/media/files/insight/publications/2017/10/belt-road/doing\\_business\\_in\\_hungary\\_2016.pdf?la=en](https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2017/10/-/media/files/insight/publications/2017/10/belt-road/doing_business_in_hungary_2016.pdf?la=en).

294. Levant Y., de la Villarmois O. The history of the French tableau de bord (1885–1975): evidence from the archives // French Accounting History. – Routledge, 2014. – C. 59-82.

295. l'Ordre des experts-comptables. URL: <https://www.experts-comptables.fr/>.

296. Lybaert N. The information use in a SME: its importance and some elements of influence // *Small business economics*. – 1998. – T. 10. – №. 2. – C. 171-191.

297. Management with Cockpit. URL: [https://www.medetel.eu/download/2008/parallel\\_sessions/presentation/day2/piloter\\_et\\_augmenter\\_la\\_performance.pdf](https://www.medetel.eu/download/2008/parallel_sessions/presentation/day2/piloter_et_augmenter_la_performance.pdf).

298. Maseko N., Manyani O. Accounting practices of SMEs in Zimbabwe: An investigative study of record keeping for performance measurement (A case study of Bindura) // *Journal of accounting and taxation*. – 2011. – T. 3. – №. 8. – C. 171-181.

299. Member Organizations & Country Profiles: Saudi Arabia. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/saudi-arabia>.

300. Micro, small and medium entrepreneur - definitions (Mikro, mały i średni przedsiębiorca – definicje). URL: <https://mojafirma.infor.pl/mala-firma/abc-malej-firmy/703175,Mikro-maly-i-sredni-przedsiębiorca-definicje.html>.

301. Ministry of Business, Innovation & Employment of New Zealand: Small businesses in New Zealand. How do they compare with larger firms? URL: <https://www.beehive.govt.nz/sites/default/files/2017-12/Small%20Business%20-%20Annex%203%20Small%20Business%20Factsheet.pdf>.

302. Mission de présentation des comptes annuels // l'Ordre des experts-comptables. URL: <http://s177724879.onlinehome.fr/Telechargement/planetepformance/GuideMissionPresentation.pdf>.

303. Mission d'examen limité des comptes // l'Ordre des experts-comptables. URL: <http://www.audit-experts.eu/expert-comptable-ce/guide-mission-examen-limite.pdf>.

304. Morris P., Campbell J. E. Big GAAP-Little GAAP Does One-Size-Fits-All Still Work? – 2006.

305. Muller G. G. International accounting // New York: Macmilan. – 1967.

306. Nam C. W., Radulescu D. M. Effects of corporate tax reforms on SMEs' investment decisions under the particular consideration of inflation // *Small Business Economics*. – 2007. – T. 29. – №. 1-2. – C. 101-118.

307. Network Italiano Business Reporting. URL: <https://sites.google.com/site/assnibr/home-1>.
308. Nobes C. International classification of financial reporting. – Routledge, 2014.
309. Nobre T. et al. Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME // Finance contrôle stratégie. – 2001. – T. 4. – №. 2. – C. 119-148.
310. Nobre T., Zawadzki C. Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME // Comptabilité-Contrôle-Audit. – 2013. – T. 19. – №. 1. – C. 91-116.
311. Normalisation des services aux PME // l'Ordre des experts-comptables. URL: <http://sic.experts-comptables.com/sic-n%C2%B0-360/exercice-professionnel/normalisation-des-services-aux-pme>.
312. Ntim A. L., Evans O., Anthony F. Accounting practices and control systems of small and medium size entities: A case study of Techiman municipality // Journal of Finance and Accounting. – 2014. – T. 2. – №. 3. – C. 30-40.
313. OECD Small businesses, job creation and growth: facts, obstacles and best practices. URL: <https://www.oecd.org/cfe/smes/2090740.pdf>.
314. OECD SME and Entrepreneurship Outlook: 2005 – 2005. URL: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=3123>.
315. Oracle Accelerate. Enterprise-Class Software for Midsize Companies URL: <https://www.oracle.com/ao/assets/accelerate-brief-uk-484973-en-gb.pdf>.
316. Osteryoung J. S., Newman D. What is a small business? // The Journal of Entrepreneurial Finance. – 1993. – T. 2. – №. 3. – C. 219-231.
317. Outcalt C. The notion of entrepreneurship: Historical and emerging issues // CELCEE Kauffman Center for Entrepreneurial Leadership working paper. – 2000. URL: <http://aaboori.mshdiau.ac.ir/Announcements/notion%20of%20entrepreneurship.htm>.
318. Pacter P. IFRS as global standards: a pocket guide. – London : IFRS Foundation, 2014.
319. Phillips P., Louvieris P. Performance measurement systems in tourism, hospitality, and leisure small medium-sized enterprises: a balanced scorecard perspective // Journal of Travel Research. – 2005. – T. 44. – №. 2. – C. 201-211.

320. Pigé B. La gouvernance d'entreprise dans les PME: l'adaptation du profil du dirigeant aux besoins de l'entreprise // *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*. – 2002. – T. 15. – №. 2. – C. 119-142. URL: <https://www.erudit.org/en/journals/ipme/2002-v15-n2-ipme5006322/1008809ar.pdf>.

321. Poba-Nzaou P., Raymond L., Fabi B. Adoption and risk of ERP systems in manufacturing SMEs: a positivist case study // *Business Process Management Journal*. – 2008. – T. 14. – №. 4. – C. 530-550.

322. Pope J. Small business taxation: An evaluation of the role of special treatment policies. – 2008.

323. Practice Note 26 (PN 26): Guidance on smaller entity audit documentation (2009). URL: <https://library.croneri.co.uk/pn26>.

324. Preparation and filing of the statutory annual accounts. URL: <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/audit/articles/statutory-financial-statements.html>.

325. Previts G. J., Walton P., Wolnizer P. (ed.). *Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, Middle East and Africa*. – Emerald Group Publishing. – 2012.

326. Proposed International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information. URL: [https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IAASB\\_ISAE\\_3000\\_ED.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IAASB_ISAE_3000_ED.pdf).

327. Référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables // l'Ordre des experts-comptables. URL: <https://www.paysdeloivre.experts-comptables.fr/wp-content/uploads/2017/07/referentiel-normatif-2016-2017.pdf>.

328. Richard J. Vingt ans de normalisation comptable française en Europe: grandeur ou décadence? // *Comptabilité Contrôle Audit*. – 1999.

329. Roberts C. B., Weetman P., Gordon P. *International financial reporting: a comparative approach*. – Pearson Education, 2005.

330. Rog R. IFRS compared to Dutch GAAP: an overview // KPMG publication. – 2017. – C. 1-96. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/2019/advisory/ifrs-compared-to-dutch-gaap.pdf>.

331. Rostow W. W., Rostow W. W. The stages of economic growth: A non-communist manifesto. – Cambridge university press, 1990.

332. Rudzani S., Manda D. C. An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa // Problems and Perspectives in Management. – 2016. – T. 14. – №. 2.

333. Samujh H. IFRS for SMEs: a New Zealand perspective. – 2007.

334. SAP ERP. URL: [https://help.sap.com/erp2005\\_ehp\\_02/helpdata/en/fd/a6cf535b804808e10000000a174cb4/frameset.htm](https://help.sap.com/erp2005_ehp_02/helpdata/en/fd/a6cf535b804808e10000000a174cb4/frameset.htm).

335. Saucke M. Full IFRS and IFRS for SMEs Adoption by Private Firms: Empirical Evidence on Country Level. – PL Academic Research, 2015.

336. SBS Expert Meeting «Towards better Structural Business and SME Statistics». OECD, Statistics Directorate. 3-4 November 2005. URL: <https://www.oecd.org/sdd/business-stats/35501496.pdf>.

337. Seidler L. J. International accounting--the ultimate theory course // The Accounting Review. – 1967. – T. 42. – №. 4. – C. 775-781.

338. Shils E. Political development in the new states // Comparative Studies in Society and History. – 1960. – T. 2. – №. 3. – C. 265-292.

339. Sian S., Roberts C. Micro-Entity Financial Reporting: Perspectives of Preparers and Users. Information Paper. December 2006. URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/ifac/0612smemicro.pdf>.

340. Small and Medium Practices Committee. Guide to Review Engagements. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-SMP-Guide-to-Review-Engagements.pdf>.

341. Small Investment Program – 2010 URL: <https://www.miga.org/documents/SIPenglish.pdf>.

342. SME Audits: Challenges and Insights. URL: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/sme-audits-challenges-and-insights>

343. Smith R. et al. Audit committees combined code guidance // London: Financial Reporting Council. – 2003.

344. Smulders S. et al. Tax compliance costs for the small business sector in South Africa--establishing a baseline // eJournal of Tax Research. – 2012. – T. 10. – №. 2.

345. Standard for audits of small entities. Draft – June 4th 2015. URL: [https://www.suomentilintarkastajat.fi/content/download/1991/28251/version/1/file/NRF+SASE+Draft+Standard\\_in+english.pdf](https://www.suomentilintarkastajat.fi/content/download/1991/28251/version/1/file/NRF+SASE+Draft+Standard_in+english.pdf).

346. Statistical release: Business population estimates for the UK and regions 2018. Department for Business, Innovation & Skills. URL: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/746599/OFFICIAL\\_SENSITIVE\\_-\\_BPE\\_2018\\_-\\_statistical\\_release\\_FINAL\\_FINAL.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/746599/OFFICIAL_SENSITIVE_-_BPE_2018_-_statistical_release_FINAL_FINAL.pdf).

347. Statistics Finland (Tilastokeskus). URL: [https://www.stat.fi/meta/kas/pk\\_yritys.html](https://www.stat.fi/meta/kas/pk_yritys.html).

348. Statutory financial statements // Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/audit/articles/statutory-fs.html>.

349. Stolowy H. France. IFRS and France: A Marriage of Convenience //IFRS in a Global World. – Springer, Cham, 2016. – C. 247-261.

350. Strouhal J., Paseková M., Müllerová L. Comparative Analysis of Czech Accounting with International Regulation from SMEs Perspective //European Financial and Accounting Journal. – 2011. – T. 6. – №. 1. – C. 39-59.

351. Subba Rao S. Enterprise resource planning: business needs and technologies //Industrial Management & Data Systems. – 2000. – T. 100. – №. 2. – C. 81-88.

352. Swiss Economy – Facts and Figures. URL: <https://www.eda.admin.ch/aboutswitzerland/en/home/wirtschaft/uebersicht/wirtschaft---fakten-und-zahlen.html>.

353. Szychta A., Kabalski P. Poland. Implementation of IFRS in Poland: Main Effects and Problems // IFRS in a Global World. – Springer, Cham, 2016. – C. 373-391.

354. TACIS. URL: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-92-54\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-92-54_en.htm).
355. Taxation and Investment in Czech Republic 2017 // Deloitte, 2017. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublicguide-2017.pdf>.
356. Taxation and Investment in Denmark 2015 // Deloitte, 2015. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkguide-2015.pdf>.
357. Taxation and Investment in Hungary 2017 // Deloitte, 2017. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryguide-2017.pdf>.
358. Taxation and Investment in India 2018 // Deloitte, 2018. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-indiaguide-2018.pdf?nc=1>.
359. Taxation and Investment in Korea 2017 // Deloitte, 2018. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreaguide-2017.pdf>.
360. Taxation and Investment in South Africa 2017 // Deloitte, 2017. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-southafricaguide-2017.pdf>.
361. Technical circular 2/2016 (TC 2\_2016). URL: [https://www.icpac.org.cy/zePortal/WebFiles/SELK/WebDocuments/Members/Technical%20Circulars/2016/2%202016/%CE%A4C%202\\_2016%20%20Recent%20changes%20in%20the%20Companies%20Law.pdf](https://www.icpac.org.cy/zePortal/WebFiles/SELK/WebDocuments/Members/Technical%20Circulars/2016/2%202016/%CE%A4C%202_2016%20%20Recent%20changes%20in%20the%20Companies%20Law.pdf).
362. The Companies Act. Audit requirement and other matters related to the audit // Deloitte. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/governance-risk-compliance/ZA\\_AuditRequirementsAndOtherMattersRelatedToTheAudit\\_24032014.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/governance-risk-compliance/ZA_AuditRequirementsAndOtherMattersRelatedToTheAudit_24032014.pdf).
363. The Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>

364. The DRT International guide to small audits – 1990.
365. The World Bank. Small and Medium Enterprises: A Cross-Country Analysis with a New Data Set – 2011. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/967301468339577330/pdf/WPS5538.pdf>.
366. Types of Audit and Audit Reporting in India URL: <https://www.india-briefing.com/news/types-audit-audit-reporting-india-6454.html/>.
367. UNCTAD-ISAR Accounting by Small and Medium - sized Enterprises. – 2008. URL: [http://www.unctad.org/en/docs/c2isard50\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/docs/c2isard50_en.pdf).
368. United Nations Conference on Trade and Development. Practical implementation of international financial reporting standards: Lessons learned. URL: [http://unctad.org/en/docs/diaeed20081\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf).
369. United States International Trade Commission. Small and Medium-Sized Enterprises: Overview of Participation in U.S. Exports. URL: <https://www.usitc.gov/publications/332/pub4125.pdf>.
370. USAID. Booklet of standardized small and medium enterprises definition-2007 – 2007. URL: [https://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNADM845.pdf](https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADM845.pdf).
371. Venter J. M. P., De Clercq B. A three-sector comparative study of the impact of taxation on small and medium enterprises // *Meditari Accountancy Research*. – 2007. – T. 15. – №. 2. – C. 131-151.
372. Villesèque-Dubus F., Courent J. M. Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration // *La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité*. – 2008.
373. Walter H. E., Murray T., Murray R. *Handbook of international management*. – John Wiley & Sons, 1988.
374. Wang X. China. The Role of the Government and Academics in the IFRS Convergence Process of Chinese Accounting Standards // *IFRS in a Global World*. – Springer, Cham, 2016. – C. 217-229.
375. Watts Ross L, Zimmerman Jerold L. *Positive accounting theory*. - Englewood Cliffs (N.J.) : Prentice-Hall, cop. 1986. - XI, 388 c.

376. What about Italy? Easy guide to your Italian business // PricewaterhouseCoopers, 2016. URL: <https://www.pwc.de/de/internationale-maerkte/assets/doing-business-in-italy-2016.pdf>.

377. Who uses IFRS Standards? // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>.

378. Who uses IFRS Standards? Brazil // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/brazil/>.

379. Who uses IFRS Standards? Canada // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/canada/>.

380. Who uses IFRS Standards? Greece // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/greece/>.

381. Who uses IFRS Standards? India // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/india/>.

382. Who uses IFRS Standards? Japan // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/japan/>.

383. Who uses IFRS Standards? Romania // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/romania/>.

384. Who uses IFRS Standards? Switzerland // IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/switzerland/>.

385. Winkelmann A., Klose K. Experiences while selecting, adapting and implementing ERP systems in SMEs: a case study // AMCIS 2008 Proceedings. – 2008. – C. 257.

386. World Business Culture. URL: <https://www.worldbusinessculture.com>.

387. Worldwide Corporate Tax Guide 2018 // Ernst & Young, 2018. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY\\_Worldwide\\_Corporate\\_Tax\\_Guide\\_2018/%24File/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2018/%24File/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide.pdf).

388. Yalkın Y. K., Demir V., Demir L. D. International Financial Reporting Standards (IFRS) and the development of financial reporting standards in Turkey //Research in Accounting Regulation. – 2008. – T. 20. – C. 279-294.

389. Zeff S. A. The rise of «economic consequences» // Insights from Accounting History. – Routledge, 2010. – C. 45-59.

390. Zeff S. A., Nobes C. W. Commentary: Has Australia (or Any Other Jurisdiction) 'Adopted' IFRS? //Australian accounting review. – 2010. – T. 20. – №. 2. – C. 178-184.

**ПРИЛОЖЕНИЯ**

## ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А. 1 – Число малых предприятий по видам экономической деятельности в 2016 году

№ п/п	Вид экономической деятельности	Единиц		В % к итогу	
		Малые предприятия (в том числе микропредприятия)	Микропредприятия	Малые предприятия (в том числе микропредприятия)	Микропредприятия
1	2	3	4	5	6
1	Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	61326	53230	2,2	2,0
1.1	Сельское хозяйство, охота и предоставление услуг в этих областях	51708	44366	1,9	1,7
1.2	Лесное хозяйство, лесозаготовки и предоставление услуг в этих областях	9618	8864	0,3	0,3
2	Рыболовство, рыбоводство	4772	4316	0,2	0,2
3	Добыча полезных ископаемых	10265	9247	0,4	0,4
4	Обрабатывающие производства	245788	219520	8,9	8,5
5	Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	15661	12822	0,6	0,5
6	Строительство	335948	315189	12,1	12,1
7	Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	1032067	974182	37,3	37,5
7.1	Оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	681388	645299	24,6	24,8
7.2	Розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования	255268	239311	9,2	9,2
8	Гостиницы и рестораны	79423	71113	2,9	2,7
9	Транспорт и связь	215351	205447	7,8	7,9
9.1	Связь	14817	13703	0,5	0,5

Окончание таблицы А. 1

1	2	3	4	5	6
10	Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	600666	572251	21,7	22,0
10.1	Научные исследования и разработки	20582	19739	0,7	0,8
11	Образование	9949	9776	0,4	0,4
12	Здравоохранение и предоставление социальных услуг	42633	39389	1,5	1,5
13	Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	75039	71123	2,7	2,7
Итого		2770562	2597646	100	100

Источник: [117].

Таблица Б. 1 – Классификация учетных систем Г.Г. Мюллера, Х. Гернон, Г. Миика

Модель	Характеристики	Страны
1	2	3
Британо-американская модель	Основополагающие принципы были разработаны Великобританией и США. Ориентация учета на информационные запросы инвесторов и кредиторов	Австралия, Багамы, Барбадос, Бенин, Бермуды, Ботсвана, Великобритания, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминиканская Республика, Замбия, Зимбабве, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Каймановы острова, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Пакистан, Панама, Папуа-Новая Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, США, Танзания, Тринидад и Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппины, Центральноамериканские страны (за исключением Эквадора), ЮАР, Ямайка
Континентальная модель	Бизнес имеет тесные связи с банками, которые удовлетворяют финансовые запросы компаний. Бухгалтерский учет регламентируется законодательно, отличается консервативностью	Австрия, Алжир, Ангола, Бельгия, Буркина Фасо, Берег Слоновой Кости, Гвинея, Греция, Дания, Египет, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, ФРГ, Швейцария, Швеция, Япония
Южноамериканская модель	Перманентная корректировка учетных данных на темпы инфляции. Учет ориентирован на потребности государственных органов, методики учета унифицированы	Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор
Вновь нарождающиеся модели. Исламская модель	Находится под влиянием практики ислама	
Вновь нарождающиеся модели. Интернациональная модель	Возникает в связи с потребностью международных финансовых рынков в сопоставимости отчетности	

Источник: [88, с. 128].

Таблица Б. 2 – Типология культурных измерений Г. Хофстеде

Дистанция власти	Дистанция власти определяется как степень, в которой менее влиятельные члены организаций и учреждений (например, семья) принимают и ожидают, что власть распределяется неравномерно. Это говорит о том, что уровень неравенства общества одобряется последователями, а также лидерами	Индекс дистанции власти, как правило, выше для восточноевропейских, латинских, азиатских и африканских стран и ниже для немецкоязычных и англоязычных западных стран
Избегание неопределенности	Избегание неопределенности – толерантность общества к двусмысленности. Это понятие относится к вопросу, в какой степени культура программирует членов общества чувствовать себя неудобно или комфортно в неструктурированных ситуациях. Неструктурированные ситуации новы, неизвестны, удивительны и отличаются от обычных. Культуры, избегающие неопределенности, пытаются свести к минимуму возможность таких ситуаций строгими поведенческими кодексами, законами и правилами, неодобрением отклоняющихся мнений и верой в абсолютную истину	Индекс избегания неопределенности выше в странах Восточной и Центральной Европы, в латиноамериканских странах, в Японии и в немецкоязычных странах. Индекс ниже в англоязычных, скандинавских странах и в странах с китайской культурой
Индивидуализм и коллективизм	Индивидуализм как противоположность коллективизму – это то, в какой степени люди в обществе интегрированы в группы. На стороне индивидуализма находятся культуры, в которых связи между людьми свободны: каждый должен заботиться о себе и своей ближайшей семье. На стороне коллективизма находятся культуры, в которых люди с рождения вступают в сильные, сплоченные группы, часто расширенные семьи (с дяди, тети, бабушки и дедушки), которые продолжают защищать их в обмен на беспорную лояльность и выступают против других групп	Индивидуализм имеет тенденцию преобладать в более развитых и западных странах, а коллективизм преобладает в менее развитых и восточных странах; Япония занимает среднюю позицию по этому измерению
Мужественность и женственность	Мужественность связана с достижением цели любым путем. Женщины в женских странах имеют такие же умеренные ценности, как и мужчины; в мужских странах они несколько более напористы и конкурентоспособны, но не так сильно, как мужчины, поэтому эти страны демонстрируют разрыв между мужскими и женскими ценностями	Уровень мужественности высок в Японии, Италии, немецкоязычных странах и в некоторых странах Латинской Америки, например в Мексике; он умеренно высок в англоязычных западных странах; он низкий в скандинавских странах и в Нидерландах и умеренно низкий в Франции, Испании, Португалии, Чили, Корее и Таиланде

Долгосрочная и краткосрочная ориентация	Долгосрочная ориентация характеризуется настойчивостью, бережливостью, упорядочением отношений по статусу и чувством стыда. Долгосрочная ориентация - это не конфуцианство как таковое, но оно все еще присутствует в странах с конфуцианским наследием. Краткосрочная ориентация – выполнение социальных обязательств, уважение к традиции, защита «лица», личная устойчивость и стабильность	Долгосрочная ориентация присуща странам Восточной Азии, Восточной и Центральной Европы. Среднесрочная ориентация наблюдается в странах Южной и Северной Европы и Южной Азии. Краткосрочные ориентация - это США и Австралия, страны Латинской Америки, Африки и мусульманские страны
Допущение (индальгенция) и сдержанность	Индальгенция означает общество, которое позволяет относительно бесплатное удовлетворение основных и естественных человеческих желаний, связанных с жизнью и развлечениями. Сдержанность означает общество, которое контролирует удовлетворение потребностей и регулирует его посредством строгих социальных норм	Индальгенция имеет тенденцию преобладать в Южной и Северной Америке, в Западной Европе и в некоторых частях Африки к югу от Сахары. Сдержанность преобладает в Восточной Европе, Азии и в мусульманском мире. Средиземноморская Европа занимает среднюю позицию по этому измерению

Источник: [253, сс. 5-23].

Таблица Б. 3 – Факторы, оказывающие влияние на развитие бухгалтерского учета, согласно Ф.Д.С. Чою

Фактор	Описание
1	2
Источники финансирования	В странах с сильными фондовыми рынками, таких как США и Великобритания учет предназначен для того, чтобы помочь инвесторам в оценке будущих денежных потоков и связанных с ними рисков, а также оценке стоимости фирмы. Требуется большой объем раскрытия информации, так как велика государственная доля владения акциями. В системах, где банки являются основным источником финансирования, учет фокусируется на защите кредиторов. Финансовые учреждения имеют прямой доступ к любой информации, и раскрытие информации не считается необходимым. Примером могут служить Япония и Швейцария.
Правовая система	Правовая система определяет взаимодействие отдельных лиц и учреждений. Западный мир имеет две основные ориентации: кодекс (или гражданское право) и общее (или прецедентное) право. Кодекс основывается главным образом на Римском праве и Кодексе Наполеона. В таких странах правила учета включены в национальные законы и являются строго предписывающими. Общее право развивается без попыток охватить все случаи, имеется тенденция к меньшей подробности и большей гибкости. Общее право возникло из Английского прецедентного права. В большинстве стран общего права правила учета устанавливаются профессиональными организациями частного сектора. Это позволяет им быть более адаптивными и инновационными.

Налогообложение	Во многих странах налоговое законодательство определяет стандарты бухгалтерского учета, то есть финансовый и налоговый учет одинаковы, например, в Германии и Швеции. В других странах, таких как Нидерланды, финансовый и налоговый учет являются отдельными: налогооблагаемая прибыль - это, по сути, финансовая отчетность, скорректированная с учетом различий налогового законодательства. Конечно, даже если финансовый и налоговый учет являются отдельными, налоговое законодательство может иногда требовать применения определенных принципов бухгалтерского учета. Например, применение метода ЛИФО для оценки запасов в США.
Политические и экономические связи	Учетные системы и технологии распространяются посредством завоевания территорий и торговли. Многие развивающиеся страны используют систему учета, которая была разработана в других странах либо потому, что она была навязана им (например, в Индии), либо по их собственному выбору (например, страны Восточной Европы изменяли свои системы бухгалтерского учета после вхождения в ЕС)
Инфляция	Инфляция искажает исторический учет затрат за счет занижения стоимости активов и соответствующих расходов и завышения доходов. В странах с высокой инфляцией часто требуется, чтобы компании отражали изменения цен на счетах
Уровень экономического развития	Этот фактор влияет на типы деловых операций и определяет, какие из них наиболее распространены в экономике той или иной страны. Тип операций, в свою очередь, определяет проблемы учета. Сегодня многие индустриальные экономики становятся экономиками услуг. Вопросы бухгалтерского учета, имеющие отношение к производству, такие как оценка основных средств и амортизация записи, становятся менее важными. Появляются новые проблемы учета, такие как оценка нематериальных активов и человеческих ресурсов
Уровень образования	Высокие стандарты бухгалтерского учета и практики бесполезны, если их неправильно понимают и трактуют. Например, сложный технический отчет об отклонениях в учете затрат бессмысленен, если пользователь отчета не знаком с учетом затрат. Трудно получить профессиональное бухгалтерское образование, когда общий уровень образования является низким
Культура	Культурные переменные лежат в основе правовых систем стран и других институциональных механизмов. В данном исследовании используется классификация, предложенная Г. Хофстеде

Источник: [172, сс. 31-35].

Таблица В. 1 – Методы управления и их применимость для МСП

Наименование метода	
Суть метода	Применение МСП
1	2
1. OVAR (Objectifs-Variables d'Action-Responsables) [231, с. 9-11]	
Метод предложен коллективом исследователей из Высшей коммерческой школы Парижа (École des hautes études commerciales de Paris (HEC Paris)), в который вошли: Мишель Фиол (Michel Fiol), Хьюг Джордан (Hugues Jordan), Эмили Сулла (Emili Sullà), Хелен Лёнинг (Hélène Löning), Ивон Песку (Yvon Pesqueux), Вероник Маллерет (Véronique Malleret), Ева Чиापелло (Évé Chiapello) и др. Аббревиатуру OVAR можно перевести как «переменные цели и действия – ответственные лица». Начиная с самого верха иерархической структуры, каждый руководитель самостоятельно определяет цели, которые он хотел бы достичь, и действия, необходимые для этого. Также определяется оценка эффективности (или индикатор). Выполнение целей контролируется на каждом уровне иерархии, благодаря чему можно быть уверенным, что цели руководителей более низкого звена подчинены целям руководителей более высокого звена.	Применим
2. Gimsi [241]	
Разработан Аленом Фернандесом (Alain Fernandez). Метод проектирования системы управления, центральной точки управления бизнесом или корпоративной эффективности. Метод ориентирован на потребностях лиц, принимающих решения. Состоит из 10-ти этапов: разработка стратегии компании, определения критических бизнес-процессов и целей проекта, выбор тактических целей в рамках целей организации, разработка панели инструментов, определение показателей эффективности, исследование и сбор необходимой информации, изучение взаимодействия между панелями мониторинга, изучение технологических потребностей в бизнес-аналитике, развертывание интегрированного решения, аудит системы.	Применим
3. Les Management Cockpit [238, 297, 334]	
Метод разработан Патриком М. Жоржем (Patrick M. Georges). Слово «cockpit» используется в значении «кабина летчика», место, откуда руководитель управляет своей командой и видит все показатели (как кнопки на приборной панели). Management Cockpit - это проект, бизнес-программа, реализованная компанией SAP, целью которого является увеличение прибыли за счет измерения и воздействия на три ключевых фактора экономической прибыли: 1. Увеличение цен на продукцию за счет более высокого качества, чем у конкурентов. 2. Сокращение затрат на рабочую силу и закупки. 3. Повышение производительности за счет инвестиций в инструменты, которые увеличивают производительность на одного работника.	Применим

1	2
4. Сбалансированная система показателей (Balanced scorecard) [281, 282]	
<p>Метод предложен Робертом С. Капланом (Robert S. Kaplan) и Дэвидом П. Нортоном (David P. Norton). Сбалансированная система показателей не является шаблоном, который может применяться к предприятиям в целом или даже в масштабах всей отрасли. Различные ситуации на рынке, стратегии продуктов и конкурентные среды требуют разных показателей.</p> <p>Связь сбалансированных показателей с показателями эффективности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Как клиенты видят нас? (перспектива клиента)</li> <li>– В чем мы должны преуспеть? (внутренняя перспектива)</li> <li>– Можем ли мы продолжать совершенствоваться и создавать ценности? (перспективы инноваций и обучения)</li> <li>– Как мы относимся к акционерам? (финансовая перспектива).</li> </ul> <p>Предоставляя старшим менеджерам информацию с четырех разных точек зрения, сбалансированная система показателей минимизирует информационную перегрузку, ограничивая количество используемых мер. Организации могут самостоятельно расширять список рассматриваемых перспектив, если это требуется.</p>	Применим

Источник: разработка автора.

Таблица Г. 1 – КРІ, применяющиеся в различных сферах бизнеса

Сфера бизнеса	Перспектива	КРІ
1	2	3
Производство [222, с. 631]	Финансы	Темп роста выручки; Показатели рентабельности; Себестоимость единицы продукции; Экономическая добавленная стоимость (чистая прибыль за вычетом капитала); Прибыль до налогообложения и вычета процентов.
	Клиенты	Процент продаж новой продукции; Процент своевременных доставок; Доля ключевых клиентов.
	Внутренние процессы	Длительность производственного цикла; Степень износа производственного оборудования; Эффективность производства; Фактический запуск заказов в производство и задержка запуска.
	Обучение и рост	Ассортимент продукции, составляющей более 80% продаж; Сравнение конкурентных преимуществ.
Услуги (гостиничный бизнес) [319, с. 209]	Финансы	Валовая операционная прибыль; Чистая операционная прибыль; Достигнутый уровень продаж; Выполнение бюджета; Выполнение финансовых целей; Достижение прогнозируемого уровня занятости номеров; Выручка за номер; Денежный поток.
	Клиенты	Опрос гостей; Тайный гость; Участие в схемах оценивания; Неофициальные отзывы через персонал; Уровень удовлетворенности клиентов; Средние расходы; Уровень удержания клиентов.
	Внутренние процессы	Достижение финансовых целей; Внутренний аудит; Завершение капитальных проектов; Опросы удовлетворенности персонала; Анализ повышения квалификации персонала; Процент удержания персонала; Заработная плата (%) для достижения оборота; Схемы поощрения персонала (например, оплата, связанная с производительностью).
	Инновации / обучение	Количество новых продуктов / услуг; Инициативы по совершенствованию процессов; Участие в схемах оценки; Курсы, завершённые персоналом; Уровень многопрофильности персонала; Производительность труда.

1	2	3
Услуги (общественное питание) [91]	Финансы	Показатели товарооборота, в том числе по продукции собственного производства; Средняя стоимость одного блюда; Средняя стоимость заказа; Показатели рентабельности; Эффективность расходования средств.
	Клиенты	Широта ассортимента предлагаемой продукции; Доля постоянных клиентов; Доля новых клиентов; Время на ожидание и прием пищи; Рациональность и сбалансированность питания; Охват целевых потребителей.
	Внутренние процессы	Себестоимость продукции; Производительность труда; Уровень износа производственного оборудования; Затраты на маркетинг; Степень автоматизации технологических процессов деятельности; Количество жалоб.
	Персонал	Доля сотрудников с высшим специальным уровнем образования; Коэффициент текучести кадров; Количество человек, повысивших квалификацию.

Источник: разработка автора.

Таблица Г. 2 – KPI, предложенные к применению NIBR (Network Italiano Business Reporting [307])

Группа KPI	Показатели
1	2
Основные показатели	
	Общая выручка Чистая прибыль Общее количество сотрудников Количество клиентов Индекс удовлетворенности клиентов Доля рынка или положение на рынке % доходов, вложенных в НИОКР

1	2
<b>Базовые показатели</b>	
	<p>Объем товарооборота  Объем оказанных услуг  Объем сервисной поддержки  Прибыль за год  Величина денежного потока  Средняя текучесть кадров  % продаж от новых клиентов  % продаж от существующих клиентов  % продаж, приходящийся на новые рынки сбыта  Количество выпущенных новых продуктов  Количество новых предлагаемых услуг  Количество новых патентов  % продаж от новых продуктов  % продаж от новых услуг  Средний доход на одного клиента  Средняя маржа от выручки  Средняя маржа по доходам от услуг  Общая стоимость персонала  Средняя заработная плата работников  % административного персонала от общей численности работников  % доходов, вложенных в НИОКР  % доходов, вложенных в обучение работников  Часы обучения на одного работника</p>
<b>Отраслевые показатели</b>	
<p>Капитал  взаимоотношений:  связи с основными  контрагентами</p>	<p>Количество клиентов  Количество новых клиентов  Уровень концентрации клиентов по категориям товаров или услуг  % продаж за рубежом от общего объема продаж  % оборота по сети (для электронная коммерция)  Средняя текучесть кадров  Количество коммерческих предложений  % успешных коммерческих предложений от общего количества  сделанных предложений  Индекс удовлетворенности клиентов  Индекс удовлетворенности клиентов относительно первых 5 или 10  клиентов  Коэффициент лояльности клиентов  % постоянных клиентов  % безнадежных долгов по общей дебиторской задолженности  Количество жалоб в год  Количество текущих правовых споров  Узнаваемость бренда  Каналы связи с клиентами  Уровень удовлетворенности сотрудников  % продаж, вложенных в поиск новых клиентов  % от продаж, вложенных в лояльность существующих клиентов  Среднее количество поставщиков  Количество используемых банков и кредитных линий</p>

1	2
<p>Человеческий капитал: компетенции и мотивация работников</p>	<p>Общее количество работников Количество сотрудников, работающих по договорам гражданско-правового характера Средний возраст работников Средний трудовой стаж Текучесть кадров Уровень специализации (% работников с высшим образованием) % женщин (число женщин от общего числа работников) Количество работников, принадлежащих к защищенным категориям Соотношение зарплат мужчин и женщин по категориям работников Распределение работников по возрастным группам Общая величина заработной платы работников Количество работников, занимающихся на НИОКР Количество работников, занимающихся продажами и маркетингом Количество работников, занятых в производственной деятельности Количество работников, занятых в административной деятельности Количество работников, занятых сервисным обслуживанием Размер премий Уровень удовлетворенности сотрудников Среднее количество дней отсутствия одного работника % дней отсутствия из-за болезни или несчастных случаев Количество сверхурочных часов Частота несчастных случаев на производстве Количество прогулов Количество дисциплинарных взысканий Средний возраст по категориям работников Количество управленческих встреч Количество ежегодных встреч с партнерами % доходов от продаж, вложенных в обучение % сотрудников, которые прошли обучение Общее количество часов обучения Индекс универсальности работников</p>

1	2
Интеллектуальный капитал: нематериальные активы, лицензии, патенты, системы производства	<p>Собственные производственная инфраструктура (количество, стоимость)</p> <p>Количество и стоимость производственной инфраструктуры, сданной в аренду или лизинг</p> <p>Количество и тип сертификатов и лицензий</p> <p>Количество действующих сайтов</p> <p>Количество производственных помещений (цехов)</p> <p>Количество зарегистрированных патентов</p> <p>Количество зарегистрированных веб-доменов</p> <p>Количество работников, занятых в НИОКР</p> <p>Соотношение инвестиций в НИОКР к общему объему продаж</p> <p>Соотношение инвестиций в производство к общему объему продаж</p> <p>Соотношение инвестиций в продвижение и маркетинг к общему объему продаж</p> <p>Соотношение инвестиций в информационные технологии, инфраструктуру и сеть к общему объему продаж</p> <p>Инвестиции в энергосбережение</p> <p>Планируемые инвестиции в энергосбережение</p> <p>Инвестиции в сервисное обслуживание</p> <p>Количество инициированных проектов</p> <p>% инновационных проектов</p> <p>Количество проектов, завершенных с опозданием</p> <p>Количество товаров и продуктов, с истекшими сроками годности</p> <p>Количество тендеров и конкурсов</p> <p>% успешных тендеров и конкурсов</p> <p>% использованных местных ресурсов</p> <p>% использованных зарубежных ресурсов</p> <p>% брака в закупаемых товарах и материалах</p>

Источник: [263, сс. 52-59].

Таблица Г. 3 – KRI, предложенные к применению NIBR (Network Italiano Business Reporting)

Группа KRI	Показатели
1	2
Основные показатели	Использование кредитных линий Доля заемных средств от общего долга Платежеспособность новых клиентов Резерв по сомнительным долгам Цены и возможные риски при закупках Мониторинг рыночной цены Управление репутационным риском Проверка приобретенных материалов Проверка качества готовой продукции Проверка уровня обслуживания клиентов Проверка удовлетворенности клиентов Обеспечение и контроль конфиденциальности Риск потери ноу-хау из-за ухода сотрудников Уровень зависимости от ключевых сотрудников Уровень зависимости от ключевых клиентов Уровень документирования бизнес-процессов и процедур Защита интеллектуальной собственности Внутренние системы контроля и управления заказами Процессы внутренней коммуникации Вероятность потери клиентов Вероятность потери делового партнера Уровень зависимости от ключевых поставщиков Правовые споры

Источник: [263, сс. 60-61].

Таблица Д. 1 – Характеристики жизненного цикла ERP-системы

Фаза жизненного цикла	Критерии	Характеристики
1	2	3
Решение о внедрении ERP-системы	Драйверы внедрения	Внедрение ERP-системы в МСП в большей степени зависит от внутренних организационных и технологических факторов, чем от отраслевых и рыночных
	Оценка внедрения	Не существует универсальной оценочной системы, которая подходила бы всем МСП. Результаты исследований показывают, что сложность бизнеса не оказывает значительного влияния на решение о внедрении, в отличие от критерия размера организации
Приобретение ERP-системы	Факторы, влияющие на выбор	Выделяют внутренние организационные факторы (сложность бизнеса, необходимость управления изменениями, затраты на приобретение, гибкость системы) и внешние факторы (работа с партнерами по цепочке поставок)
	Критерии выбора	Соответствие ERP-системы бизнес-процессам в организации является самым важным критерием выбора среди альтернатив. Кроме того, важна поддержка системы при помощи местных консультантов и доступность обновлений
	Внутренние разработанные системы	Возможность разработки МСП внутренних ERP-систем ставится под сомнение. Тем не менее, стандартизированные решения ERP-систем могут не обладать необходимой гибкостью, что приводит к решению о разработке собственных решений внутри организации
Внедрение	Факторы успеха	Среди факторов успеха можно выделить поддержку высшего руководства, качество ERP-системы и обмен знаниями в процессе внедрения
	Характеристики МСП	Внедрения ERP-систем в сфере информационных технологий и научной сфере обычно более успешны, чем в промышленных отраслях
	Воздействие консультантов	Опытные консультанты могут помочь МСП в процессе внедрения ERP-систем посредством разработки плана внедрения, однако, консультанты могут столкнуться с сопротивлением руководителей МСП
	Другие проблемы внедрения	Координация и руководство проектом, опыт консультанта, поведение сотрудников, индивидуальные характеристики команды управления проектами ERP-систем и культура в организации оказывают существенное влияние на успех внедрения в МСП

1	2	3
Эксплуатация и техническое обслуживание	Выгоды	Выгоды могут различаться в зависимости от отрасли МСП и от размера организации: преимуществ, получаемых от внедрения ERP-систем, больше в крупном бизнесе, чем в МСП
	Эксплуатация	Даже если внедрение ERP-системы было успешным, но система не использовалась или не была принята пользователями, это нельзя считать успехом. Уровень удовлетворенности пользователей и уровень принятия систем в крупном бизнесе выше, чем у МСП. Эти же показатели выше в МСП, относящихся к научной сфере, чем в других отраслях промышленности
	Влияние ERP	Внедрение новых информационных систем сопровождается изменениями внутренних бизнес-процессов. Внедрение ERP-систем оказывает положительное влияние на качество информации, ее доступность и контроль над ней, что, в свою очередь, способствует принятию более рациональных решений
Развитие		Эта фаза включает расширение ERP-систем посредством интеграции других систем или приложений. МСП, успешно внедрившие ERP-системы, ищут способы расширения системы для поддержки своих внешних операций, таких как управление взаимоотношениями с клиентами и управление цепочками поставок
Стагнация		Эта фаза соответствует этапу, когда ERP-система заменяется другой информационной системой. Не все решения поддерживаются производителем длительное время, поэтому иногда возникает потребность в переходе к другой учетной системе

Источник: [248, сс. 109-112].

## ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Таблица Е. 1 – Формы первичной учетной документации по учету торговых операций для предприятий общественного питания

п. 1.5 Постановления Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций» [17]	Реализация в iiko [60]
1	2
ОП-1 «Калькуляционная карточка»	В элементе справочника номенклатуры хранится технология приготовления блюда, его органолептические показатели, требования к оформлению, подаче и реализации, а также изображение блюда. Из карточки номенклатуры есть возможность печати технологической, технико-технологической, калькуляционной карты (по форме ОП-1) или акт проработки блюда, заготовки или модификатора
ОП-2 «План – меню»	В iiko есть возможность формирования Отчета о продажах за период – количество и суммы продаж товаров и блюд по отделениям торгового предприятия. Из данного отчета может быть сформирован акт реализации готовых изделий по форме ОП-12, а также План-меню по форме ОП-2
ОП-3 «Требование в кладовую»	Доступна печатная форма ОП-3 из соответствующего документа Требование в кладовую
ОП-4 «Накладная на отпуск товара»	Печатная форма отсутствует
ОП-5 «Закупочный акт»	Печатная форма отсутствует
ОП-6 «Дневной заборный лист»	Сводная информация об операциях с блюдами, зарегистрированных на терминале iikoKitchen, представлена по форме «Дневной заборный лист» (ОП-6)
ОП-7 «Опись дневных заборных листов (накладных)»	Печатная форма отсутствует
ОП-8 «Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов»	Из документа Акт списания доступны следующие печатные формы: Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов по форме ОП-8, Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей по форме ТОРГ-15, Акт о списании товаров по форме ТОРГ-16 и Акт на отпуск питания сотрудникам организации по форме ОП-21

1	2
ОП-9 «Ведомость учета движения посуды и приборов»	В ііко есть возможность формирования Отчета о движении товара. Из данного отчета может быть сформирована ведомость учета движения посуды и приборов по форме ОП-9
ОП-10 «Акт о реализации и отпуске изделий кухни»	Печатная форма отсутствует
ОП-11 «Акт о продаже и отпуске изделий кухни»	Печатная форма отсутствует
ОП-12 «Акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет»	В ііко есть возможность формирования Отчета о продажах за период – количество и суммы продаж товаров и блюд по отделениям торгового предприятия. Из данного отчета может быть сформирован акт реализации готовых изделий по форме ОП-12, а также План-меню по форме ОП-2
ОП-13 «Контрольный расчет расхода специй и соли»	Печатная форма отсутствует
ОП-14 «Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне»	В ііко есть возможность формирования отчета Оборотно-сальдовая ведомость по товарам. Из отчета доступна печатная форма ОП-14
ОП-15 «Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни»	Печатная форма отсутствует
ОП-16 «Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой)»	Печатная форма отсутствует
ОП-17 «Контрольный расчет расхода продуктов по нормам рецептур на выпущенные изделия»	Печатная форма отсутствует
ОП-18 «Акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица»	Печатная форма отсутствует
ОП-19 «Журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации»	Печатная форма отсутствует
ОП-20 «Заказ – счет»	Печатная форма отсутствует
ОП-21 «Акт на отпуск питания сотрудникам организации»	Из документа Акт списания доступны следующие печатные формы: Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов по форме ОП-8, Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей по форме ТОРГ-15, Акт о списании товаров по форме ТОРГ-16 и Акт на отпуск питания сотрудникам организации по форме ОП-21
ОП-22 «Акт на отпуск питания по безналичному расчету»	Печатная форма отсутствует
ОП-23 «Акт о разделке мяса - сырья на полуфабрикаты»	Печатная форма отсутствует

1	2
ОП-24 «Ведомость учета движения готовых изделий в кондитерском и других цехах»	Печатная форма отсутствует
ОП-25 «Наряд - заказ на изготовление кондитерских и других изделий»	Печатная форма отсутствует

Источник: разработка автора.

Таблица Ж. 1 – Требования к проведению обязательного аудита ОМБ в различных странах

№ п/п	Страна	Является участником					Требования к проведению обязательного аудита		
		G7	G20	EU-28	OECD	БРИКС	Общие положения	Критерии МСП	Для ОМБ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 1. Северная Америка</i>									
1	Канада [254; 343, с. 40]	+	+		+		Обязательному аудиту подлежат организации, представляющие интерес для общества (Public Interest Entity, PIE). Тем не менее, когда организация финансируется третьей стороной, условием финансирования может выступать проведение аудита	Микропредприятиями в большинстве отраслей считаются организации, имеющие среднесписочную численность менее 5 человек. Производственные предприятия считаются малыми, если среднесписочная численность работников составляет менее 100 человек, для предприятий сферы услуг этот показатель не превышает 50 человек. Выше этого размера и до 499 сотрудников фирма считается средней. Предприятия со среднесписочной численностью более 500 человек считаются крупными	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	США [207, 254]	+	+		+		Законодательство не содержит никаких требований для частных компаний в части аудита финансовой отчетности. Он может потребоваться как условие внешних соглашений о финансировании или других контрактов	Чтобы считаться малым бизнесом, предприятию требуется удовлетворять предельным значениям среднесписочной численности и выручки, которые сильно дифференцированы по отраслям. Существует два широко используемых стандарта размеров: среднесписочная численность 500 человек для большинства предприятий обрабатывающей и горнодобывающей промышленности и среднегодовые поступления в размере 7 млн. долларов США для большинства отраслей, не связанных с производством. Хотя есть много исключений, эти значения являются основными стандартами размера по отрасли	нет

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 2. Центральная Америка</i>									
3	Мексика [160, с. 642; 199]		+		+		Аудит является обязательным для организаций, которые превысили хотя бы одно из следующих пороговых значений за предыдущий налоговый период: доходы более 100 млн. мексиканских песо; чистые активы более 79 млн. мексиканских песо; среднесписочная численность 300 или более сотрудников	Дифференциация организаций осуществляется по количеству сотрудников и по секторам экономики: микропредприятия – среднесписочная численность до 10 сотрудников; малые предприятия – среднесписочная численность от 11 до 50 сотрудников в секторах производства и обслуживания и от 11 до 30 сотрудников в секторе торговли; средние предприятия – среднесписочная численность до 100 штатных сотрудников в сфере услуг и торговли и до 250 сотрудников в производственном секторе.	нет
<i>Блок 3. Южная Америка</i>									
4	Аргентина [135, 254]		+				Малые и средние организации не подлежат обязательному аудиту	Размер организации определяется исходя из среднегодовой суммы выручки за последние 3 года, которая дифференцирована по отраслям. Микропредприятия до 456 тыс. песо (сельское хозяйство) – 1,85 млн. песо (торговля). Малые предприятия до 3 млн. песо (строительство) – 11,1 млн. песо (торговля). Средние предприятия до 18,24 млн. песо (сельское хозяйство) – 88,8 млн. песо (торговля).	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	Бразилия [186]		+			+	Обязательный аудит требуется для публично торгуемых организаций, организаций, работающих в банковском и финансовом секторах, страховых организаций, а также крупных обществ с ограниченной ответственностью («Super Limitada») (совокупные активы более 240 млн. бразильских реалов или годовой валовой доход выше, чем 300 млн. бразильских реалов). Малый и средний бизнес не подвергается обязательному аудиту	К малому и среднему бизнесу относят организации, в которых балансовая стоимость активов не более 240 млн. бразильских реалов или годовой валовой доход не более 300 млн. бразильских реалов	нет
6	Чили [146, 191]				+		Обязательный аудит должны проходить банки, финансовые учреждения, страховые компании, пенсионные фонды и открытые акционерные общества	В большинстве случаев за основу принимается объем выручки, но в качестве дополнительного критерия может использоваться среднесписочная численность. Микропредприятия имеют объем выручки до 2,4 тыс. чилийских песо и среднесписочную численность не более 9 человек. Малые предприятия имеют объем выручки до 25 тыс. чилийских песо и среднесписочную численность не более 25 человек. Средние предприятия имеют объем выручки до 100 тыс. чилийских песо и среднесписочную численность не более 200 человек.	нет

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 4. Европа</i>									
7	Австрия [190]		EU-28	+	+		Обязательный аудит необходим для акционерных обществ, банков, страховых компаний и инвестиционных фондов, средних и крупных обществ с ограниченной ответственностью	Организация считается малой, если выполнены хотя бы два из следующих критериев: балансовая стоимость активов не превышает 4,84 млн. евро; оборот не превышает 9,68 млн. евро; среднесписочная численность работников не превышает 50 человек. Организация считается средней, если не превышены следующие пороговые значения: балансовая стоимость активов от 4,84 до 19,25 млн. евро; оборот от 9,68 до 38,5 млн. евро; среднесписочная численность работников в пределах от 50 до 250	нет
8	Бельгия [149, 348]		EU-28	+	+		Предприятия, отвечающие более чем одному из следующих трех критериев, должны назначить одного или нескольких обязательных аудиторов на трехлетний срок с возможностью продления: среднесписочная численность 50 человек, годовой оборот (без НДС) 7,3 млн. евро, величина баланса 3,65 млн. евро. Если среднесписочная численность работников в течение периода превышает 100 человек, то такие предприятия также подлежат обязательному аудиту	Компания считается средней, если не превышено ни одно из следующих значений: среднесписочная численность 50 человек, годовой оборот (без НДС) 9 млн. евро, балансовая стоимость активов 4,5 млн. евро. Организация может считаться микропредприятием, если не превышает более одного из следующих критериев на конец года: среднесписочная численность 10 человек, балансовая стоимость активов 350 тыс. евро, годовой оборот (без НДС) 700 тыс. евро. Все остальные предприятия считаются средними и малыми	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
9	Болгария [161, 272]		EU-28	+			Обязательному аудиту подлежат РІЕ, средние и крупные организации, а также малые организации, которые на 31 декабря текущего отчетного периода превышают как минимум два из следующих пороговых значений: величина баланса более 2 млн. левов (3,91 млн. левов), выручка от продаж (без НДС) более 4 млн. левов (7,82 млн. левов), среднесписочная численность сотрудников более 50. Микропредприятия, которые не являются РІЕ, освобождаются от обязательного аудита	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро (3,91 млн. левов). Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро (19,56 млн. левов). Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро (97,76 млн. левов) или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро (84,12 млн. левов)	да
10	Великобритания [141, 206]	+	+	+	+		Организация освобождается от обязательного аудита, если соблюдены как минимум два из следующих пороговых значений: годовой оборот не более 10,2 млн. фунтов стерлингов (11,68 млн. евро); балансовые активы на сумму не более 5,1 млн. фунтов стерлингов (5,84 млн. евро); среднесписочная численность персонала не более 50 человек	Предприятие считается малым, если выполняются два или более из следующих условий: годовой оборот не превышает 6,5 млн. фунтов стерлингов (7,44 млн. евро), балансовая стоимость активов не превышает 3,26 млн. фунтов (3,73 млн. евро); а также, среднесписочная численность работников компании за год не превышает 50 человек	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11	Венгрия [293, 357]		EU-28	+	+		Аудит является обязательным, если среднегодовая выручка (без НДС) компании за два последовательных рабочих года превышает 300 млн. форинтов (924,21 тыс. евро) или среднесписочная численность работников превышает 50 человек	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро (644 млн. форинтов). Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро (3,195 млрд. форинтов). Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро (16,1 млрд. форинтов) или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро (13,8 млрд. форинтов)	да
12	Германия [188]	+	+	+	+		Аудит является обязательным для средних и крупных организаций	Малыми предприятиями признаются организации с балансовой стоимостью активов, не превышающей 12 млн евро, оборотом не более 6 млн евро и среднесписочной численностью не более 50 человек. Средними предприятиями признаются организации с балансовой стоимостью активов, не превышающей 20 млн. евро, оборотом не более 40 млн. евро, среднесписочной численностью не более 250 человек	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
13	Греция [184, 193]		EU-28	+	+		Обязательный аудит обязаны проходить средние и крупные предприятия, банки, страховые компании. Обязательный аудит требуется, если превышено два из трех пороговых значений: общая сумма активов более 4 млн. евро, доход более 8 млн. евро, среднесписочная численность работников более 50	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро. Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро. Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро	да
14	Дания [356]		EU-28	+	+		Обязательный аудит не требуется, если не превышено хотя бы два из следующих пороговых значений: величина баланса 4 млн. датских крон (535,64 тыс. евро); оборот 8 млн датских крон (1071,28 тыс. евро), среднесписочная численность менее 12 сотрудников	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро (14,93 млн. датских крон). Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро (76,65 млн. датских крон). Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро (373,35 млн. датских крон) или балансовой стоимостью активов менее 43 млн. евро (320,98 млн. датских крон)	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15	Ирландия [195]		EU-28	+	+		Малые предприятия, не превышающие следующих пороговых значений освобождены от обязательного аудита: оборот менее 7,3 млн. евро, величина баланса менее 3,65 млн евро, среднесписочная численность работников менее 50. Это исключение не распространяется на: материнские компании и их дочерние компании (где нарушены критерии комбинированного размера), банки и финансовые учреждения, страховые компании	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро. Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро. Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
16	Испания [143]		EU-28	+	+		Аудит обязателен для всех компаний, которые в течение двух лет подряд выполняют как минимум два из следующих условий: выручка (без НДС) более 5,7 млн. евро, величина баланса более 2,85 млн евро, среднесписочная численность работников более 50. Аудит также обязателен для компаний, которые, хотя и не превышают вышеупомянутых показателей, выполняют определенные условия: например, компании, котирующиеся на фондовой бирже, финансовые и кредитные компании; получатели официальных субсидий; компании по страхованию жизни и др.	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро. Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро. Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро	да
17	Италия [273, 376]	+	+	+	+		Обязательный аудит проводится в организациях, где два из указанных пороговых значений превышены как минимум для двух учетных периодов: величина баланса 4,4 млн. евро, оборот 8,8 миллиона евро; среднесписочная численность 50 человек	Организация относится к малым, если соблюдены следующие условия: общая балансовая стоимость активов не превышает 4,4 млн. евро; оборот не превышает 8,8 млн. евро; среднесписочная численность работников не превышает 50 человек	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
18	Кипр [142, 361]		EU-28	+			Обязательный аудит проводится в случае, если это требуется кипрским законодательством в отношении малого бизнеса. Обязательным аудитом, согласно законодательству, также признается добровольный аудит по решению малых предприятий	Малыми предприятиями признаются организации с балансовой стоимостью активов менее 4 млн. евро, оборотом до 8 млн. евро, среднесписочной численностью менее 50 человек. Средними предприятиями признаются организации с балансовой стоимостью активов менее 20 млн. евро, оборотом до 40 млн. евро, среднесписочной численностью менее 250 человек	да
19	Латвия [197]		EU-28	+	+		Обязательный аудит проводится в случае, если организация превышает хотя бы два из следующих пороговых значений: величина баланса 800 тыс. евро, оборот 1,6 млн. евро, среднесписочная численность 50 человек	Средним предприятием признается организация, в отношении которой любые два из следующих показателей превышены за рассматриваемый период: балансовая стоимость активов 4 млн. евро, оборот 8 млн. евро, среднесписочная численность 50 человек	да
20	Литва [163, 198]		EU-28	+	+		Обязательный аудит проводится в случае, если организация превышает хотя бы два из следующих пороговых значений: выручка (без НДС) 3,5 млн евро; величина баланса 1,8 млн. евро, среднесписочная численность 50 человек	Малым предприятием признается организация с валовым доходом менее 300 тыс. евро и среднесписочной численностью не более 10 человек	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
21	Люксембург [324]		EU- 28	+	+		Обязательный аудит требуется среднему и крупному бизнесу	Малым бизнесом признаются организации, соблюдающие указанные критерии в течение двух или более последовательных лет: балансовая стоимость активов менее 4,4 млн. евро, оборот менее 8,8 млн. евро, среднесписочная численность до 50 человек. Средним бизнесом признаются организации, соблюдающие указанные критерии в течение двух или более последовательных лет: балансовая стоимость активов менее 20 млн. евро, оборот менее 40 млн. евро, среднесписочная численность до 250 человек	нет
22	Мальта [170]		EU- 28	+			Аудит не требуется для предприятий, у которых: величина баланса менее 46,6 тыс. евро, оборот менее 93 тыс. евро, среднесписочная численность менее 2 человек	Малыми предприятиями признаются организации, у которых балансовая стоимость активов менее 4 млн. евро, оборот менее 8 млн. евро, среднесписочная численность менее 50 человек	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
23	Нидерланды [205]		EU-28	+	+		Предприятия классифицируются как «микро», «малые», «средние» или «крупные» на основе трех критериев: величина баланса, оборот и среднесписочная численность работников в течение финансового года. Критерии оцениваются на консолидированной основе. Микропредприятия и малые предприятия не обязаны проходить обязательный аудит	Организацию можно отнести к конкретной категории, если выполнены как минимум два из трех критериев для этого размера в течение двух последовательных лет. Микропредприятием признается организация, в которой оборот не превышает 0,7 млн. евро, балансовая стоимость активов не превышает 0,35 млн. евро, среднесписочная численность менее 10 человек. Малым бизнесом признается организация, в которой оборот не превышает 12 млн. евро, балансовая стоимость активов не превышает 6 млн. евро, среднесписочная численность менее 50 человек	нет
24	Норвегия [201]				+		Организации с операционной прибылью менее 5 млн. норвежских крон (511,32 тыс. евро), величиной баланса менее 20 млн. норвежских крон и среднесписочной численностью менее 10 человек могут принять решение не проводить аудит финансовой отчетности	Предприятия обычно определяются как малые, если на отчетную дату выполняются два из трех требований: выручка от продаж составляет не более 70 млн. норвежских крон (7,16 млн. евро), балансовая стоимость активов не более 35 млн. норвежских крон (3,58 млн. евро) и среднесписочная численность не более 50 человек	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25	Польша [202, 300]		EU-28	+	+		Обязательный аудит требуется если предприятие: является банком, страховым агентством, организацией, действующая в соответствии с правилами, касающимися пенсионных фондов, торговли ценными бумагами и операций с целевыми фондами, а также любому предприятию, если в течение предыдущего финансового года были выполнены как минимум два из трех следующих условий: выручка (без НДС) эквивалентна 5 млн. евро (21,4 млн. злотых) или более, величина баланса эквивалентная 2,5 млн. евро (10,7 млн. злотых) и более, среднесписочная численность 50 человек и более	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро (8,60 млн. злотых). Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро (42,98 млн. злотых). Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро (214,58 млн. злотых) или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро (184,53 млн. злотых)	да

Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
26	Португалия [203, 287]		EU- 28	+	+		Обязательный ежегодный аудит требуется открытым акционерным обществам, обществам с ограниченной ответственностью, если они превышают два из трех предельных значений в течение двух последовательных лет: величина баланса 1,5 млн. евро, оборот 3 млн. евро, среднесписочная численность 50 человек	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро. Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро. Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
27	Румыния [274, 291]		EU-28	+			Малый бизнес осуществляет добровольный аудит	Микропредприятием признается организация, которая на дату составления финансовой отчетности удовлетворяет как минимум двум из следующих трех критериев: балансовая стоимость активов не более 1.5 млн румынских леев (315,03 тыс. евро), оборот не более 3 млн. леев (630,06 тыс. евро), среднесписочная численность не более 10 человек. Малым предприятием признается организация, которая на дату составления финансовой отчетности удовлетворяет как минимум двух из следующих трех критериев: балансовая стоимость активов не более 17.5 млн румынских леев (3,67 млн. евро), оборот не более 35 млн. леев (7,35 млн. евро), среднесписочная численность не более 50 человек.	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
28	Словакия [275]		EU-28	+	+		Аудит является обязательным если за предыдущий отчетный период и на отчетную дату соблюдены два из следующих трех критериев: валюта баланса превышает 1 млн. евро; чистый оборот превышает 2 млн, евро, среднесписочная численность превышает 30 человек.	Микропредприятия отвечают как минимум двум из следующих условий: балансовая стоимость активов не превышает 350 тыс. евро, чистый оборот не превышает 700 тыс. евро, среднесписочная численность не превышает 10 человек. Малые предприятия отвечают как минимум двум из следующих условий: балансовая стоимость активов не превышает 4 млн. евро, чистый оборот не превышает 8 млн. евро, среднесписочная численность не превышает 50 человек. Средние предприятия отвечают как минимум двум из следующих условий: балансовая стоимость активов не превышает 20 млн. евро, чистый оборот не превышает 40 млн. евро, среднесписочная численность не превышает 250 человек.	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
29	Словения [145, 181]		EU-28	+	+		Обязательный аудит требуется для организаций, ценные бумаги которых обращаются на регулируемом рынке ценных бумаг должны. В законодательстве нет указания на то, что малому бизнесу требуется обязательный аудит.	Микропредприятия отвечают как минимум двум из следующих условий: балансовая стоимость активов не превышает 350 тыс. евро, чистый оборот не превышает 700 тыс. евро, среднесписочная численность не превышает 10 человек. Малые предприятия отвечают как минимум двум из следующих условий: балансовая стоимость активов не превышает 4 млн. евро, чистый оборот не превышает 8 млн. евро, среднесписочная численность не превышает 50 человек. Средние предприятия отвечают как минимум двум из следующих условий: балансовая стоимость активов не превышает 20 млн. евро, чистый оборот не превышает 40 млн. евро, среднесписочная численность не превышает 250 человек.	нет

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
30	Турция [254, 255]		+		+		Организации, индивидуальная или консолидированная финансовая отчетность которых соответствует как минимум двум из следующих условий, должны проходить обязательный аудит: величина баланса равна или превышает 75 млн. лир (11,10 млн. евро), выручка (без НДС) равна или превышает 150 млн. лир, среднесписочная численность равна или превышает 250 человек	Микропредприятиями считаются организации, в которых работают менее 10 человек, а годовой оборот или балансовая стоимость активов не превышает 1 млн. лир (147,96 тыс. евро). Малыми предприятиями считаются организации, в которых работают менее 50 человек, а годовой оборот или балансовая стоимость активов не превышает 5 млн. лир (739,75 млн. евро). Средними предприятиями считаются организации, в которых работают менее 250 человек, а годовой оборот или балансовая стоимость активов не превышает 25 млн. лир (3,70 млн. евро)	нет
31	Финляндия [347, 386]		EU-28	+	+		Предприятие освобождается от обязательного аудита, если для двух предыдущих финансовых периодов соблюдены как минимум два из следующих критериев: величина баланса не более 100 тыс. евро, оборот не превышает 200 тыс. евро, Среднесписочная численность персонала не превышает 3 человек	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро. Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро. Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
32	Франция [192]	+	+	+	+		Обязательный аудит требуется организациям, превышающим два из следующих пороговых значений на конец финансового года: величина баланса 1 млн. евро, чистый оборот 2 млн. евро, среднесписочная численность 20 человек	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро. Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро. Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
33	Хорватия [386]		EU-28	+			Организации, показатели которых в финансовом году, превышают два из трех следующих пороговых значений: величина баланса 15 млн. кун (2,02 млн. евро), выручка 30 млн. кун (4,04 млн. евро), среднесписочная численность 25 человек	Микропредприятиями являются организации, показатели которых не превышают двух из следующих порогов: балансовая стоимость активов 2,6 млн. кун (350,23 тыс. евро), выручка 5,2 млн. кун (700,46 тыс. евро), среднесписочная численность 10 человек. Малыми предприятиями являются организации, показатели которых не превышают двух из следующих порогов: балансовая стоимость активов 30 млн. кун (4,04 млн. евро), выручка 60 млн. кун (8,08 млн. евро), среднесписочная численность 50 человек. Средними предприятиями являются организации, показатели которых не превышают двух из следующих порогов: балансовая стоимость активов 150 млн. кун (20,20 млн. евро), выручка 300 млн. кун (40,40 млн. евро), среднесписочная численность 250 человек.	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
34	Чехия [355]		EU-28	+	+		Обязательный аудит требуется организациям, если они удовлетворяют двум из трех условий для обществ с ограниченной ответственностью: величина баланса превышает 40 млн. чешских крон (1,55 млн. евро), чистый оборот превышает 80 млн. крон (3,11 млн. евро), среднесписочная численность превышает 50 человек	Микропредприятиями признаются организации со среднесписочной численностью до 9 человек, с оборотом или балансовой стоимостью активов до 2 млн. евро (51,44 млн. чешских крон). Малым предприятием признается организация, у которой среднесписочная численность от 10 до 49 человек и оборот или балансовая стоимость активов менее 10 млн. евро (257,19 млн. чешских крон). Средними предприятиями являются организации со среднесписочной численностью от 50 до 250 сотрудников и оборотом до 50 млн. евро (1,28 млрд. чешских крон) или балансовая стоимость активов менее 43 млн. евро (1,11 млрд. чешских крон)	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
35	Швейцария [292]				+		Требования аудита не зависят от юридической формы проверяемой организации. Организации, которые в течение двух предыдущих лет превысили два из трех пороговых значений: величина баланса 20 млн. швейцарских франков (17,72 млн. евро), оборот 40 млн. швейцарских франков (35,43 млн. евро), среднесписочная численность 250 человек обязаны проходить аудит. Малые и средние организации могут осуществлять обзорную проверку с выражением отрицательного мнения. Микропредприятия, в которых работает менее 10 человек, могут отказаться от проведения какой-либо проверки	Предприятие относится к категории МСП, если два из трех критериев не превышаются в течение двух последовательных лет: балансовая стоимость активов 20 млн. швейцарских франков (17,72 млн. евро), оборот 40 млн. швейцарских франков (35,43 млн. евро), среднесписочная численность 250 человек	нет
36	Швеция [136, 204]		EU- 28	+	+		Организации должны проходить обязательный аудит, если они отвечают как минимум двум из трех критериев в течение двух последних лет: величина баланса превышает 1,5 млн. шведских крон (139,26 тыс. евро), выручка превышает 3 млн. шведских крон (274,52 тыс. евро), среднесписочная численность превышает 3 человека	Организации относятся к категории МСП, если они отвечают как минимум двум из трех критериев в течение двух последних лет: балансовая стоимость активов не превышает 40 млн. шведских крон (3,71 млн. евро), выручка не превышает 80 млн. шведских крон (7,42 млн. евро), среднесписочная численность превышает 50 человек	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
37	Эстония [187]		EU-28	+	+		Аудит или обзорная проверка являются обязательными, если предприятие превышает определенные количественные пороговые значения. Субъект, подлежащий обзорной проверке, может вместо этого выбрать аудит. Обзорная проверка требуется, если превышены как минимум два из трех критериев: выручка 1,6 млн. евро, среднесписочная численность 24 человека, величина баланса 0,8 млн. евро. Обзорная проверка также требуется, если превышен хотя бы один из трех критериев: выручка 4,8 млн. евро, среднесписочная численность 72 человека, величина баланса 2,4 млн. евро. Аудит требуется, если превышены как минимум два из трех критериев: выручка 4 млн. евро, среднесписочная численность 50 человека, величина баланса 2 млн. евро. Аудит также требуется, если превышен хотя бы один из трех критериев: выручка 12 млн. евро, среднесписочная численность 180 человека, величина баланса 6 млн. евро	Микропредприятия – это общества с ограниченной ответственностью, которые соблюдают все указанные критерии: балансовая стоимость активов не превышает 175 тыс. евро, выручка не превышает 50 тыс. евро, обязательства не превышают величину капитала, у организации один акционер, который также является членом правления. Малыми предприятиями признаются организации, которые удовлетворяют двум из трех критериев: балансовая стоимость активов не превышает 4 млн. евро, выручка 8 млн. евро, среднесписочная численность не превышает 50 человек	да

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 5. Африка</i>									
38	ЮАР [185, 360, 362]		+			+	Обязательный аудит требуется организациям, балансовая стоимость активов которых превышает 5 млн. рэндов (349,72 тыс. долларов) в течение финансового года	Эти категории дополнительно определены для отрасли, в которой работает бизнес. Микропредприятиями являются организации, не превышающие оборот 200 тыс. рэндов (13,99 тыс. долларов), балансовая стоимость активов (за исключением основных средств (ОС)) 100 тыс. рэндов (6,99 тыс. долларов), среднесписочная численность 5 человек. Очень малыми предприятиями являются организации, не превышающие оборот 0,2-6 млн. рэндов (13,99-419,76 тыс. долларов), балансовая стоимость активов (за исключением ОС) 0,5-2 млн. рэндов (34,98-139,92 тыс. долларов), среднесписочная численность 10-20 человек. Малыми предприятиями являются организации, не превышающие оборот 3-32 млн. рэндов (0,21-2,24 млн. долларов), балансовая стоимость активов (за исключением ОС) 1-6 млн. рэндов (69,96-419,76 тыс. долларов), среднесписочная численность 50 человек. Средними предприятиями являются организации, не превышающие оборот 5-64 млн. рэндов (0,35-4,48 млн. долларов), балансовая стоимость активов (за исключением ОС) 5-23 млн. рэндов (0,35-2,24 млн. долларов), среднесписочная численность 100-200 человек	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 6. Средний Восток</i>									
39	Израиль [196, 254]				+		Все компании в Израиле проходят обязательный аудит	Категория предприятия определяется по среднесписочной численности. Для микропредприятия 1-9 человек, для малого предприятия 10-49 человек, для среднего предприятия 50-100 человек	да
40	Саудовская Аравия [254, 271, 299]		+				Все акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и брокерские компании обязаны проходить обязательный ежегодный аудит	Нет единого определения МСП. Возможно определять малые предприятия как организации, выручка которых не превышает 5 млн. риялов (1,33 млн. долларов) среднесписочная численность не превышает 60 человек. К средним предприятиям можно отнести организации, выручка которых не превышает 20 млн. риялов (5,33 млн. долларов) среднесписочная численность не превышает 100 человек	да

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Блок 7. Азия</i>									
41	Индия [254, 358, 366]		+			+	В Индии распространено два вида обязательного аудита: налоговый аудит и аудит компаний. Налоговый аудит обязателен для каждого человека, чей оборот в бизнесе превышает 10 млн. рупий (134,5 тыс. долларов) в любом предыдущем году, и каждый человек, работающий по профессии, с валовыми доходами, превышающими 5 млн. рупий (67,3 тыс. долларов). Налоговый аудит требуется проводить и частным лицам, и организациям. Каждая компания, независимо от характера ее бизнеса или оборота, должна проводить аудит своей годовой отчетности каждый финансовый год	Размер бизнеса определяется величиной инвестиций в оборудование. Лимиты различаются для производственных предприятий и для предприятий сферы услуг. Для производственных предприятий предельные значения инвестиций составляют для микропредприятий до 2,5 млн. рупий (33,65 тыс. долларов), для малых предприятий до 50 млн. рупий (712,26 тыс. долларов), для средних предприятий до 100 млн. рупий (1424,52 тыс. долларов). Для предприятий сферы услуг предельные значения инвестиций составляют для микропредприятий до 1 млн. рупий (13,45 тыс. долларов), для малых предприятий до 20 млн. рупий (268,01 тыс. долларов), для средних предприятий до 50 млн. рупий (712,26 тыс. долларов)	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
42	Индонезия [194, 254]		+				Обязательный аудит требуется следующим компаниям: банки и страховые компании, компании с величиной баланса 25 млрд рупий (1,73 млн. долларов) или более, должники банка, финансовая отчетность которых требуется банком для аудита и др.	К микропредприятиям относятся организации с величиной баланса, не превышающей 50 млрд рупий (3,46 млн. долларов) и оборотом, не превышающим 300 млрд. рупий (20,72 млн. долларов). К малым предприятиям относятся организации с величиной баланса, не превышающей 500 млрд рупий (34,54 млн. долларов) и оборотом, не превышающим 2,5 трлн. рупий (172,69 млн. долларов). К средним предприятиям относятся организации с величиной баланса, не превышающей 2,5 трлн. рупий (172,69 млн. долларов) и оборотом, не превышающим 50 трлн. рупий (3,45 млрд. долларов)	да
43	Китай [254, 386]		+			+	Общества с ограниченной ответственностью, акционерные общества, публичные компании и предприятия с иностранными инвестициями должны проходить обязательный аудит независимо от размера их продаж или активов	Критерии, в основном, охватывают фонд заработной платы, выручку и совокупные активы предприятий, а также различаются по отраслям. Малыми предприятиями признаются организации со среднесписочной численностью, не превышающей 300 человек, выручкой не более 30 млн. юаней (4,36 млн. долларов) балансовая стоимость активов не более 40 млн. юаней (5,81 млн. долларов)	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
44	Республика Корея [254, 359, 386]		+		+		Любая акционерная компания, в которой либо: совокупные активы на конец предыдущего финансового года равны или превышают 12 млрд. корейских вон, совокупные активы и обязательства на конец предыдущего финансового года равны или превышают 7 млрд. корейских вон (5,87 млн. долларов), совокупные активы на конец предыдущего финансового года равны или превышают 7 млрд. корейских вон (5,87 млн. долларов), а среднесписочная численность превышает 300 человек	Предельные значения различаются по отраслям. Производственные и строительные микропредприятия в своем составе могут иметь до 10 человек, малые предприятия – до 50 человек. Для остальных отраслей микропредприятия могут иметь до 5 человек, а малые – до 10. Предельная величина балансовой стоимости активов и оборота варьируется от 3 млн долларов или 3,48 млрд корейских вон (2,92 млн. долларов) (в отрасли строительства) или 34,8 млрд корейских вон (29,18 млн. долларов) (в сфере услуг).	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
45	Россия		+			+	Если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествующий отчетному год превышает 400 млн. рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетному года превышает 60 млн. рублей;	Микропредприятия – это организации со среднесписочной численностью, не превышающей 15 человек, и доходом от реализации товаров (работ, услуг) не превышающим 120 млн. рублей. Малые предприятия – это организации со среднесписочной численностью, не превышающей 100 человек, и доходом от реализации товаров (работ, услуг) не превышающим 800 млн. рублей. Средние предприятия – это организации со среднесписочной численностью, не превышающей 200 человек, и доходом от реализации товаров (работ, услуг) не превышающим 2 млрд. рублей.	да

## Продолжение таблицы Ж. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
46	Япония [254, 277, 382]	+	+		+		Обязательный аудит зависит от размера компании, он требуется крупным компаниям с капиталом более 500 млн. йен (4,55 млн. долларов) или обязательствами в размере более 20 млрд. иен (182,06 млн. долларов)	Предельные значения дифференцированы по отраслям. В отраслях производства и транспорта малые предприятия могут иметь среднесписочную численность до 20 человек, а средние – до 300 человек и капитал – до 300 млн йен (2,73 млн. долларов). В отрасли торговли малые предприятия могут иметь среднесписочную численность до 5 человек, средние – до 50 человек и капитал – до 50 млн йен (455,16 тыс. долларов).	нет
<i>Блок 8. Австралия и Океания</i>									
47	Австралия [254, 189]		+		+		Малые организации не имеют какой-либо конкретной системы отчетности, которой они должны придерживаться, и поэтому могут публиковать свои отчеты в любом формате. Данная финансовая отчетность не обязана подвергаться аудиту, если это отдельно не оговорено в Уставе или если члены правления не требуют проведения аудита. Исключение составляют малые предприятия, которые контролируются иностранными организациями, для них аудит является обязательным	Категория предприятия определяется по среднесписочной численности. Для микропредприятия 1-5 человек, для малого предприятия 6-19 человек, для среднего предприятия 20-200 человек	нет

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
48	Новая Зеландия [200, 224, 386]				+		Отсутствует законодательный акт, детализирующий требования и пороговые значения аудита. Есть различные законы, акты и кодексы, которые содержат требования к обязательному аудиту. Акт о финансовой отчетности 1993 не распространяется на организации удовлетворяющих как минимум два из следующих подпунктов: на отчетную дату отчетного периода, за который требуется финансовая отчетность, стоимость всех активов компании (включая нематериальные активы), отраженных в отчете о финансовом положении, не превышала 1 млн. новозеландских долларов (653,50 тыс. долларов), в отчетном периоде, за который требуется финансовая отчетность, оборот компании не превышал 2 млн. новозеландских долларов (1,31 млн. долларов), по состоянию на отчетную дату отчетного периода, за который требуется финансовая отчетность, среднесписочная численность не превышала 5 человек	Компания считается МСП, если выполнены по крайней мере два из следующих пунктов: на отчетную дату отчетного периода, за который требуется финансовая отчетность, балансовая стоимость активов (включая нематериальные активы) компании и ее дочерних компаний (если таковые имеются), указанные в отчете о финансовом положении или в консолидированном отчете о финансовом положении (в зависимости от обстоятельств), не превышают 10 млн. новозеландских долларов (6,53 млн. долларов), в отчетном периоде, за который требуется финансовая отчетность, общий оборот компании и ее дочерних компаний (если таковые имеются) не превышает 20 млн. новозеландских долларов (13,07 млн. долларов), по состоянию на отчетную дату отчетного периода, за который требуется финансовая отчетность, в компании и ее дочерних компаниях (если таковые имеются) работают менее 50 человек	да

Источник: разработка автора.

Таблица 3. 1 – Этапы проверки при проведении обзорной проверки и аудита

№ п/п	Этап проверки	Пояснение
1	2	3
<i>1</i>	<i>Предварительные действия</i>	
1.1	Оценка риска взаимодействия	Контроль в ОМБ сосредоточен в руках владельца-менеджера, из-за чего риск вовлеченности руководства в совершение недобросовестных действий обычно очень низкий, но тем не менее требуется убедиться в честности управления. Также требуется определить, имеет ли клиент перспективы для роста бизнеса. Если это кажется маловероятным, может быть нецелесообразно проводить проверку. Согласно МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» ОМБ могут не иметь кодекса поведения, но при этом иметь зрелую корпоративную культуру, в рамках которой владелец личным примером показывает важность честности и этичного поведения. Доминирование владельца не указывает на неспособность руководства распространять надлежащее отношение к системе внутреннего контроля и процессу подготовки финансовой отчетности. В некоторых организациях необходимость получения разрешения руководства может компенсировать недостаточные средства контроля и снизить риск недобросовестных действий со стороны работников. С другой стороны, единоличное управление – потенциальный недостаток системы внутреннего контроля, так как позволяет владельцу обойти средства контроля [29]
1.2	Согласование условий участия в проверке	Владелец-менеджер ОМБ часто не знаком с финансовой отчетностью и может не понимать целей и ограничений проверки, проводимой в соответствии с МСА. В результате он может ожидать, что проверка будет включать в себя и другие услуги. Поэтому до начала работ каждому клиенту следует разъяснить разницу между аудитом и другими услугами, нужно убедиться, что клиент понял общий объем и ограничения аудита. Это должно быть отражено в письме-обязательстве. Согласно МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» при проведении аудита ОМБ аудитор может провести сравнение применяемых ОМБ приемов учета с концепцией подготовки финансовой отчетности, указанной в специальных стандартах для таких организаций. Если аудитор выявляет различия в результате сравнения, то он принимает решение о том, составляют ли принятые при подготовке финансовой отчетности сложившиеся приемы учета приемлемую концепцию подготовки финансовой отчетности и что финансовая отчетность не будет вводить пользователей в заблуждение [27]. На этом же этапе аудитор определяет, что является наиболее предпочтительным для клиента: аудит или проведение обзорной проверки

1	2	3
2	<i>Предварительное планирование</i>	
2.1	Сбор информации о системе учета в ОМБ	<p>Получение представления о системе сбора информации о системе учета в ОМБ является простой задачей, т.к. системы учета большинства ОМБ не являются сложными. Все больше ОМБ используют коммерческое ПО для учета и обработки хозяйственных операций. Это может усложнить понимание системы бухгалтерского учета, но оказать положительное влияние на точность и достоверность записей. Аудиторы должны получить общее представление о ПО, используемом ОМБ: выполняемые функции учета, формирование отчетов и состав хранимых данных, а также о том, кто отвечает за ПО и вносимые данные, как клиент решал проблемы с обработкой и какие возможности у клиента и поставщика ПО для изменения стандартного функционала. Изменениями конфигурации в большинстве случаев занимаются поставщики ПО, либо специализированные обсуживающие организации, с точки зрения аудитора, это может быть эффективным контролем над несанкционированными изменениями. В ОМБ обычно нет документированных описаний учетной политики, в связи с чем часто используются типовые настройки ПО. МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» требует, чтобы аудитор получил общее представление о нормативно-правовом регулировании деятельности организации. Среда, в которой работают ОМБ более проста, чем нормативно-правовое регулирование деятельности крупных организаций [30]</p>
2.2	Сбор информации о бизнесе клиента	<p>Получение представления о бизнесе клиента является более простой задачей, чем в крупном бизнесе, т.к. ОМБ обычно работают в одной отрасли и имеют простую организационную структуру. Часто деловые, финансовые и налоговые вопросы владельца настолько переплетены с бизнесом, что аудитор не получит полного представления, без понимания финансовых и налоговых мотивов владельца. Понимание проблем, с которыми сталкивается владелец, помогает оценить перспективы роста и риски ОМБ. В МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление» отмечено, что в случае аудита ОМБ аудитор может использовать менее структурированный процесс информационного взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чем при работе с более крупными организациями [31]. Согласно МСА 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля», определенные виды контроля не нужны в ОМБ из-за мер, применяемых владельцем: предоставление кредитов клиентам и одобрение крупных закупок лично владельцем обеспечивает эффективный контроль над операциями, снижая или устраняя потребность контроля. В ОМБ мало сотрудников, что ограничивает степень, в которой возможно разделение обязанностей, из-за чего владелец осуществляет более эффективный контроль, чем в крупных организациях [32]</p>

1	2	3
2.3	Предварительные аналитические процедуры	Если актуальные данные финансовой отчетности недоступны, аудитор прибегает к использованию пробного баланса для сравнения с отчетом за предыдущий год
2.4	Планирование существенности	Только пользователи информации определяют, что является важным при определении существенности [73, с. 145]. МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» гласит, что для малых предприятий выручка может быть более корректной основой для расчета существенности, чем прибыль, которая часто колеблется от года к году [35]
3	<i>Оценка рисков</i>	
3.1	Понимание среды контроля	Отношение и действия владельца ОМБ определяют среду контроля и эффективность мер контроля. Области, в которых заинтересован владелец, хорошо контролируются, в то время как риски могут существовать в других областях. Среда контроля зависит от стиля управления владельца, организационной структуры, методов контроля (например, система финансового планирования), методики и процедуры работы с персоналом (системы поощрения и оценки), внешних влияний (законодательные требования о составлении отчетности) [63, с. 265-266]
3.2	Оценка риска учета и уровня потенциальных ошибок	Как показывает практика, риск учета и уровень потенциальных ошибок в ОМБ всегда следует считать значительным. Процедуры в программах предназначены для реагирования на эти риски. МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» гласит, что ОМБ могут не иметь промежуточной или ежемесячной финансовой информации, которая может использоваться при применении аналитических процедур. В этих обстоятельствах аудитор может выполнять ограниченные аналитические процедуры для целей планирования аудита или получать некоторую информацию посредством запроса. Опрос руководства ОМБ может выявить, что для оценки финансовых результатов и принятия решений используются определенные КРІ

1	2	3
4	<i>Разработка плана проверки</i>	
4.1	Планирование стратегии проверки	<p>Аудитор должен определить, существуют ли какие-либо специфические риски. Далее определяется стратегия: полагаться на систему внутреннего контроля или нет. От этого будет зависеть проведение проверки по существу. Согласно МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» разработка общей стратегии аудита для проводимого аудита малой организации не должна становиться сложным или отнимающим много времени мероприятием; она зависит от размера организации, сложности аудита и размера аудиторской группы [33]. В МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» указано, что в ОМБ могут не осуществляться контрольные действия, которые аудитор мог бы идентифицировать, либо степень, в которой их наличие и проведение задокументированы организацией, может оказаться ограниченной. В таких случаях наиболее эффективным будет проведение аудиторских процедур, являющихся в основном процедурами проверки по существу [36]. В соответствии с МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации» ОМБ могут прибегать к услугам аутсорсеров как для обработки определенных операций, так и для ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности. Это не освобождает владельца от ответственности за финансовую отчетность [37]. Согласно МСА 550 «Связанные стороны» в ОМБ могут отсутствовать задокументированные процессы взаимодействия со связанными сторонами и транзакций. Аудитор может получить представление о таких операциях путем запроса руководства в сочетании с другими процедурами, такими как наблюдение за действиями руководства, а также проверка доступной документации [39]. Согласно п. 3 ПБУ 11/2008 информация о связанных сторонах может не раскрываться в финансовой отчетности ОМБ [21], в то время как п. 4.11 МСФО для МСП содержит прямое указание на необходимость раскрытия информации о связанных сторонах [260, 4.11]. МСА 230 «Аудиторская документация» гласит, что при подготовке аудиторской документации аудитор может счесть целесообразным и эффективным решением составление единого документа по всем аспектам аудита, включающего в необходимых случаях ссылки на подтверждающие материалы в рабочей документации [28]</p>
4.2	Подготовка аудиторского меморандума о планировании проверки	<p>Поскольку процедуры аудита подробно описаны в стандартных программах аудиторской организации, меморандум о планировании аудита должен быть кратким. Согласно МСА 300, меморандум, подготовленный по завершении предшествующего аудита, основанный на проверке рабочих документов и выделяющий проблемы, выявленные в ходе только что завершившегося аудита, в который внесены обновления уже в текущем периоде по результатам обсуждений с собственником-руководителем, может служить надлежащим образом задокументированной стратегией аудита по текущему аудиторскому заданию [36]. Аудитор суммирует все выявленные риски, поскольку это требует изменения степени или характера процедур в соответствующей программе</p>

1	2	3
5	<i>Выполнение плана проверки</i>	
5.1	Тест контроля	<p>Все организации устанавливают некоторые базовые системы контроля. В ОМБ управление в значительной степени зависит от контроля владельца-менеджера. При проведении большинства проверок ОМБ в некоторых областях экономически эффективно полагаться на меры контроля, осуществляемые владельцем-менеджером, чтобы сократить объем проверки по существу. Для этого аудитор должен определить меры контроля и проверить их эффективность. Стратегия контроля для поиска потенциальных ошибок: продажи - тест на полноту и запись; закупки - проверка на действительность; заработная плата – проверка на полноту; инвентаризация - проверка на полноту, достоверность и учет инвентарных наименований на счетных листах</p>
5.2	Выполнение проверки по существу	<p>Чем больше стратификация (разделение совокупности на группы, в основе которых лежит общий признак, соответствующий цели аудиторской проверки) тем меньше выборка. Чем меньше стратификация, тем больше объем выборки [73, с. 250]. Для целей аудита ОМБ может быть целесообразным проверять КРІ как наиболее важные, с точки зрения владельца, показатели, что приведет к их большей стратификации и несмотря на меньшую выборку, более тщательному изучению. МСА 330 требует, чтобы процедуры проверки по существу были выполнены для каждого существенного класса операций, независимо от уровня существенности. Для операций, уровень существенности для которых достаточно низок, проверка деталей или аналитический обзор, вполне могут быть всем, что требуется для получения достаточных и надлежащих доказательств для конкретного случая [246].</p>
5.3	Оценка результатов	<p>Оценка результатов для определения достаточности собранных свидетельств, проверка на предмет обнаружения (предотвращения) ошибок суждений и выводов [63, с. 325]. Аудитор должен сравнить показатели финансовой отчетности и ключевые соотношения с показателями предыдущего года и исследовать все существенные отклонения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть вопрос об оценке непрерывности деятельности. Согласно МСА 570 «Непрерывность деятельности» размер организации влияет на ее способность противостоять неблагоприятным условиям. ОМБ могут быстро реагировать на использование возможностей, но могут не иметь резервов для поддержания деятельности. Аудитор должен рассмотреть, существуют ли какие-либо события или условия, которые могут поставить под сомнение способность предприятия продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Для ОМБ это следующие риски: банки и другие кредиторы могут перестать оказывать поддержку предприятию, возможность потери основного поставщика, крупного клиента или ключевого сотрудника, а также возможная потеря права работать по франшизе [41]. Если у аудитора есть сомнения в непрерывности деятельности ОМБ, то это раскрывается в аудиторской записке</p>

1	2	3
6	<i>Заключение и отчет</i>	
6.1	События после отчетной даты	Согласно МСА 560 «События после отчетной даты», аудитор должен выполнить процедуры, охватывающие весь период от его окончания до даты составления аудиторского отчета [40]. В ходе анализа событий после отчетной даты аудитор выполняет процедуры, для того чтобы убедиться, что определены все события после отчетной даты и до даты составления аудиторского заключения, которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности
6.2	Получение письма-представления руководства	МСА 580 «Письменные заявления» гласит, что аудитор оценивает письма-представления в сочетании с результатами других соответствующих аудиторских процедур, сведениями аудитора о бизнесе и его владельце-менеджере, а также рассматривает вопрос о том, было бы разумным ожидать в определенных обстоятельствах наличия других аудиторских доказательств. Возможность недопонимания между аудитором и владельцем-менеджером уменьшается, когда устные заявления подтверждаются владельцем-менеджером в письменной форме [42]. В ходе проверки ОМБ аудитор готовит ряд важных корректирующих записей, требуется согласовать их с владельцем и убедиться, что одобрение получено
6.3	Подготовка итогового аудиторского меморандума	Итоговый аудиторский меморандум должен быть кратким, но включать выводы аудитора в отношении конкретных выявленных рисков, оценки искажений, достаточности и уместности полученных аудиторских доказательств. Меморандум также содержит анализ изменений статей отчетности и их соотношений
6.4	Аудиторское заключение и представление письма управляющим	Аудитор должен подготовить список всех существенных недостатков внутреннего контроля и заметок о возможностях экономии во время аудита, а также иных услугах аудиторской компании [107, с. 446]. Требуется обсудить это с руководством и сохранить список вместе с примечаниями о связанных с ними действиях, предложенных руководству. МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» гласит, что публикация ОМБ проаудированной финансовой отчетности маловероятна, кроме ситуаций, когда это прямо указано в законодательстве [43]

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 1 – Процедуры проверки общих сведений

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	Чтение протоколов	4	4
2	Выявление операций со связанными сторонами.	4	4
2.1	В случае выявления связанных сторон перед началом аудита требуется рассмотреть рабочие документы за предыдущий год и выяснить, отражен ли факт наличия связанных сторон в отчетах, представленных в налоговую инспекцию	2	2
2.2	При проверке отмечаются операции, которые могут указывать на существование ранее неустановленных связанных сторон. Это могут быть крупные (в соответствии с п. 1 ст. 46 Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об обществах с ограниченной ответственностью» [9]) или нехарактерные для вида деятельности, которым занимается организация, операции, особенно те, которые близки к отчетной дате, или операции с не встречающимися ранее контрагентами, а также операции, содержание которых отличается от их формы	2	2
Итого часов:		8	8

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 2 – Процедуры проверки учетных книг и регистров

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	Проверка правильности переноса баланса по Главной книге за предыдущий год в Главную книгу за текущий год	2	2
2	Изучение общего журнала операций за год с целью выявления необычных записей. Особое внимание следует обратить на записи близкие к отчетной дате	2	2
3	Проверка соответствия пробного баланса Главной книги текущего года после всех корректировок данных финансовой отчетности	2	2
Итого часов:		6	6

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 3 – Процедуры проверки реализации, дебиторской задолженности и выручки

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые отвечают наиболее распространенным рискам: точность – искажение резерва по сомнительной задолженности и ошибка в периодизации – искажение из-за ошибки или манипуляции		

1	2	3	4
2	<i>Внутренний контроль</i>		
2.1	Оценка методов руководства для обеспечения полноты и точности данных о реализации. Как правило, руководство заинтересовано в оперативном учете реализации. Стоит отметить, что при проверке крупного бизнеса аудитор учитывает склонность к завышению суммы выручки (например, для привлечения акционеров и улучшения своих показателей), в то время как для малого бизнеса более характерно отражение полной суммы выручки, либо ее занижение. В тех случаях, когда информация недоступна из системы бухгалтерского учета, у руководства, вероятно, будут альтернативные методы ее получения. Эти методы могут не относиться к системе бухгалтерского учета и могут основываться на операционной информации. По результатам анализа требуется спроектировать и выполнить тесты, чтобы проверить, эффективен ли контроль, осуществляемый руководством.	1	2
2.2	Следует проверить средства контроля на наличие потенциальных ошибок и, если средства управления эффективны, сократить объем основных процедур	–	2
3	<i>Процедуры проверки по существу</i>	12	18
3.1	<i>Общая проверка.</i> В случае, если у организации небольшое число покупателей (до 10), можно проводить сплошную проверку	–	2
3.2	<i>Аналитические процедуры проверки по существу</i>	8	8
3.2.1	Разработка прогноза объема продаж. Прогноз продаж основывается, например, на отгруженном количестве продукции и товаров, оказанных услугах и средних ценах. Если продукция, товары или услуги представлены в ассортименте, возможно, потребуется составление прогноза для каждого вида номенклатуры	2	2
3.2.2	Определение пороговой суммы. Порог устанавливается на уровне, соответствующем точности ожидания, тестируемом количестве и стоимостной оценке. Если общий объем продаж был разделен, например, по месяцам или номенклатуре товаров - разница будет, как правило, меньше, чем та, которая используется для общей суммы, но не менее 10-20 % стоимостной оценки	2	2
3.2.3	Выявление различий, требующих дальнейшего изучения. Различия между ожидаемой и фактической суммой могут возникать из-за изменений в ценах, например, из-за количества и размера скидок, предоставляемых покупателю	2	2
3.2.4	Объяснение различий, превышающих порог. Для этого требуется изучить информацию о продажах или подтвердить условия продаж с клиентом. Если ожидание основано на количестве отгруженной продукции, товаров и оказанных услуг, может возникнуть разница из-за изменения ассортимента	2	2
3.3	<i>Детальные тесты.</i> Детальные тесты, как правило, следует использовать в тех случаях, когда общая проверка или аналитические процедуры по существу либо невозможны, либо экономически неэффективны, либо недостаточны для получения разумной уверенности	–	4

## Окончание таблицы И. 3

1	2	3	4
3.3.1	Проверка на полноту. Процедуры, дающие гарантию, что все продажи нашли отражение в учете. В большинстве случаев эти процедуры представляют собой расширенные процедуры внутреннего контроля за полнотой отражения реализации	–	2
3.3.2	Проверка отражения записей. Выбирается операция реализации и сравнивается с документами реализации по количеству и ценам	–	2
3.6	Анализ значительной по величине дебиторской задолженности с целью подтверждения, что это не искажения	2	2
3.7	Оценка резерва по сомнительным долгам: а) Подходит ли организации метод расчета резерва по сомнительным долгам. б) Сравнение процента отчисления в резерв с показателями предыдущих лет и получение объяснений значительных отклонений. в) Расчет количества дней просроченной дебиторской задолженности и сравнение с расчетом за предыдущие годы. Получение объяснений значительных колебаний. г) Исследование возможности получения значительной дебиторской задолженности.	2	2
Итого часов:		13	22

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 4 – Процедуры проверки поступлений, кредиторской задолженности и платежей

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, отвечающие наиболее распространенным рискам: полнота - искажение из-за ошибки или манипуляций в учете относительно сумм, подлежащих уплате на отчетную дату и ошибка в периодизации – искажение, обусловленное ошибкой или манипуляцией		

1	2	3	4
2	<i>Внутренний контроль</i>		
2.1	Для проверки контроля, осуществляемого руководством над обоснованностью поступлений и платежей, требуется установить, что платежи не производятся за товары и услуги, которые имеют дефекты, либо не были доставлены и оказаны или за товары и услуги, которые были приобретены ненадлежащим образом (сотрудниками, не обладающими полномочиями для этого). Если система бухгалтерского учета не дает такой гарантии, руководство, вероятно, имеет альтернативные методы, основанные на операционной информации	1	2
2.2	Следует проверить средства контроля на наличие потенциальных ошибок и, если средства управления эффективны, сократить объем основных процедур	–	2
3	<i>Процедуры проверки по существу</i>	11	16
3.1	<i>Общая проверка.</i> В случае если у организации небольшое число поставщиков, можно проводить сплошную проверку	–	2
3.2	<i>Аналитические процедуры проверки по существу</i>	8	8
3.2.1	Разработать прогноз объема поступлений. Прогноз поступлений основывается, например, на объемах производства, отгрузок или продажах и средних затратах. В случаях, когда имеется ассортимент поступлений товаров и услуг, потребуется составить прогноз для каждого из вида номенклатуры	2	2
3.2.2	Определение пороговой суммы. Порог устанавливается на уровне, соответствующем точности ожидания, тестируемой сумме и стоимостной оценке. Если общие закупки или себестоимость продаж был разделены, например, по месяцам или линейке продуктов - разница будет, как правило, меньше, чем та, которая используется для общей суммы, но не менее 10-20 % стоимостной оценки	2	2
3.2.3	Выявление различий, требующих дальнейшего изучения. Различия между ожидаемой и фактической суммой могут возникать из-за изменений цен или ассортимента продукции	2	2
3.2.4	Объяснение различий, превышающих порог. Разница может возникнуть из-за изменения ассортимента	2	2
3.3	<i>Детальные тесты.</i> Детальные тесты, как правило, следует использовать в тех случаях, когда общая проверка или аналитические процедуры по существу либо невозможны, либо экономически неэффективны, либо недостаточны для получения разумной уверенности. В отношении поступлений, кредиторской задолженности и платежей руководство может осуществлять контроль над обоснованностью поступлений и кредиторской задолженности, а также над регистрацией поступлений и кредиторской задолженности.	–	2
3.4	Анализ кредиторской задолженности с существенным дебетовым сальдо с целью подтверждения, что это не искажения. Следует убедиться, что это не является результатом не отраженных в учете поступлений	2	2

1	2	3	4
3.5	<p>Выполнение процедур проверки полноты и ошибок в периодизации посредством поиска незарегистрированных обязательств:</p> <p>а) Просмотр записей о поступлениях за две недели до и после отчетной даты, требуется убедиться, что полученные товары отражены в учете в соответствующем периоде.</p> <p>б) Изучение документации, с целью убедиться, что соответствующие резервы были начислены по обязательствам, существующим на отчетную дату.</p> <p>в) Изучение непроверенных и оспариваемых поступлений для проверки того, что соответствующие суммы были отражены в учете.</p> <p>г) Проверка поступлений и кредиторской задолженности путем сравнения объема поступлений и кредиторской задолженности за месяц до и после отчетной даты с данными за предыдущий год. Получение объяснений значительных отклонений.</p> <p>д) Расчет количества дней просроченной кредиторской задолженности и сравнение с расчетом за предыдущие годы. Получение объяснений значительных колебаний.</p>	1	2
Итого часов:		12	20

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 5 – Процедуры проверки заработной платы

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа не включает каких-либо целенаправленных аудиторских процедур. Поэтому, если идентифицирован конкретный риск, требуется разработать соответствующий ответ		
2	<i>Внутренний контроль</i>		
2.1	Может быть эффективно протестировать меры контроля, применяемые руководством, на наличие потенциальных ошибок и, если меры контроля эффективны, сократить объем соответствующих основных процедур	–	2

1	2	3	4
3	<i>Процедуры проверки по существу</i>	9	24
3.1	Если сотрудников не более 10, наиболее эффективной является <i>общая проверка</i> : – проверка зарплаты каждого сотрудника за год с подтверждающей документацией (например, личным делом); или – запрос руководству для подтверждения зарплаты, выплаченной всем работникам за год, с подписанием списка сотрудников и сумм	–	2
3.2	<i>Аналитические процедуры проверки по существу</i>	8	8
3.2.1	Разработка прогноза начисленной зарплаты, например, на основании сумм за предыдущий год, скорректированных с учетом индексации зарплаты и изменения численности работников	2	2
3.2.2	Определение пороговой суммы. Порог устанавливается на уровне, соответствующем точности ожидания, тестируемой сумме и стоимостной оценке. Обычно нет необходимости устанавливать пороговое значение ниже 10-20 % стоимостной оценки	2	2
3.2.3	Определение различий, требующих дальнейшего изучения. Изучение причины различий между прогнозной и фактической суммой, превышающей пороговое значение	2	2
3.2.4	Поиск причин превышения порогового значения путем обсуждения с руководством и изучения документальных доказательств. Например, увеличение ежемесячных расходов на зарплату может быть результатом сверхурочных или премий. Уменьшение ежемесячных расходов может быть вызвано сокращением числа работников, которое не было учтено при формировании прогноза. Необъяснимые различия в превышении порогового значения, вероятно, являются искажением расходов на зарплату	2	2
3.3	<i>Детальные тесты</i> . Руководство может осуществлять контроль для обеспечения достоверности и точности учета заработной платы	–	12
3.3.1	Выборочный анализ записей по счетам учета расчетов с персоналом по оплате труда	–	2
3.3.2	Сравнение выбранных записей с соответствующими итоговыми записями	–	2
3.3.3	Получение свидетельств о трудоустройстве отдельных лиц (через личный контакт, подтверждение или проверку независимых трудовых книжек)	–	2
3.3.4	Анализ записей о выплате зарплаты за выбранные периоды, с целью проверки наличия дублирования платежей	–	2
3.3.5	Проверка расчета начисленной заработной платы для выбранных лиц по соответствующим документам	–	2
3.3.6	Проверка на завышение начисленной заработной платы тех сотрудников, которые участвовали в подготовке платежной ведомости	–	2

Окончание таблицы И. 5

1	2	3	4
3.4	Проверка стоимости выплачиваемых пособий (например, социального обеспечения)	1	2
Итого часов:		9	26

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 6 – Процедуры проверки денежных средств

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа не включает каких-либо целенаправленных аудиторских процедур. Поэтому, если идентифицирован конкретный риск, требуется разработать соответствующий ответ		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	12	12
2.1	Подтверждение остатков по счетам учета денежных средств на отчетную дату	2	2
2.2	Получение сверки с банком на отчетную дату, сопоставление с банковской выпиской и главной книгой	2	2
2.3	Проверка приходных и расходных кассовых ордеров на значительные суммы, проверка их отражения в кассовой книге, сопоставление с банковской выпиской и главной книгой	2	2
2.4	Проверка межбанковских переводов за две недели до и после отчетной даты	2	2
2.5	Проверка записей по кассе в течение двух недель до и после отчетной даты	2	2

## Окончание таблицы И. 6

1	2	3	4
2.6	Объем денежных средств в малом бизнесе, как правило, не является существенным. В тех случаях, когда объем денежных средств существенный или если руководство акцентирует внимание на необходимости пересчета денежных средств, требуется выполнить следующие процедуры: а) Подсчет наличных денежных средств в присутствии материально ответственного лица. б) Сопоставление остатка денежных средств с остатком, отраженным в учете. в) Исследование любых существенных отклонений. г) Если какие-либо значительные по объему средства не учитываются (например, из-за удаленного местоположения), требуется получить письменное подтверждение сумм от материально ответственного лица.	2	2
Итого часов:		12	12

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 7 – Процедуры проверки инвентаризации

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на наиболее распространенные риски: наличие – искажение количества из-за манипулирования или некачественного контроля учетных записей; точность – искажение износа из-за манипулирования или ошибки в оценке; ошибка в периодизации – искажение из-за ошибки или манипуляции.		
2	<i>Внутренний контроль</i>		
2.1	Требуется выяснить, как руководство контролирует проведение инвентаризации, чтобы обеспечить полноту, достоверность и регистрацию данных в инвентаризационных ведомостях. Требуется разработка и выполнение тестов, чтобы убедиться, что контроль руководства осуществляется эффективно	2	2
2.2	Может быть эффективно протестировать средства внутреннего контроля на наличие потенциальных ошибок и, если они эффективны, сократить объем соответствующих основных процедур	–	2

1	2	3	4
3	<i>Процедуры проверки по существу</i>	–	14
3.1	Нужно убедиться, что процедуры инвентаризации клиента соответствуют требованиям, для этого следует запросить информацию о плане инвентаризации клиента. На данном этапе проверяется, что: каждый объект учтен корректно и только один раз; каждый объект четко определен; незавершенное производство должным образом оценено; отсутствуют ошибки в единицах измерения; инвентаризационные ведомости, в том числе неиспользованные, испорченные или аннулированные, сохраняются и не добавляются или не изменяются после завершения инвентаризации; запасы, принадлежащие третьим сторонам (например, консигнационные товары), исключены при подсчете; все проданные в текущем году запасы, при проведении инвентаризации исключены из запасов, а проданные в следующем году запасы – включены; запасы, переданные между местами хранения или подразделениями во время проведения инвентаризации, учитываются только один раз.	–	2
3.2	Проверить, что внутренние инструкции по проведению инвентаризации эффективны и выполняются сотрудниками организации. Любые существенные отклонения от запланированных процедур должны быть немедленно доведены до сведения руководства клиента, чтобы можно было предпринять корректирующие действия. В противном случае будет невозможно полагаться на результаты инвентаризации.	–	2
3.3	Проверка количества запасов на искажение: согласование полученного в результате инвентаризации списка запасов и выбор дорогостоящих запасов из окончательного списка с целью их детальной проверки	–	8
3.4	Проверка оценки запасов на искажение. Анализ методов, используемых клиентом для оценки запасов. Определить, подходят ли методы оценки клиента для использования в финансовой отчетности. а) Если для оценки незавершенного производства и готовой продукции используется стандартная система калькуляции, требуется: проверить списания расходов на существенную по стоимости продукцию, сравнить текущие суммы расходов на продукцию с аналогичными показателями предыдущего года и исследовать значительные колебания. б) Расчет оборотов по инвентаризации и сравнение с показателями за предыдущий год. Получение объяснений значительных колебаний. Сравнение объема оборота с данными предыдущих лет и выявление аномалий и существенных отклонений. Снижение оборота может указывать на избыточные или устаревшие запасы. в) Сравнение уровня запасов с уровнем предыдущего года. Получение объяснений значительных колебаний, т. к. это может указывать на искажение величины запасов	–	2

## Окончание таблицы И. 7

1	2	3	4
3.5	Выполнение процедур отбора по периоду: а) Выбор запасов из имеющихся за две недели до и после инвентаризации и проверка того, что поступления отражены в соответствующем периоде. б) Выбор запасов из данных о реализации за две недели до и после инвентаризации и проверка того, что продажи отражены в соответствующем периоде. в) Проверка товаров в пути на предмет искажения посредством проверки фактического наличия перечисленных при инвентаризации запасов, проверка корректности отражения в учете.	–	2
Итого часов:		2	18

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 8 – Процедуры проверки основных средств

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Поскольку количество транзакций, как правило, ограничено, эффективно проводить практически стопроцентный аудит. Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на все возможные ошибки, кроме достоверности.		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	8	14
2.1	Получение (или подготовка) реестра основных средств (ОС) и накопленной амортизации с указанием начальных и конечных сальдо и суммированием амортизации за год, сверка начальных и конечных сальдо с Главной книгой	2	2
2.2	Выбор всех объектов с высокой первоначальной стоимостью, получение доказательств, подтверждающих покупку	–	2
2.3	Анализ ОС, которые подлежат капитализации. Требуется рассмотреть затраты на ремонт, техническое обслуживание и расходы на аренду	2	2
2.4	Отбор значительных по стоимости выбывших ОС с целью убедиться, что выбытие является разумным в отношении характера и возраста выбывших активов. Требуется осуществить пересчет прибыли или убытка на предмет корректности отражения в учете.	–	2

## Окончание таблицы И. 8

1	2	3	4
2.5	При поиске неотраженных в учете выбытий требуется узнать у руководства, были ли какие-либо существенные продажи или возвратные арендные платежи и проверить счета учета ОС и амортизации в Главной книге в течение двух недель до и после отчетной даты	2	2
2.6	<p>Проверка амортизационных отчислений:</p> <p>а) Проверка амортизационной политики: тенденции в прибылях и убытках от выбытия за последние несколько лет (большие прибыли или убытки могут указывать на некорректные нормы амортизации); стоимость сопоставимых активов, используемых другими субъектами в отрасли; полностью самортизированные ОС, все еще используемые в организации (могут указывать на чрезмерный размер ставки); изменения в эксплуатационных условиях (может потребоваться изменение ставки).</p> <p>б) Расчет амортизационных отчислений для каждой категории ОС, на основании нормы амортизации, добавленной к сальдо, перенесенному с прошлых периодов, сравнение нормы с суммами по операциям в течение года</p>	2	2
2.7	Имеются ли на балансе организации не используемые ОС или ОС, подлежащие продаже. Требуется уточнить план утилизации или ожидаемую цену продажи	–	2
Итого часов:		8	14

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 9 – Процедуры проверки вложений в ценные бумаги

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Поскольку количество инвестиций, как правило, ограничено, эффективно проводить стопроцентный аудит. Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на все возможные ошибки		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	4	4
2.1	Для обращающихся на рынке ценных бумаг (ЦБ) выполняются следующие процедуры: а) Получение (или подготовка) сведений обо всех инвестициях с указанием начальных и конечных сальдо и подробных данных об операциях в течение года. б) Отбор всех существенных по стоимости инвестиций и изучение доказательств, подтверждающих затраты (например, консультации брокеров). в) Отбор всех существенных по стоимости проданных ЦБ, изучение доказательств, подтверждающих выручку. г) Подсчет или подтверждение ЦБ на отчетную дату. Процедуры подсчета или подтверждения должны включать проверку ЦБ, находящихся в сейфовых ячейках (проверка сертификатов и проверка зарегистрированных владельцев, стоимость единицы и количества акций) и подтверждение ЦБ, принадлежащих третьим сторонам (например, брокерам). д) Проверка обоснованности зарегистрированного дохода портфеля ЦБ, посредством обращения к финансовым публикациям или другим независимым источникам.	2	2
2.2	Для межкорпоративных инвестиций (партнерства и совместные предприятия), требуется выполнить следующие процедуры: изучить соответствующие документы, подтверждающие право собственности (например, сертификаты ЦБ и юридические документы) и определить, правильно ли учтены инвестиции (стоимость, метод долевого участия или консолидация)	2	2
Итого часов:		4	4

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 10 – Процедуры проверки расходов будущих периодов и нематериальных активов

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Поскольку количество активов, как правило, ограничено (если рассматривать только существенные позиции), эффективно проводить стопроцентный аудит. Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на все возможные ошибки.		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	8	8
2.1	Получение (или подготовка) списка расходов будущих периодов (РБП) и нематериальных активов (НМА), сверка начальных и конечных сальдо с Главной книгой	2	2
2.2	Сравнение текущего списка со списком за предыдущий год с целью поиска пропусков	2	2
2.3	Анализ количества и характера каждого актива с целью отбора данных для дальнейшей проверки	2	2
2.4	Для тех активов, которые были отобраны, выполняются следующие процедуры: а) РБП: сравнение данных за этот год с предыдущим, изучение подтверждающих документов. б) НМА (лицензии, франшизы, патенты): оценка адекватности применяемой амортизационной политики, пересчет амортизационных отчислений и их сравнение с предыдущим годом.	2	2
Итого часов:		8	8

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 11 – Процедуры проверки оценочных обязательств и доходов будущих периодов

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, отвечающие наиболее распространенным рискам: полнота – искажение из-за упущения из-за ошибки или манипуляции; точность – искажение бухгалтерских оценок из-за ошибки или манипуляции; ошибка в периодизации – искажение из-за ошибки или манипуляции		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	8	8
2.1	Получение (или подготовка) списка оценочных обязательств и доходов будущих периодов (ДБП), сверка начальных и конечных сальдо с Главной книгой	2	2
2.2	Сравнение списка со списком за предыдущий год с целью поиска пропусков	2	2
2.3	Анализ величины и характера каждого обязательства с целью отбора данных для дальнейшей проверки	2	2
2.4	Для тех обязательств, которые были отобраны, необходимо осуществить: – Общую проверку в сравнении с данными предыдущего года, проверить и объяснить существенные различия – Проверку расчетов и их корректности отражения в учете. – Другие процедуры, если они необходимы: а) Проверка корректности отраженных в учете сумм заработной платы на отчетную дату. б) Проверка налогов и прочих удержаний из заработной платы. Проверка платежных ведомостей, с целью убедиться, что удержанные налоги соответствуют фонду оплаты труда. в) Проверка отпусков. Обзор политики организации, проверка сумм начисленных отпускных. г) Планы по начислению премий и распределению прибыли. Анализ договоров с сотрудниками, протоколов или других соответствующих документов с целью убедиться, что обоснование и сумма являются правильными. д) Проверка правильности исчисления страховых взносов. е) Анализ периодических расходов (таких как аренда, коммунальные услуги и т.д.) на предмет отсутствия задолженности и того, что сумма на отчетную дату является корректной. ж) Проверка правильности начисления процентов по кредитам и займам (анализ соответствующих расходов) з) Просмотр соглашений с клиентами и проверка предоставленных скидок клиентам.	2	2
	Итого часов:	8	8

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 12 – Процедуры проверки кредитов и займов

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Поскольку количество кредитов, как правило, ограничено, эффективно проводить стопроцентный аудит. Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на все возможные ошибки, кроме полноты		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>		
2.1	Получение (или подготовка) данных о кредитах и займах с указанием начальных и конечных сальдо и подробных данных о транзакциях в течение года, сверка начальных и конечных сальдо с Главной книгой	1	2
2.2	Если в течение года получены какие-либо новые кредиты и займы, требуется изучить кредитный договор	–	2
2.3	Поиск неотраженных в учете кредитов и займов: просмотр банковских подтверждений остатков по кредитам. Анализ протоколов и юридической переписки с целью установить, как финансировалось любое значительное расширение бизнеса	1	2
2.4	Если имеет место нарушение условий по кредитам и займам, требуется определить, существует ли проблема непрерывности деятельности	–	2
2.5	Расчет общих расходов на проценты по кредитам и займам за год и сравнение суммы с отраженными в учете расходами на проценты по кредитам и займам. Отклонения должны быть проверены и иметь объяснения	2	2
Итого часов:		4	10

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 13 – Процедуры проверки прямых налогов

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Поскольку налоговое законодательство достаточно сложное и подлежит толкованию, эффективно проводить стопроцентный аудит. Программа включает целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на все возможные ошибки. Возможно, потребуется привлечение налогового специалиста для оказания помощи в проведении процедур или для проверки работы аудитора		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	6	10
2.1	Получение (или подготовка) данных о преемственности налоговых обязательств: проверка сальдо в Главной книге на конец предыдущего года и начало текущего. Проверка транзакций за год и исследование необычных операций, получение подтверждающих доказательств	1	2
2.2	Проверка статуса отчетов за текущий и предыдущий период и изучение корреспонденции с налоговыми органами	2	2
2.3	Проверка оплаты или возврата исчисленного налога по указанным в декларациях данным	2	2
2.4	Проверка расчета налоговых обязательств. При расчете должны быть определены все элементы, составляющие разницу между доходом за год и налогооблагаемым доходом. Требуется сравнить эти расчеты с данными за предыдущий год. Проверка наиболее «опасных» расходов (например, командировки, призы и подарки, ремонт и техническое обслуживание, профессиональные сборы), которые имеют ограничения на включение в расходы. Убедиться, что были использованы правильные налоговые ставки	1	2
2.5	Убедиться, что убытки по налогам были должным образом учтены. Если при расчете какого-либо налогового обязательства учитываются ранее понесенные убытки или если финансовая отчетность содержит примечание о том, что в будущем будет предоставлена льгота, убедиться, что убытки были правильно рассчитаны для целей налогообложения	–	2
Итого часов:		6	10

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 14 – Процедуры проверки обязательств и условных обязательств

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Процедуры проверки по существу</i>	7	8
1.1	Подготовка списка значительных обязательств и условных обязательств, основываясь на обсуждениях с руководством. В программе рассматриваются следующие обязательства и условные обязательства: покупка бизнеса, значительные вложения в производство и новое финансирование (обязательства); судебные разбирательства, гарантии и перерасчет налогов (условные обязательства)	2	2
1.2	Анализ протоколов для подтверждения обязательств и условных обязательств	2	2
1.3	Просмотр результатов процедур, выполненных в других областях, на предмет возможного наличия дополнительных обязательств и условных обязательств. При рассмотрении результатов процедур учитываются: банковские гарантии и аккредитивы, ОС (модернизация), инвестиции (гарантии по обязательствам связанных лиц), начисления (гарантии на продукцию), налоги (споры с налоговыми органами), кредиты и займы (ограничительные условия), арендованные ОС (обязательства), судебные издержки (может свидетельствовать о наличии условных обязательствах)	1	2
1.4	Убедиться, что письмо-представление от руководства охватывает все обязательства и условные обязательства. Помимо этого, следует запросить информацию о текущих, либо недавно завершенных судебных разбирательствах у штатного юриста организации, если такой имеется, либо обратиться с запросом к внешнему юристу, который ведет дела организации	2	2
Итого часов:		7	8

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 15 – Процедуры проверки капитала

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Поскольку количество операций с уставным капиталом, как правило, ограничено, эффективно проводить стопроцентный аудит. Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые реагируют на все возможные ошибки.		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	4	4
2.1	Убедиться, что реестр долей компании соответствует выпущенному капиталу в соответствии с Главной книгой и финансовой отчетностью на отчетную дату. Просмотр реестра долей и протоколов для поиска операций в течение года. Если была активность, требуется проверить, что: сделки, указанные в протоколе, согласуются с операциями в реестре акций (долей); в протоколе содержится одобрение операций с капиталом; все связанные поступления или выплаты были должным образом отражены в учете	2	2
2.2	Проверка всех операций с целью убедиться, что величина нераспределенной прибыли корректно отражена в учете. Если была выплата дивидендов, требуется проверить протоколы, в которых одобряются эти операции. Необходимо рассчитать общую сумму дивидендов и проверить операции выплаты или, если дивиденды еще не выплачены, отраженные в учете обязательства Проверка величины добавочного капитала. Если были взносы в добавочный капитал, следует убедиться, что добавочный капитал отражен в учете в сумме фактических взносов. Резервный капитал не рассматривается, т.к. ОМБ в подавляющем большинстве не имеют форму акционерного общества	2	2
Итого часов:		4	4

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 16 – Процедуры проверки отчета о финансовых результатах

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Оценка риска</i>		
1.1	Программа включает в себя целенаправленные аудиторские процедуры, которые отвечают на наиболее распространенные риски: срок действия – искажение из-за включения расходов, которые не относятся к организации и запись – искажение из-за ошибки или манипулирования посредством отражения в учете расходов в неправильных счетах		
2	<i>Процедуры проверки по существу</i>	2	8
2.1	а) Сравнение пробного баланса счетов отчета о финансовых результатах с данными за предыдущий год и анализ, являются ли эти остатки разумными, есть ли отклонения. б) Для каждой учетной записи, выбранной для дальнейшей проверки, выполняется процедура 1 или 2 из представленных ниже: 1) Основные аналитические процедуры: расчет плановых сумм, определение порогового значения, выявление различий, требующие дальнейшего изучения, получение объяснений различий между плановыми и фактическими значениями при превышении порога. 2) Детальная проверка: проверка соответствующих счетов и подтверждающей документации.	1	6
2.2	Определение источников значительных прочих доходов и расходов в финансовой отчетности за предыдущий год	1	2
	Итого часов:	2	8

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 17 – Обзор финансовой отчетности

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	Для баланса и отчета о финансовых результатах требуется: сравнение основных показателей (например, валовой прибыли) с данными за предыдущий год; исследование значительных отклонений	2	2
2	Для отчета о движении денежных средств (или эквивалента) требуется: убедиться, что в отчете справедливо представлена необходимая информация и сравнить указанные суммы с суммами в балансе, отчете о финансовых результатах и примечаниях	2	2
3	Анализ отчетов на предмет: разумности (основываясь на знаниях о бизнесе клиента и полученных на предыдущих этапах знаниях); соответствия принципам бухгалтерского учета и представления отчетности; полноты раскрытия примечаний	2	2
4	Необходимо проанализировать, имеется ли риск того, что предприятие не будет продолжать свою деятельность в течение следующего года. Для этого проводится: анализ финансовых рисков (например, недостаток оборотных средств, недостаточное финансирование, проблемы с движением денежных средств); анализ других рисков (например, потеря основного клиента или поставщика, судебный процесс). Если выявлен потенциальный риск, связанный с деятельностью компании, то следует выяснить: какие действия предпринимает руководство или планирует предпринять; есть ли существенные сомнения относительно способности предприятия продолжать свою деятельность в течение следующего года; если риск связан с платежеспособностью, то требуется проверка прогноза денежных средств	2	2
Итого часов:		8	8

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица И. 18 – Процедуры проверки событий после отчетной даты

№ п/п	Процедуры	Трудозатраты, человеко-часов	
		Обзорная проверка	Аудит
1	2	3	4
1	<i>Процедуры проверки по существу</i>		
1.1	Проверка осуществляется при помощи запросов руководству о значимых событиях после отчетной даты: о текущем состоянии операций, которые были отражены в учете на основе предварительных или неподтвержденных данных на конец года; об изменениях, влияющих на операции (например, тенденции продаж, изменения цен, рыночные условия, изменения ассортимента продукции или договоров с сотрудниками, влияющих на размер заработной платы); о решениях, связанных с изменениями или предлагаемыми изменениями в активах, обязательствах и капитале (например, увеличение капитала, приобретение нового бизнеса, продажа акций, выплата дивидендов)	2	2
1.2	Анализ книг и записей (например, Главной книги, Кассовой книги, просроченной дебиторской задолженности) и последней доступной промежуточной финансовой отчетности для выявления необычных существенных операций. В большинстве малых организаций промежуточные финансовые отчеты либо недоступны, либо ненадежны из-за количества корректирующих записей, которые обычно требуются. В таких случаях требуется проверка бухгалтерских книг и записей и соответствующие сверки для операций, которые являются значительными или необычными по своему характеру	2	2
1.3	Анализ протоколов собраний, проведенных после окончания года, для определения значимых событий, которые могут повлиять на финансовую отчетность	2	2
Итого часов:		6	6

Источник: [364, сс. 25-136].

Таблица К. 1 – Сведения об аудиторских организациях, участвующих в опросе

№ п/п	Полное наименование организации	ОРНЗ	ОГРН	e-mail	Объем выручки организации за 2017 год (тыс.руб.) [116]
1	2	3	4	5	6
<b>Крупнейшие аудиторские организации (ссылка на сайт с опросом: <a href="http://s434679.lpmotortest.com/">http://s434679.lpmotortest.com/</a>)</b>					
1	Акционерное общество «КПМГ»	11603053203	1027700125628	moscow@kpmg.ru	9 196 222
2	Общество с ограниченной ответственностью «Эрнст энд Янг»	11603050648	1027739707203	Galina.Vyazovkina@ru.ey.com, Marina.Kurenkova@ru.ey.com, Svetlana.Sarnatskaya@ru.ey.com	6 103 794
3	Акционерное общество «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит»	11603050547	1027700148431	elizaveta.filipova@ru.pwc.com	5 156 753
4	Акционерное общество «Делойт и Туш СНГ»	11603080484	1027700425444	cisregulatory@deloitte.ru	4 963 455
5	Акционерное общество «БДО Юникон»	11603059593	1037739271701	reception@bdo.ru	1 393 593
6	Общество с ограниченной ответственностью «Финансовые и бухгалтерские консультанты»	11506030481	1027700058286	fbk@fbk.ru	1 335 940
<b>Крупные аудиторские организации (ссылка на сайт с опросом: <a href="http://s972682.lpmotortest.com/">http://s972682.lpmotortest.com/</a>)</b>					
7	Общество с ограниченной ответственностью «РСМ РУСЬ»	11306030308	1027700257540	mail@rsmrus.ru	541 852
8	Общество с ограниченной ответственностью «Кроу Экспертиза»	11603046778	1027739273946	office.msc@crowerus.ru	418 120
9	Общество с ограниченной ответственностью «ФинЭкспертиза»	11603076287	1027739127734	info@finexpertiza.ru	392 264
10	Общество с ограниченной ответственностью «Кроу Русаудит»	11606048583	1037700117949	info@crowerusaudit.ru	347 399

1	2	3	4	5	6
11	Общество с ограниченной ответственностью «Нексия Пачоли»	11606052374	1027739428716	pacioli@pacioli.ru	343 961
12	Акционерное общество «Бейкер Тилли Рус»	11603076265	1027700115409	info@bakertilly.ru	339 451
13	Общество с ограниченной ответственностью «Аудит-новые технологии»	11206022602	1037728012563	info@msk.audit-nt.ru	266 634
14	Общество с ограниченной ответственностью «Интерком-Аудит»	11606074492	1137746561787	info@intercom-audit.ru	241 536
15	Общество с ограниченной ответственностью «Мазар Аудит»	11403052852	1147746603124	info@mazars.ru, Quality.Control@mazars.ru, Anna.Veslova@mazars.ru	230 446
16	Акционерное общество «Аудиторская фирма «Уральский союз»	10203000478	1027700302310	info@uralsoyuz.ru	223 841
17	Общество с ограниченной ответственностью «Группа Финансы»	11203052793	1082312000110	sro_gf8@gf8.ru	206 035
18	Общество с ограниченной ответственностью «АФК-Аудит»	11606075875	1027801551106	info@afkgroup.com	204 210
19	Акционерное общество «2К»	10303000547	1027700031028	audit@2kaudit.ru	168 817
20	Общество с ограниченной ответственностью «Научно-производственная фирма «Информаудитсервис»	11006000662	1037739372703	badmaeva@i-ias.ru	150 382
21	Акционерное общество Аудиторская компания «ДЕЛОВОЙ ПРОФИЛЬ»	11606087136	1027700253129	khabirova@delprof.ru, dp_sro@delprof.ru, ulyanova@delprof.ru	136 028
22	Общество с ограниченной ответственностью «КСК АУДИТ»	10603047194	1057747830337	esomova@kskgroup.ru, VYazykova@kskgroup.ru, Kolennikov@kskgroup.ru, emezhueva@kskgroup.ru	116 280

1	2	3	4	5	6
23	Закрытое акционерное общество «Аудиторская фирма «Критерий-Аудит»	10203000557	1027700463340	info@k-a.ru	106 882
24	Общество с ограниченной ответственностью «Алинга Консалтинг»	11003031033	1107746908356	a_kulikov@acg.ru, v_bazhenov@acg.ru, anna.siletskaya@bellerage.ru, auditors@bellerage.ru	101 705
25	Общество с ограниченной ответственностью «Международный консультативно-правовой центр»	11606074503	1157746177929	mkpcn@mkpcn.ru	101 679
26	Общество с ограниченной ответственностью «ПРИМА аудит. Группа ПРАУД»	11403072077	1147847543601	info@pra.ru	100 831
27	Общество с ограниченной ответственностью «Институт независимых социально-экономических исследований»	11603102703	1027809226213	audit@insei.ru	95 213
28	Общество с ограниченной ответственностью «Интерэкспертиза»	10203000366	1027739385332	inform@interexpertiza.ru	88 516
29	Общество с ограниченной ответственностью «Столичный Центр Аудита и Оценки»	11303004993	1137746033215	info@scaoconsulting.ru	85 544
30	Общество с ограниченной ответственностью «Бетроен»	11603039657	1097746770978	betroen@betroen.ru, o.tretyakova@betroen.ru	85 520
31	Акционерное общество «МКД»	11606048526	1027810263579	office@mcd.spb.ru	78 467
32	Акционерное общество «АУДИТОРСКАЯ ФИРМА «МАРИЛЛИОН»	11606054850	1027700190253	sro@marillion.ru	76 617
33	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторская Группа «Капитал»	11606070734	1026602337068	ofis@ag-capital.ru	74 096
34	Акционерное общество Аудиторская компания «Арт - Аудит»	11606069430	1024101025134	mail@art-audit.com	64 866
35	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторское Партнерство «НИКА»	11003004573	1097746834393	info@ap-nika.ru	63 071

1	2	3	4	5	6
36	Общество с ограниченной ответственностью «ПРАВОВЕСТ Аудит»	11206022578	1057747460858	info@pravovest-audit.ru	61 748
37	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторская фирма «АВУАР»	11606069395	1027401864159	info@avuar.ru	58 886
38	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторская компания «ХОЛД-ИНВЕСТ-АУДИТ»	11806086363	1187746939160	hi-audit@hi-audit.ru	56 827
39	Акционерное общество Аудиторско - консалтинговая компания «ЭКФИ»	11606085764	1037739257049	ecfi@ecfi.ru, muksumova@ecfi.ru	56 351
40	Общество с ограниченной ответственностью «Аудит-Оптим-К»	11606064210	1024200696376	office@auditoptim.ru	49 777
41	Акционерное общество «Центр бизнес-консалтинга и аудита»	11606063826	1027700237696	mail@cba.ru	48 613
42	Общество с ограниченной ответственностью «АУДИТ-ЭСКОРТ»	11606054905	1027700309669	escort@audit-escort.ru, lar@audit-escort.ru	46 641
43	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторская Группа «Корсаков и Партнеры»	11503033312	1157746427068	audit@ackp.ru	46 114
44	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторско-консалтинговая компания «Аудэкс»	11603044001	1141690066561	info@audex.ru	44 558
45	Общество с ограниченной ответственностью «Инвест-аудит»	11603037363	1025900528543	invest-audit@perm.ru	44 510
46	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторская Фирма «Эксклюзив Консалтинг»	11106011441	1115024003852	lugovskaya@econ.ru, i.kashina@econ.ru, o.garaschenko@econ.ru	44 257
47	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторская фирма «Аудит-Классик»	11603050525	1147453009582	acl@chel.surnet.ru	44 187

1	2	3	4	5	6
48	Общество с ограниченной ответственностью «Прайм аудит»	11603072823	1056900104645	info@pa69.ru	43 815
49	Общество с ограниченной ответственностью «ЭККАУНТИНГ-СЕРВИС»	11606067516	1027739377654	stepanova@accser.ru, kozlova@accser.ru, accounts@aha.ru, smirnov@accser.ru	41 416
50	Общество с ограниченной ответственностью «КБМ»	11203064662	1077847518165	mail@dmtm.ru	40 404
51	Общество с ограниченной ответственностью «АУДИТОРСКАЯ СЛУЖБА «СТЕК»	11606055851	1027739022222	stek@stekaudit.ru	40 112
52	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «РАЙТ ВЭЙС»	11603067906	1165027060549	lx65@mail.ru	38 314
53	Общество с ограниченной ответственностью «Агентство «Налоги и финансовое право»	11606069496	1026602952750	cnfp@cnfp.ru, belousova@cnfp.ru	37 587
54	Общество с ограниченной ответственностью «1А Консалтинговая Группа»	10703043808	5077746464065	648-62-98@bk.ru	37 343
55	Общество с ограниченной ответственностью «Инвестаудит»	11806011360	1185543001269	investaudit@bk.ru	36 982
56	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторско-Консультационная Группа «Я.Н.С.Аудит»	10403002618	1047796631123	yans@uhy-yans.ru	36 115
57	Общество с ограниченной ответственностью «РосФинАудит»	10306015312	1037821046493	rfa@rosfinaudit.ru, a.khanzhova@rosfinaudit.ru	34 811
58	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторская компания «Аудит Проф Гарант»	11606055513	1037739732656	info@apgarant.ru, leshina@apgarant.ru	33 823
59	Общество с ограниченной ответственностью «Листик и Партнеры - Москва»	11606061115	5107746076500	gala@uba.ru	33 138

1	2	3	4	5	6
60	Общество с ограниченной ответственностью «ИНТЭК-Аудит»	11603076491	1037739091895	intek@intekaudit.ru	32 470
61	Общество с ограниченной ответственностью «Сальдо-аудит»	11603076524	1027700535543	info@saldo-audit.ru	32 379
62	Акционерное общество «Аудиторская Компания Институт Проблем Предпринимательства»	11606048548	1027809211210	auditor@ipp.spb.ru, mail@ak-ipp.spb.ru	31 318
63	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторско-консалтинговая группа «Бизнесэкспертиза»	11603055767	1157746522152	info@bizexpertiza.ru	31 145
64	Общество с ограниченной ответственностью «ЭНЭКО»	11606057043	5147746167773	info@eneco.ru	30 170
65	Общество с ограниченной ответственностью «Что делать Аудит»	11606067595	5147746225798	audit@4dk.ru	30 122
66	Общество с ограниченной ответственностью «Центр аудита и консалтинга «Партнер»	11606042171	1074205012804	cak@cak-partner.ru	27 623
67	Общество с ограниченной ответственностью «ФБК Поволжье»	11606055838	1021603276155	acg-pkf@mail.ru	26 500
68	Акционерное общество «Аудиторская компания «Самоварова и Партнеры»	11606065198	1037811057778	centre@panacea.spb.ru, e.popova@panacea.spb.ru, spg- group2017@yandex.ru	26 459
69	Общество с ограниченной ответственностью «ЮФА Консалтинг»	11603049704	1028600607661	audit@yufa.ru	26 446
70	Общество с ограниченной ответственностью «МАГНЕТАР-АУДИТ»	11603047116	1157746027801	info@magnetar-audit.ru	26 018
71	Общество с ограниченной ответственностью «ЭккаунтПрофи-Аудит»	10203005755	1027739660805	proselkova@accountprofi.ru	25 252
72	Общество с ограниченной ответственностью «СиБиЭс Групп - Аудит»	11106009516	1107746472822	mikhaltsov@cbscg.ru	24 126

1	2	3	4	5	6
73	Акционерное общество «Екатеринбургский Аудит-Центр»	11603093084	1036604386367	nfk@etel.ru	24 033
74	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторская фирма «Фабер Лекс»	10203002910	1022301213197	mail@faberlex.ru	22 058
75	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторская компания «Эталон»	11603087943	1022101268419	info@gketalon.ru	21 473
76	Общество с ограниченной ответственностью «Авантаж Аудит»	11603092904	1025002865799	info@avantage-audit.ru	21 298
77	Закрытое акционерное общество «АУДИТОРСКАЯ ФИРМА «АСБ»	11606064221	1027812403024	asb@mail.sbor.ru	21 044
78	Общество с ограниченной ответственностью «ВЕКТОР РАЗВИТИЯ»	11006012171	1107746399397	info@vektorr.ru	21 003
79	Акционерное общество «Аудиторы Северной Столицы»	11606060790	1027809225762	office@ncauditors.ru	18 925
80	Общество с ограниченной ответственностью «АЛЬТ ДФК»	11606057381	1127746531109	obarbashova@althausgroup.ru	17 610
81	Общество с ограниченной ответственностью «Технологии Инвестиции Строительство»	10206015535	1037835013468	info@audit-tis.ru	17 524
82	Закрытое акционерное общество «Ассоциация «Налоги России»	11603082936	1026602338069	anr@anr.ru	17 072
83	Акционерное общество «Аудиторско-Консультационная Фирма «МИАН»	10203000074	1027739837850	audit@akfmian.ru	16 089
84	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторская компания «Юкон»	10703005042	1057746059304	office@yukon-co.ru	15 908
85	Общество с ограниченной ответственностью «ВостСибАудит»	11606072984	1113850020790	info@vsaudit.ru	15 759
86	Общество с ограниченной ответственностью «Средне- Волжское экспертное бюро»	11603044023	1021603278663	company@svebaudit.ru	15 676

1	2	3	4	5	6
87	Общество с ограниченной ответственностью «РуБизнесАудит»	10203006115	1027719007645	letich_rita@mail.ru	15 279
88	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторско-консультационная компания «Бизнес-информ»	11606064783	1024301318359	agaev.aziz@gmail.com, aud.inform@gmail.com	15 056
89	Общество с ограниченной ответственностью Аудиторско-консалтинговая группа «ХАРС»	11506033056	1027100739951	hars-tula@mail.ru	14 423
90	Общество с ограниченной ответственностью «АФ «Корн-Аудит»	11906057452	1037700196676	info@cornaudit.ru	14 352
91	Общество с ограниченной ответственностью Центр независимых финансовых экспертов «Байкалинвестаудит»	11503011317	1033801007195	info@bia-audit.ru	14 205
92	Общество с ограниченной ответственностью «ЭКОНСФЕРА»	11103043803	1087746309914	audit@econsfera.ru	14 035
93	Акционерное общество «Аудиторская фирма БОСИ»	10306016471	1037808009062	audit@af-bosy.ru	12 924
94	Общество с ограниченной ответственностью «Аудит Эксперт»	11603080304	1027700583063	shtanina.i@cliff.ru	12 689
95	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторская фирма ГНК»	11606048572	1027600513225	info@gnk-audit.ru	12 332
96	Общество с ограниченной ответственностью «ОКГ Аудит»	11606074470	1057812882863	dubinyanskayae@okgru.com	12 120
97	Общество с ограниченной ответственностью «Аудит-Дело»	11906038124	1193850013356	audit@baikmail.ru	11 565
98	Общество с ограниченной ответственностью «КонС-Аудит»	11703014368	1165050057314	kons-audit@krasno.ru	10 881

1	2	3	4	5	6
99	Общество с ограниченной ответственностью «ФинСоюзАудит»	11503027394	1157746393496	Fsa_ipk@mail.ru, natalia@fsaudit.net	10 389
100	Общество с ограниченной ответственностью «Поволжская аудиторская компания»	11706105960	1126453004886	pak-sar@yandex.ru	10 299
101	Общество с ограниченной ответственностью «ЮКИС-АУДИТ»	11606087542	1027739757616	jukis@jukis.ru	9 780
102	Общество с ограниченной ответственностью «Балтийский аудит»	11406045396	1147847390250	mail@baudit.spb.ru	9 525
103	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторская фирма «ИНТЕРКОН»	10203000208	1027700313464	info@interconaudit.ru	8 477
104	Общество с ограниченной ответственностью «Исследования, консалтинг, аудит, разработки»	11603043551	1027800556080	info@ikar-audit.ru	8 276
105	Общество с ограниченной ответственностью «Аудит-Стандарт»	11203090863	1073812004386	audit-standart@inbox.ru	7 216
106	Общество с ограниченной ответственностью «Аудит-Практик»	11606036501	1101690052727	anv5@mail.ru, aleksan-panfilov@yandex.ru	6 321
107	Общество с ограниченной ответственностью «Аудиторско-консалтинговая фирма «Терза»	11006014061	1102031001698	revizor1965@mail.ru, akf@terza.pro	5 794
108	Общество с ограниченной ответственностью «ГроссАудит»	11603038511	1035001851390	info@grossaudit.com	5 783
109	Общество с ограниченной ответственностью «АГ «Золотой Стандарт»»	11003000736	1057746348131	auditpk@yandex.ru	4 491
110	Общество с ограниченной ответственностью аудиторская фирма «Гранд»	11406045420	1146455001780	saratov-audit@yandex.ru	2 056
111	Общество с ограниченной ответственностью «АудитОнлайн»	11606062656	5167746191674	office@auditonline.club	1 478

Источник: разработка автора.

Таблица К. 2 – Ответы респондентов

№ п/п	Категория	Ответ на вопрос 1	Балл	Ответ на вопрос 2	Балл	Ответ на вопрос 3	Балл
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
2	Крупные	Да	1	30% (70% стоимости затрат на аудит)	7	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
3	Крупные	Да	1	50% (50% стоимости затрат на аудит)	5	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
4	Крупные	Да	1	30% (70% стоимости затрат на аудит)	7	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
5	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
6	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
7	Крупные	Нет	0	Проведение обзорной проверки не планируется	0	Вероятность высока, так как есть спрос на услугу	2
8	Крупные	Нет	0	Проведение обзорной проверки не планируется	0	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
9	Крупные	Нет	0	Проведение обзорной проверки не планируется	0	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
10	Крупные	Да	1	80% (20% стоимости затрат на аудит)	2	Нет, малый бизнеса нуждается именно в аудите	0
11	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
12	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
13	Крупные	Да	1	40% (60% стоимости затрат на аудит)	6	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1

Источник: разработка автора.

Таблица К. 3 – Обработка результатов опроса

№ п/п	Категория	Ответ на вопрос 1	Балл	Ответ на вопрос 2	Балл	Ответ на вопрос 3	Балл
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
2	Крупные	Да	1	30% (70% стоимости затрат на аудит)	7	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
3	Крупные	Да	1	50% (50% стоимости затрат на аудит)	5	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
4	Крупные	Да	1	30% (70% стоимости затрат на аудит)	7	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
5	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
6	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
7	Крупные	Нет	0	Проведение обзорной проверки не планируется	0	Вероятность высока, так как есть спрос на услугу	2
8	Крупные	Нет	0	Проведение обзорной проверки не планируется	0	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
9	Крупные	Нет	0	Проведение обзорной проверки не планируется	0	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
10	Крупные	Да	1	80% (20% стоимости затрат на аудит)	2	Нет, малый бизнеса нуждается именно в аудите	0
11	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Да, это релевантно потребностям малого бизнеса	3
12	Крупные	Да	1	10% (90% стоимости затрат на аудит)	9	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1
13	Крупные	Да	1	40% (60% стоимости затрат на аудит)	6	Маловероятно, услуга не пользуется спросом	1

1	2	3	4	5	6	7	8
Дисперсия	0,18			13,02		1,10	
Стандартное отклонение	0,42			3,61		1,05	
Среднее арифметическое	0,77			5,54		1,77	
Коэффициент вариации	0,55			0,65		0,59	
Доверительный интервал (уровень значимости = 0,05)	(0,54;1,00)			(3,58;7,50)		(1,20;2,34)	
Минимальное число требуемых ответов респондентов (нормированное отклонение $t=1,96$ )	12			95		47	

Источник: разработка автора.

## ПРИЛОЖЕНИЕ Л

Таблица Л. 1 – Структура доходов аудиторских организаций, %

Регион	Год	Доля доходов от проведения аудита в общих доходах за год	Доля доходов от проведения обязательного аудита в общих доходах от проведения аудита за год	Доля доходов от проведения инициативного аудита в общих доходах от проведения аудита за год	Доля доходов от проведения аудита общественно значимых организаций в общих доходах от проведения аудита за год	Доля доходов от оказания сопутствующих услуг в аудиту услуг в общих доходах за год	Доля доходов от оказания прочих услуг в общих доходах за год
1	2	3	4	5	6	7	8
Россия – всего	2013	–	–	–	–	–	–
	2014	51,0	–	–	–	5,2	43,8
	2015	49,2	–	–	–	4,0	46,8
	2016	48,7	90,2	9,8	30,9	2,7	48,6
	2017	49,6	88,4	11,6	28,8	5,1	45,3
	2018	50,1	86,0	14,0	22,5	6,1	43,8
Москва	2013	53,6	–	–	–	10,2	36,2
	2014	51,5	–	–	–	5,0	43,5
	2015	48,5	–	–	–	3,9	47,6
	2016	47,6	90,1	9,9	38,0	2,4	50,0
	2017	48,3	86,6	13,4	35,9	5,3	46,4
	2018	48,7	83,5	16,5	27,5	6,7	44,6

Окончание таблицы Л. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
Санкт-Петербург	2013	36,8	–	–	–	2,7	60,5
	2014	39,5	–	–	–	6,4	54,1
	2015	46,6	–	–	–	2,8	50,6
	2016	47,4	93,7	6,3	5,0	3,1	49,5
	2017	48,0	93,3	6,7	4,5	3,8	48,2
	2018	49,5	93,7	6,3	4,1	3,0	47,5
Другие регионы	2013	52,3	–	–	–	8,7	39,0
	2014	52,5	–	–	–	5,9	41,6
	2015	53,6	–	–	–	5,0	41,3
	2016	54,8	93,4	6,6	5,6	4,38	40,8
	2017	56,2	94,6	5,4	5,1	4,6	39,2
	2018	57,7	94,9	5,1	4,8	3,9	38,4

Источник: [94].