

---

---

# ФИНАНСЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УДК 657.6

## О ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ АНАЛИЗА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКИМ РИСКОМ

**В.П. Козлов**

Сибирский государственный индустриальный университет  
E-mail: kozlov1947@yandex.ru

В статье изложены проблемы управления неотъемлемым риском аудируемого лица. Статья посвящена описанию возможности использования результатов анализа учетной политики для управления аудиторским риском. Показано влияние мониторинга учетной политики на предплановом этапе и в процессе проверки на риск существенных искажений отчетности. Приведен пример практического применения предлагаемого подхода.

*Ключевые слова:* неотъемлемый риск, риск средств контроля, управление риском, учетная политика, анализ, аудируемое лицо, аудиторские доказательства, профессиональное суждение аудитора.

## ON POSSIBILITY OF USE OF RESULTS OF ACCOUNTING POLICY ANALYSIS FOR AUDIT RISK MANAGEMENT

**V.P. Kozlov**

Siberian State Industrial University  
E-mail: kozlov1947@yandex.ru

The article stated issues of management of inherent risk of audited body. The article is devoted to description of possibility of use of accounting policy analysis for audit risk management. The influence of accounting policy monitoring at pre-planned stage and in the process of risk verification of significant misstatements of accounting is shown. An example of practical implementation of the suggested approach is given.

*Key words:* inherent risk, risk of means of control, risk management, accounting policy, analysis, audited body, audit evidence, professional judgment of auditor.

В соответствии с общепринятым подходом к организации аудита, нашедшим свое отражение в международных и отечественных стандартах, профессиональное суждение аудитора о величине и распределении неотъемлемого и контрольного рисков между областями бухгалтерского учета и отчетности является основой планирования аудиторской проверки. В свою очередь, в качестве наиболее важных доказательств, используемых при формировании данного суждения, рассматриваются результаты анализа полноты и адекватности учетной политики аудируемого лица. Анализ

учетной политики дает аудитору возможность получить первичное представление об участках бухгалтерского учета, наиболее подверженных системным и методологическим ошибкам, а также о зонах наибольшего контрольного риска, т.е. областях учета, либо проверяемых нерегулярно, либо вообще не охваченных внутренним контролем. Исходя из этого представления, опираясь на инверсию аналитической модели аудиторского риска

$$PH = \frac{AP}{HP \times PK}, \quad (1)$$

аудитор должен сформировать профессиональное суждение о приемлемой величине риска необнаружения и разработать программу проверки, обеспечивающую получение надлежащих аудиторских доказательств в количестве, достаточном для обеспечения данной величины.

Необходимо отметить, что изложенный подход, предусматривающий возможность использования результатов анализа учетной политики исключительно для целей планирования аудита, отражает традиционный взгляд на возможность регулирования аудиторского риска посредством влияния только на риск необнаружения.

В то же время изучение нормативно-правовых актов, регламентирующих бухгалтерский учет и аудиторскую деятельность, позволяет сделать вывод о том, что планирование аудита, ориентированное на минимизацию риска необнаружения, не является единственно возможной задачей, для решения которой могут быть использованы результаты анализа учетной политики аудируемого лица.

В частности, п.10 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» предусматривает возможность оперативного внесения дополнений в учетную политику, не считая изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации, и не устанавливая никаких ограничительных норм ни в отношении времени внесения дополнений, ни в отношении их ввода в действие.

Таким образом, в случае получения аудитором доказательств неполноты учетной политики аудируемого лица, обусловленной отсутствием в ней информации о существенных способах ведения бухгалтерского учета, он вправе предложить оперативно внести в проверенную учетную политику необходимые дополнения, что повлечет за собой снижение вероятности ввода в заблуждение пользователей отчетности аудируемого лица, а следовательно, и снижение неотъемлемого риска.

Кроме того, п.10-16 ПБУ 1/08 определяют возможность внесения изменений в учетную политику в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, применение которых предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий хозяйствования, связанного с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Следует отметить, что внесение изменений в учетную политику частично ограничено и обременено такими требованиями ПБУ 1/08, как общая норма п.12 (изменение учетной политики производится с начала отчетного года) и нормы п. 21-24 (раскрытие изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности).

Однако существуют и веские основания для признания указанных норм не содержащими абсолютного ограничения для внесения изменений в учетную политику и их ввода в действие до завершения отчетного периода. К числу таких оснований, по мнению автора, относятся следующие аспекты:

1. основополагающий принцип бухгалтерского учета – принцип приоритета экономического содержания над юридической формой – позволяет не применять правила ведения учета, если они не дают возможности достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации.

2. Формулировка п.12 ПБУ 1/08: «Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения» предусматривает возможность внесения изменений в учетную политику в момент, отличный от начала отчетного периода.

3. Характер и содержание норм п.13-15 ПБУ 1/08 допускают принципиальную возможность внесения изменений в учетную политику до ее представления пользователям в составе бухгалтерской отчетности.

4. Нормы п. 52-64 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» содержат обязанности аудитора по информированию руководства аудируемого лица о выявленных ошибочных действиях, в связи с чем исполнение близких по существу требований п. 21-24 ПБУ 1/08 не повлечет за собой существенных затрат.

Таким образом, в случае получения доказательств несоответствия отдельных положений аудируемой учетной политики требованиям нормативной базы, либо доказательств несоответствия фактически применяемых способов ведения учета способам, раскрытым в учетной политике, аудитор вправе, принимая во внимание указанные выше ограничения и возможности, предложить аудируемому лицу внести в учетную политику необходимые изменения.

Реализация данных предложений позволит обеспечить взаимное соответствие между фактически используемыми и раскрытыми в учетной политике способами ведения бухгалтерского учета в рамках требований нормативных актов, что приведет к снижению неотъемлемого риска и существенно ограничит вероятность неадекватного восприятия бухгалтерской отчетности аудируемого лица ее пользователями.

Установленные в ходе исследования возможности воздействия на неотъемлемый риск и предлагаемые способы его снижения легли в основу разработки процедуры использования результатов анализа полноты, адекватности и фактического исполнения учетной политики для целей управления неотъемлемым риском. Структурно-логическая схема данной процедуры представлена на рис. 1.

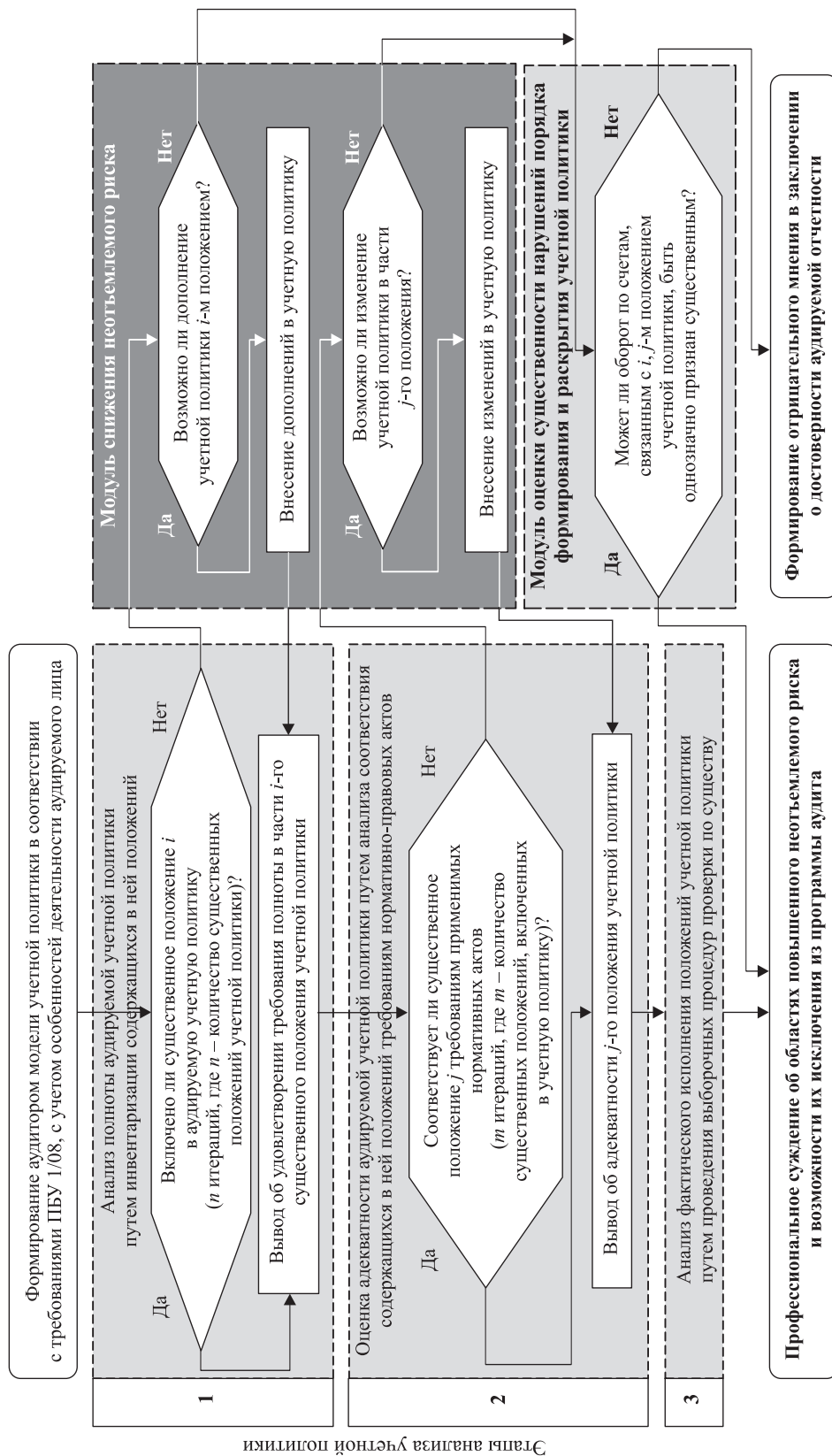


Рис. 1. Структурно-логическая схема процедуры использования результатов анализа учетной политики для целей управления неотъемлемым риском

На начальной стадии аудитор формирует свое профессиональное суждение о том, какие способы ведения учета являются существенными, с точки зрения специфики деятельности и менеджмента аудируемого лица, и, соответственно, подлежат включению в учетную политику и раскрытию в регламентирующем учетную политику организационно-распорядительном документе (положении, приказе, распоряжении).

Аудитору следует проинспектировать данный документ с целью проверки, все ли существенные элементы, подлежащие, по суждению аудитора, включению в учетную политику, включены в нее. Элементы, не получившие раскрытия в аудируемой учетной политике, закономерно относятся аудитором к зонам наибольшего риска, так как факт их сокрытия существенно увеличивает возможность введения в заблуждение пользователей проверяемой отчетности. На основании выводов о неполноте учетной политики, с учетом требований п.10 ПБУ 1/08, оценивается возможность внесения в нее дополнений и при наличии такой возможности руководству аудируемого лица в письменной информации формулируются рекомендации по дополнению учетной политики.

Использование предлагаемой процедуры позволяет аудитору на основании экспертизы учетной политики сформировать корректное мнение о достоверности отчетности с минимальными затратами, а в некоторых случаях (если учетная политика признана неадекватной или существенно не соблюдается на практике) – вообще не приступать к проведению аудиторских процедур по существу, что сокращает трудоемкость проведения проверки и повышает ее качество.

Таким образом, представленная на рис. 1 структурно-логическая схема предлагаемой процедуры, с одной стороны, отражает этапы анализа аудируемой учетной политики, а с другой – основанные на его результатах способы снижения неотъемлемого риска – оперативное внесение дополнений и изменений в аудируемую учетную политику. Как видно из рис. 1, разработанная процедура имеет многоцелевую направленность и позволяет, используя результаты выполнения основных этапов анализа учетной политики, обеспечить:

- формирование профессионального суждения аудитора о зонах наиболее высокого неотъемлемого риска и определение основных ориентиров распределения трудоемкости между объектами аудиторской проверки в программе аудита;

- снижение неотъемлемого риска до начала планирования аудита посредством внесения дополнений и допустимых изменений в учетную политику аудируемого лица;

- исключение (в случае невозможности внесения дополнений и изменений) из числа объектов проверки заведомо полностью искаженных участков учета и отчетности, в рамках которых отмечены факты, свидетельствующие о неполноте, несоответствии учетной политики требованиям нормативно-правовых актов, либо о фактическом несоблюдении принятой в организации полной и адекватной учетной политики;

- формирование отрицательного мнения о достоверности отчетности аудируемого лица в аудиторском заключении фактически до начала реали-

Рис. 2. Графическая интерпретация профессионального суждения о распределении неотъемлемого риска по областям бухгалтерского учета

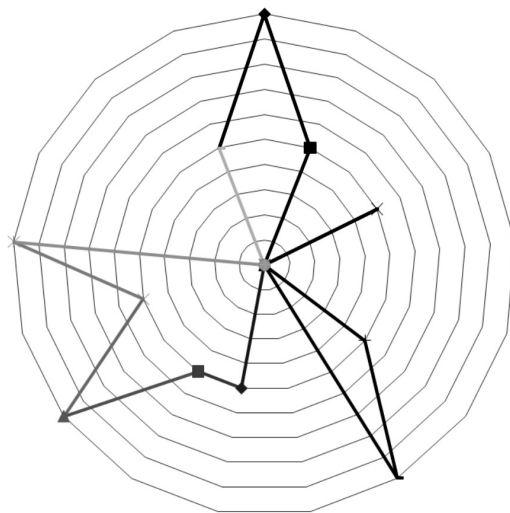
зации программы аудита – на основании выводов о существенности выявленных отклонений учетной политики от требований полноты и адекватности и невозможности внесения в нее необходимых дополнений и изменений.

Если необходимые дополнения по тем или иным причинам не могут быть внесены в учетную политику, аудитору необходимо оценить существенность данного аспекта (см. рис. 1). Если руководство аудируемого лица выполняет рекомендации аудитора, происходит снижение неотъемлемого риска.

Далее элементы, раскрытые в учетной политике, проверяются аудитором на адекватность путем оценки их соответствия требованиям нормативных актов. Если фактическое раскрытие существенных элементов в учетной политике не соответствует требованиям применимых нормативно-правовых актов, аудитор дополняет данными элементами комплекс рисков областей бухгалтерского учета аудируемого лица. Результаты оценки приведены на рис. 2 в виде лепестковой диаграммы.

Необходимо отметить, что существенным элементам, не нашедшим отражения в учетной политике аудируемого лица, должны быть присвоены меньшие значения риска, нежели элементам, раскрытым в учетной политике в противоречии с требованиями нормативных актов. Это заключение следует из того, что неполнота учетной политики потенциально может и не свидетельствовать о нарушении нормативных актов при ведении учета и формировании отчетности. Если же учетная политика декларирует противоречащий требованиям нормативно-правовых актов способ ведения учета, это требует присвоения соответствующей области учета наивысшей оценки риска. В сложившейся ситуации аудитору следует оценить правомерность внесения изменений в аудируемую учетную политику. Если внесение изменений признается обоснованным и допустимым, вносятся необходимые изменения, и соответствующие области учета исключаются из «карты риска» (см. рис. 2).

Разработанная процедура предполагает и необходимость учета результатов теста на фактическое исполнение учетной политики. Корректно сформированная учетная политика фактически может и не исполняться в ходе ведения учета и подготовки отчетности, или же исполняться с отдельными нарушениями, что создает условия для увеличения неотъемлемого риска и, в конечном итоге, приводит к недостоверности отчетности. В случае невыполнения экономическим субъектом требований учетной полити-



ки аудитор должен зафиксировать данный факт в рабочих документах и рассчитать величину искажения, образующегося в отчетности по этой причине. Если полученное искажение отчетности превышает установленный уровень существенности, то аудитор, согласно ФСАД 2/2010, может модифицировать свое мнение в аудиторском заключении.

Использование предлагаемой процедуры позволяет аудитору на основании экспертизы учетной политики сформировать корректное мнение о достоверности отчетности с минимальными затратами, а в некоторых случаях (если учетная политика признана неадекватной или существенно не соблюдается на практике) – вообще не приступать к проведению аудиторских процедур по существу, что сокращает трудоемкость проведения проверки и повышает ее качество.

Как видно из рис. 1, разработанная процедура имеет многоцелевую направленность и позволяет, используя результаты выполнения основных этапов анализа учетной политики, обеспечить:

- формирование профессионального суждения аудитора о зонах наиболее высокого неотъемлемого риска и определение основных ориентиров распределения трудоемкости между объектами аудиторской проверки в программе аудита;

- снижение неотъемлемого риска до начала планирования аудита посредством внесения дополнений и допустимых изменений в учетную политику аудируемого лица;

- исключение (в случае невозможности внесения дополнений и изменений) из числа объектов проверки заведомо полностью искаженных участков учета и отчетности, в рамках которых отмечены факты, свидетельствующие о неполноте, несоответствии учетной политики требованиям нормативно-правовых актов, либо о фактическом несоблюдении принятой в организации полной и адекватной учетной политики;

- формирование отрицательного мнения о достоверности отчетности аудируемого лица в аудиторском заключении фактически до начала реализации программы аудита – на основании выводов о существенности выявленных отклонений учетной политики от требований полноты и адекватности и невозможности внесения в нее необходимых дополнений и изменений.

Выявление зон повышенного риска существенных искажений предлагается документировать с использованием вспомогательных табл. 1–5, которые позволяют реализовать описанную процедуру управления неотъемлемым риском.

Как ранее отмечалось, на начальном этапе аудитор должен определить, все ли существенные элементы учета, отражающие специфику бизнеса экономического субъекта и стратегию менеджмента, включены в учетную политику. Результаты проверки аудитором полноты учетной политики целесообразно систематизировать в табличной форме (табл. 1).

На этапе оценки адекватности учетной политики все включенные в нее положения проверяются сплошным порядком на предмет их соответствия законодательству и стандартам учета. При этом на основании данных об оборотах по соответствующим счетам дается стоимостная оценка величини

Таблица 1

**Форма таблицы, отражающей результаты оценки полноты учетной политики аудируемого лица**

Существенные элементы учета, которые, по мнению аудитора, должны быть отражены в учетной политике	Наличие (+), отсутствие (-)	Решение аудитора о полноте учетной политики в рассматриваемом аспекте
1. Признание выручки		
2. Признание и амортизация внеоборотных активов		
3. Капитализация затрат по займам и других затрат		
4. Финансовые инструменты и инвестиции		
5. Аренда		
6. Затраты на исследования и разработки		
7. Запасы, их оценка, порядок списания		
8. Налоги, в том числе отложенные		
9. Резервы		
10. Затраты на пенсионное обеспечение		
11. Определение хозяйственных и географических сегментов и основа распределения затрат между сегментами		
12. Подготовка консолидированной отчетности		
13. Порядок списания активов в случаях порчи и хищений		
14. списание дебиторской и кредиторской задолженности		
15. Рабочий план счетов		
16. Порядок проведения инвентаризаций и отражение их результатов		
17. Определение себестоимости продукции и услуг		
18. Методы оценки НЗП (незавершенного производства) и готовой продукции		
19. Способы формирования коммерческих и управленческих расходов и отражение их в учете		
20. Порядок внесения изменений в учетную политику		
<i>Обобщающая оценка полноты учетной политики</i>	<i>Содержит (не содержит)</i>	<i>все существенные элементы</i>

ны искажений, которые появляются (или могут появиться) в отчетности в результате нарушения законодательства при подготовке учетной политики и ее исполнении. Полученные результаты проверки сопоставляются с установленным уровнем существенности. В случае превышения указанными искажениями величины уровня существенности аудитор, фактически не приступая к реализации процедур проверки по существу, уже на данном этапе вправе сделать вывод о недостоверности аудируемой отчетности и модифицировать мнение в форме отрицательного аудиторского заключения. Результаты реализации описанных процедур целесообразно фиксировать в рабочем документе следующей формы (табл. 2).



Таблица 2

**Форма таблицы, отражающей результаты оценки адекватности учетной политики аудируемого лица**

Положение учетной политики	Соответствие требованиям нормативной базы		Существенность нарушения	Решение аудитора
	Да	Нет		
Признание выручки	+		–	Риск отсутствует
Метод амортизации основных средств		+	Величина искажения превышает уровень существенности	Отчетность недостоверна
Метод списания МПЗ (материально-производственных запасов)	+		–	Риск отсутствует
...	...	...	...	...

На этапе анализа фактического исполнения утвержденной учетной политики аудитор должен проверить, как в действительности выполняются положения учетной политики при подготовке отчетности. Данный этап проводится после того, как выполнена проверка полноты учетной политики и адекватности ее элементов требованиям применимой нормативно-правовой базы. Целью этого этапа является выявление возможных нарушений учетной политики и установление характера и силы их влияния на достоверность отчетности. По результатам данного этапа аудитор может сделать вывод о том, насколько существенны выявленные нарушения, и как они влияют на достоверность отчетности. Проверку фактического исполнения положений учетной политики предлагается выполнять при помощи тестирования. В целях экономии времени аудитор может использовать специальные тест-анкеты, заполняемые работниками бухгалтерии, которые непосредственно являются исполнителями положений учетной политики. Примеры форм тест-анкет представлены в табл. 3 и 4.

Принципиально важным представляется требование, в соответствии с которым графы 2 и 4 табл. 3 заполняются аудитором после заполнения соответствующим учетным работником графы 3. Таким образом, с одной стороны, обеспечивается «чистота эксперимента» (у бухгалтера отсутствует «подсказка»), а с другой – параллельно с решением основной задачи с помощью тест-анкеты оценивается и знание коллективом бухгалтерской службы основных положений учетной политики организации.

После того, как работники бухгалтерии заполнили тест-анкеты, аудиторы обрабатывают их и заносят результаты в сводный рабочий документ (табл. 5).

Если у аудитора возникают основания для дополнительной проверки данных, представленных работниками бухгалтерии или для уточнения существенности выявленных нарушений и оценки их влияния на достоверность отчетности, то аудитор может увеличить объем выборки, чтобы убедиться в правильности данных первично заполненных тест-анкет и сде-

Таблица 3

**Тест-анкета для проверки фактического исполнения учетной политики в части признания выручки от продаж**

Виды выручки в разрезе реализуемых активов	Способ признания, согласно учетной политике (заполняется аудитором)	Фактический способ признания (заполняется работником бухгалтерской службы)	Отклонение (заполняется аудитором)
1	2	3	4
Реализация готовой продукции	<i>По отгрузке</i>	<b>По оплате</b>	+
Реализация услуг	<i>По отгрузке</i>	<b>По отгрузке</b>	-
Реализация материалов	<i>По отгрузке</i>	<b>По отгрузке</b>	-
Реализация основных средств	<i>По отгрузке</i>	<b>По отгрузке</b>	-
Прочая реализация	<i>По отгрузке</i>	<b>По оплате</b>	+
.....	.....	.....	.....

Тест-анкету заполнил бухгалтер:

Проверил аудитор:

*Примечание.* Знаком «+» отмечается наличие отклонения.

Таблица 4

**Тест-анкета для проверки фактического исполнения учетной политики в части применения методов списания стоимости материалов при отпуске в производство**

Метод, зафиксированный в учетной политике (заполняется аудитором)	Метод, фактически применяемый в отчетном периоде (заполняется работником бухгалтерской службы организации)					
	Январь	Февраль	Март	Апрель	.....	Декабрь
Средняя стоимость	<i>Средняя</i>	<i>Средняя</i>	<i>Средняя</i>	<i>Средняя</i>	.....	<b>ФИФО</b>

Тест-анкету заполнил бухгалтер:

Проверил аудитор:

Таблица 5

**Форма документа, обобщающего результаты проверки фактического исполнения учетной политики**

Положения учетной политики	Фактическое исполнение		Существенность нарушения	Выводы аудитора
	Да	Нет		
Признание выручки		+	Нарушение превышает установленный уровень существенности	Отчетность недостоверна
Применение метода амортизации основных средств	+		-	Отчетность достоверна
Применение метода списания МПЗ (материально- производственных запасов) на себестоимость		+	Нарушение превышает установленный уровень существенности	Отчетность недостоверна
...				

*Примечание.* Знак «+» – положительный ответ.

ланных на их основе выводов. Результаты тестирования группируются в таблицу, и по ним аудитор может принять решения о существенности выявленных нарушений в целом и их комплексном влиянии на достоверность отчетности.

Для этих целей можно использовать представленную ниже форму рабочего документа, который позволяет наглядно оформить результаты проведенного тестирования.

Таким образом, реализация разработанной процедуры использования результатов анализа аудируемой учетной политики позволяет решить ряд важных задач управления аудиторским риском:

во-первых, сформировать суждение о зонах наиболее высокого неотъемлемого риска в учете и отчетности аудируемого лица и тем самым определить основные ориентиры распределения трудоемкости между объектами аудиторской проверки в программе аудита;

во-вторых, исключить из числа объектов проверки заведомо полностью искаженные участки учета и отчетности, в рамках которых отмечены факты, свидетельствующие либо о несоответствии учетной политики требованиям нормативно-правовых актов, либо о фактическом несоблюдении принятой в организации полной и адекватной учетной политики;

в-третьих, и это особенно важно в контексте проблем управления аудиторским риском, снизить неотъемлемый риск, обусловленный неполнотой содержания учетной политики, несоответствием ее положений требованиям применимой нормативно-правовой базы и ненадлежащей организацией фактического исполнения учетной политики. Такое воздействие предлагаемого инструмента на неотъемлемый риск возможно при безусловном реагировании со стороны проверяемого лица на рекомендации аудитора.

Ниже приведены результаты апробации предлагаемого подхода в деятельности аудиторской компании.

Таблица 6

### Проверка полноты учетной политики организации (промышленность)

Существенные элементы учета, которые, по мнению аудитора, должны быть отражены в учетной политике	Наличие (+), отсутствие (-)	Решение аудитора	Влияние на величину риска существенных искажений, доли ед.
1	2	3	4
Признание выручки	+	Вывод о полноте	-
Признание и амортизация нематериальных активов	+	Вывод о полноте	-
Капитализация затрат по займам и других затрат	+	Вывод о полноте	-
Финансовые инструменты и инвестиции	+	Вывод о полноте	-
Аренда	+	Вывод о полноте	-
Затраты на исследования и разработки	+	Вывод о полноте	-

Окончание табл. 6

1	2	3	4
Материалы, их оценка, порядок списания	+	Вывод о полноте	–
Налоги, в том числе отложенные	+	Вывод о полноте	–
Резервы	–	Вывод о неполноте. Рекомендация включить положение о создании резервов в учетную политику	0,5
Затраты на пенсионное обеспечение	+	Вывод о полноте	
Определение хозяйственных и географических сегментов и основа распределения затрат между сегментами	–	Вывод о неполноте. Рекомендация порядка распределения затрат между сегментами и его отражения в учетной политике	0,5
Подготовка консолидированной отчетности	+	Вывод о полноте	–
Порядок списания активов в случаях порчи и хищений		Вывод о неполноте. Рекомендация порядка списания активов и его отражения в учетной политике, вывод о необходимости проверки случаев списания активов сплошным методом	0,5
Списание дебиторской и кредиторской задолженности	+	Вывод о полноте	–
Рабочий план счетов	–	Вывод о неполноте. Рекомендация разработки рабочего плана счетов и его отражения в приложении к учетной политике	0,5
Порядок проведения инвентаризаций и отражение их результатов	+	Вывод о полноте	–
Определение себестоимости продукции и услуг	+	Вывод о полноте	–
Методы оценки НЗП (незавершенного производства) и готовой продукции	–	Вывод о неполноте. Рекомендация разработки методов оценки НЗП и готовой продукции, вывод о необходимости проверки оценки НЗП сплошным методом	0,5
Способы формирования коммерческих и управленческих расходов и отражение их в учете	+	Вывод о полноте	–
Порядок внесения изменений в учетную политику	–	Вывод о неполноте. Рекомендация разработки и включения в учетную политику порядка ее изменения	0,5

Как видно из данных табл. 6, аудитор может порекомендовать аудируемому лицу внести изменения в учетную политику, а также сконцентрировать свое внимание на отдельных участках учета, которые не освещены в учетной политике.

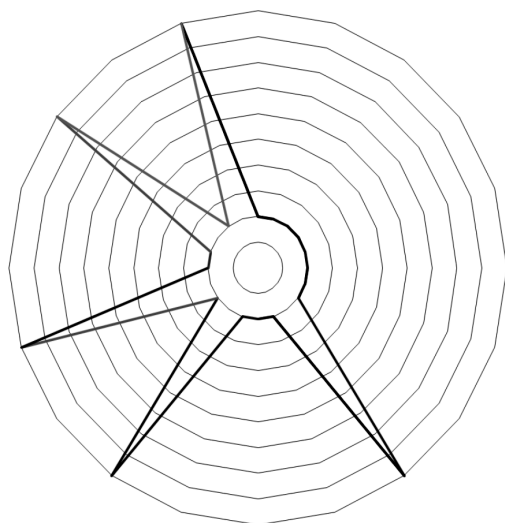


Рис. 3. Распределение риска существенных искажений по областям учета по результатам анализа полноты учетной политики аудируемого лица

Лепестковая диаграмма, характеризующая распределение риска существенных искажений по областям учета представлена на рис. 3.

**Выводы.** На основании предлагаемого подхода можно сформировать мнение о зонах наиболее высокого неотъемлемого риска, исключить из числа объектов проверки полностью искаженные участки учета и отчетности, снизить

величину неотъемлемого риска, правильно спланировать аудиторские процедуры по существу. Реализация предлагаемого направления на практике способна обеспечить снижение общего аудиторского риска посредством воздействия на такой его детерминант, как неотъемлемый риск, влияние на который со стороны аудитора в классической теории и регулятивах аудита признается невозможным.

### Литература

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М.: Дело и Сервис, 2003.
2. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит. М.: Финансы и статистика, 2001.
3. Бычкова С.М., Растамханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности. М.: Финансы и статистика, 2003.
4. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О Рейли В.М. и др. Аудит Монтгомери / пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997.
5. Подольский В.И. и др. Аудит: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.
6. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008). Учетная политика организации.
7. Федеральное правило (стандарт) № 13. Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита.
8. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД2/2010). Модифицированное мнение в аудиторском заключении.

### Bibliography

1. Alborov R.A. Audit v organizacijah promyshlennosti, trgovli i APK. M.: Delo i Servis, 2003.
2. Arens Je.A., Lobbek Dzh. K. Audit. M.: Finansy i statistika, 2001.
3. Bychkova S.M., Rastamhanova L.N. Riski v auditorskoj dejatel'nosti. M.: Finansy i statistika, 2003.
4. Defliz F.L., Dzhenik G.R., O Rejli V.M. i dr. Audit Montgomeri / per. s angl.; pod red. Ja.V. Sokolova. M.: Audit: JuNITI, 1997.

5. *Podol'skij V.I. i dr.* Audit: uchebnik dlja vuzov. M.: JuNITI-DANA, 2000.
6. Polozhenie po buhgalterskomu uchjotu (PBU 1/2008). Uchjotnaja politika organizacii.
7. Federal'noe pravilo (standart) № 13. Objazannosti auditora po rassmotreniju oshibok i nedobrosovestnyh dejstvij v hode audita.
8. Federal'nyj standart auditorskoj dejatel'nosti (FSAD2/2010). Modificirovannoe mnenie v auditorskom zaključenii.