

## 4.5. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОБОСНОВАНИЮ МОДИФИКАЦИИ МНЕНИЯ АУДИТОРА

Сунгатуллина Р.Н., к.э.н., доцент, зав. кафедрой  
бухгалтерского учета, анализа и аудита;  
Юдинцева Л.А., аспирант, ассистент кафедры  
бухгалтерского учета,  
анализа и аудита

*Вятская государственная  
сельскохозяйственная академия*

В данной статье в рамках взаимодействия систем бухгалтерского учета и аудита предложены методические подходы к обоснованию модификации мнения аудитора на основе выявления и анализа факторов, опосредующих процесс формирования аудиторского мнения.

Повышенное внимание к категории «мнение аудитора» со стороны всех заинтересованных пользователей в современных условиях основано на предположении получения ими объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия. Роль аудиторского мнения как результата работы аудитора, заключающегося не только в общих выводах о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в оценке системы учетной информации, предопределила признание и выделение этого понятия в отдельную категорию. Многополярность существующих взаимодействий (аудируемое лицо-аудитор, аудитор-пользователь, пользователь-пользователь, пользователь-аудируемое лицо) требует ясности и обоснованности выражения мнения аудитором не только для аудируемого лица и пользователей с целью оценки достоверности представленной отчетности, но, в первую очередь, и для самого аудитора с целью доказательства своей позиции и уверенности в адекватном восприятии данной информации всеми заинтересованными лицами.

Следует заметить, что новые федеральные стандарты аудиторской деятельности в части порядка формирования аудиторского заключения также акцентируют внимание на значимости категории «мнение аудитора» путем применения термина «модификация» исключительно только к данному понятию. По результатам проведенной проверки в аудиторском заключении может быть выражено немодифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно «Большой советской энциклопедии» [3], модификация (от латинских *modificatio* – «изменение», *modus* – «мера», «вид», «образ» и *facio* – «делаю») определяется как видоизменение, преобразование, появление новых свойств. Модификации – качественно различные состояния или разновидности чего-либо.

Новый толково-словообразовательный словарь русского языка Т.Ф. Ефремовой [4] трактует термин «модификация» как видоизменение предмета или явления, не затрагивающее его сущности.

В Большом толковом словаре современного русского языка Д.Н. Ушакова [5] «модификация» также понимается как видоизменение или преобразование.

В современной экономической литературе по аудиту не представлено точных, однозначных определений

термина «модификация», следовательно, данное понятие еще не стало вполне сложившейся экономической категорией. На наш взгляд, термин «модификация» применительно к понятию «мнение аудитора» означает изменение стандартной версии (формы) мышления проверяющего лица с четкой формулировкой оснований такого изменения. Отсюда можно предположить, что понятие «немодифицированное мнение» является базовым вариантом оценки аудитора факта достоверности отчетности. «Модифицированное мнение» является многоуровневым понятием, так как включает в себя определенные разновидности суждения аудитора, однозначно указывающие на форму аудиторского заключения:

- мнение с оговоркой;
- отрицательное мнение;
- отказ от выражения мнения.

При этом, согласно новых федеральных стандартов аудиторской деятельности [1; 2], в текст аудиторского заключения должен быть включен специальный пункт, поясняющий причины (основания) модификации мнения аудитора:

- «Основание для выражения мнения с оговоркой»;
- «Основание для выражения отрицательного мнения»;
- «Основание для отказа от выражения мнения».

Принимая во внимание фактор субъективности и отнесенности своего мнения, на стадии формирования заключения по результатам проверки аудитор сталкивается с множеством проблем, основной из которых на сегодняшний день является отсутствие явных разъяснений процесса обоснования его мнения. Генезис нормативно-правовой базы аудита позволяет выделить основные виды (формы) мнения аудитора, но не обоснование данного процесса, а лишь обстоятельства, условия, которые непосредственно оказывают влияние на мнение аудитора. Остается открытой проблема формирования аудиторского мнения, так как отсутствуют рекомендации и методики обоснования модификации аудиторского мнения, составленного по результатам проверки, как правило, в форме негативной, а не позитивной уверенности. В этой связи остается не решенным вопрос формирования аудиторского заключения и выбор определенной его формы в конкретной ситуации.

Учитывая, что для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности важно знание причин модификации аудиторского мнения в качестве фактов изменения его стандартной, изначальной формы, используемая в заключении фраза о модификации мнения необходима для всех заинтересованных пользователей. Но для ее доказательства аудитор необходимо определить для себя, на основании какого критерия достоверности выраженное в аудиторском заключении мнение будет считаться модифицированным либо немодифицированным. Иными словами, мнение аудитора о достоверности представленной отчетности должно быть минимально субъективным и содержать максимальную оценку качества работы аудитора.

Для решения данной проблемы, на наш взгляд, на первоначальном этапе аудитор должен определить ряд факторов (критериев), способных определенным образом оказывать влияние на процесс формирования его мнения. Мы предлагаем все возможные факторы рассматривать как основные источники (причины) действий аудитора, которые их объясняют. В процессе выявления данных факторов, как правило, на основании интуиции или индивидуального подхода к провер-

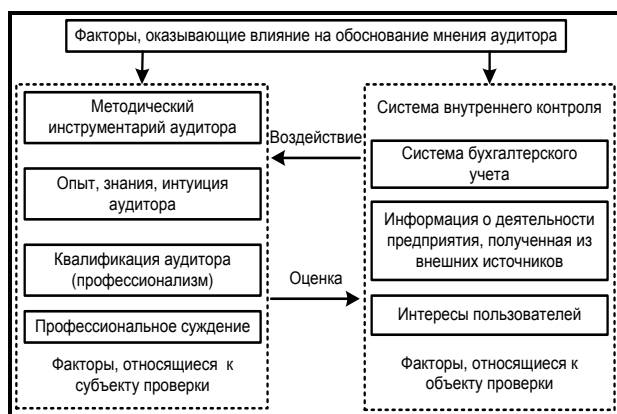
ке в каждой конкретной ситуации, прежде всего, необходимо установить их принадлежность к объекту или субъекту проверки.

В целом все факторы, способные оказать влияние на мнение аудитора, целесообразно подразделить на две группы:

- факторы, относящиеся к объекту аудиторской проверки;
- факторы, относящиеся к субъекту проверки.

Каждая группа факторов в равной степени может повлиять на состав и объем аудиторских процедур. Следовательно, аудитор может их выявить и учесть как при планировании, так и при осуществлении аудиторской проверки. Необходимо отметить, что состав факторов, на которых предположительно может быть основано мнение аудитора, может изменяться в зависимости от различных обстоятельств, возникающих в ходе проверки, например, специфических особенностей деятельности предприятия, форс-мажорных обстоятельств, характера и объема полученных аудиторских доказательств. Причем решающее влияние определенного фактора может проявиться как непосредственно в ходе проверки, так и на ее завершающей стадии. В то же время определенные факторы, занимавшие центральную, «по мнению аудитора», позицию на первых этапах проверки, могут быть нивелированы за счет других факторов при возникновении сомнений у аудитора в правильности своей позиции относительно объема и состава полученных доказательств.

Учитывая обстоятельства одновременной определенности и неопределенности в работе аудитора, следует предположить возможность предвидения аудитором ситуаций (вариантов) возможных рисков неверной интерпретации отчетных данных. В этой связи аудитор целесообразно принимать во внимание комбинированный состав факторов (сочетание факторов из первой и второй групп). В данной ситуации аудитор должен объяснить причины выбора каждого фактора, влияющего на обоснование его мнения. Совокупность факторов, опосредующих мнение аудитора, можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

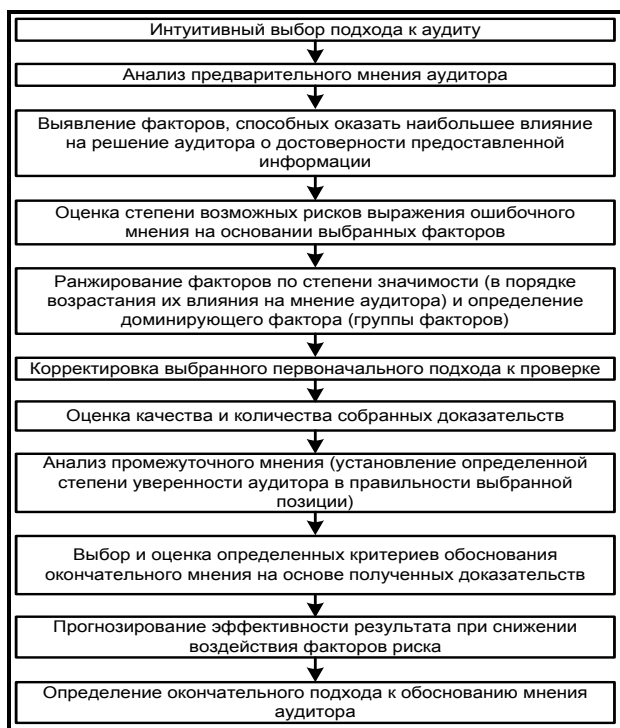


**Рис. 1. Факторы, оказывающие влияние на обоснование мнения аудитора**

На наш взгляд, существует необходимость определения доминирующего фактора (факторов) в работе аудитора. Это позволит проанализировать собранные аудиторские доказательства с конкретной, однозначной позиции и объяснить причины модификации (немодификации) окончательного мнения в аудиторском заключении.

Поскольку особенностью аудиторской деятельности является сложная система взаимоотношений различных элементов, мы полагаем, что одним из вариантов решения данной проблемы будет являться рассмотрение процесса аудита в рамках системного подхода. Даже при выборе различных факторов, опосредующих мнение аудитора, общим результатом должно быть получение объективной информации о стабильности функционирования конкретного предприятия. Таким образом, в рамках системного подхода для оценки состояния объекта допускается выбор субъектом доминирующего фактора при условии организации действий таким образом, чтобы наблюдалась определенная закономерность и взаимосвязь с целью более глубокого познания объекта.

Исследуемому предприятию свойственна определенная организационная структура и конкретные условия функционирования. Тогда оценка бухгалтерской отчетности будет являться своего рода инструментом воздействия субъекта системы на ее объект. Для выражения однозначного независимого мнения по данным, представленным в отчетности объекта, необходим определенный тест-контроль собранных доказательств с их корректировкой на предмет оценки существенности и риска. Последующая группировка результатов проверки определяется по степени значимости (важности) для объекта того или иного критерия. Однако условия неопределенности, в которых находится субъект, и в то же время ограниченность исследуемой системы рамками нормативно-правовой базы, не позволяет на сегодняшний день дать четкое объяснение доминирующего влияния факторов объективного или субъективного характера при обосновании окончательного мнения о достоверности отчетности. Мы считаем, что вариантом решения данной проблемы может стать разработка аудитором алгоритма выбора подхода к обоснованию своего мнения (рис. 2).



**Рис. 2. Алгоритм выбора подхода к обоснованию мнения аудитора**

По нашему мнению, данный алгоритм может быть представлен в виде последовательных взаимосвязанных шагов, в которых четко прослеживается процесс формирования мнения аудитора, состоящий из трёх основных этапов (предварительное, промежуточное и окончательное мнение):

1. Интуитивный выбор подхода к аудиту. В ходе предварительного знакомства с аудируемым лицом первоначальное мнение аудитора обусловлено преобладающей ролью факторов субъективного характера, заключающихся в его интуитивной оценке, опыте и знаниях. На наш взгляд, первоначальная оценка объекта необходима и неизбежна, поскольку наблюдается неоднозначность взглядов аудитора на поставленную проблему и, как следствие, возможность выбора какого-либо варианта, исходя из интуитивного решения на основании расстановки определенных приоритетов.
2. Анализ предварительного мнения аудитора. На данном этапе аудитор осознает высокий уровень своего риска, а также риска аудируемого лица и пользователей в сочетании с существенностью полученной первоначальной информации и низким уровнем своей уверенности. Оценка предварительного мнения является своего рода базой для формулировки определенных аргументов в обобщенном виде, способных сформировать необходимые критерии достоверности окончательного мнения.
3. Выявление факторов, способных оказать наибольшее влияние на решение аудитора о достоверности предоставленной информации. Аудитор исследует весь набор факторов, повышающих или понижающих объективность уже сложившегося предварительного мнения.
4. Оценка степени возможных рисков выражения ошибочного мнения на основании выбранных факторов. Рассмотрение каждого конкретного фактора должно быть направлено на получение определенной степени ожидаемого результата, как в качественном, так и в количественном соотношении. Центральная позиция отводится качественному анализу, так как именно данный критерий определяет в конечном итоге правильность и объективность выводов. При этом аудитор должен учитывать и оценивать возможный риск

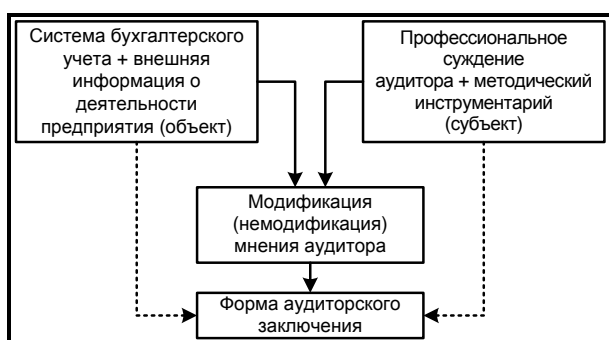
5. выражения ошибочного мнения не только для себя, но и для всех заинтересованных пользователей.
5. Ранжирование факторов по степени значимости и определение доминирующего фактора (группы факторов). Аудитор осуществляет расстановку выделенных факторов, устанавливая приоритетную, среднюю и «теневую» позицию для каждого фактора. Поскольку данный метод оценки осуществляется в недостаточно формализованных ситуациях, аудитор выбирает из имеющихся вариантов наиболее значимые (доминирующие).
6. Корректировка выбранного первоначального подхода к проверке. На данном этапе у аудитора формируется определенное первоначальное мнение (понимание деятельности аудируемого лица). Аудитор анализирует предварительно собранную информацию о клиенте, рассматривая определенные факторы, способные, по его мнению, оказать наибольшее влияние на риск необнаружения возможных ошибок в предоставленной отчетности. При этом необходимо учитывать важность полученной информации с позиции предпочтения того или иного фактора для последующего выбора аудиторских процедур, которые позволят снизить аудиторский риск.
7. Оценка качества и количества собранных доказательств. На данном этапе происходит определение зависимости критериев достоверности от расстановки приоритетов рассмотренных и утвержденных факторов. Аудитор способен реально оценить степень собственного риска и риска существенного искажения информации в зависимости от соотношения с качественным анализом принятых во внимание факторов.
8. Анализ промежуточного мнения (установление определенной степени уверенности аудитора в правильности выбранной позиции). Сравнение рассмотренных на предыдущем этапе соотношений позволит оценить уже сформировавшееся промежуточное мнение, скорректировать аудиторские процедуры и спланировать дальнейшие действия аудитора по утверждению критериев, с помощью которых можно четко объяснить свою позицию.
9. Выбор и оценка определенных критериев обоснования окончательного мнения на основе полученных доказательств. Данный этап является решающим в работе аудитора, поскольку установление достоверности отчетности требует достаточно убедительных аргументов. Если такие аргументы найдены, то их можно четко сформулировать, то есть формулировка аргументов интегрирует определенный критерий, который будет констатировать постоянство и безальтернативность выраженного аудитором мнения. Следовательно, проблема обоснования модификации мнения аудитора может быть принципиально разрешима на уровне установления интегрированного показателя, и ее решение может быть формализовано. Причем данный обобщенный показатель должен иметь определенную шкалу дифференцированной оценки, значения которой будут свидетельствовать о модификации либо немодификации выраженного аудитором мнения с определенной долей вероятности.
10. Прогнозирование эффективности результата при снижении воздействия факторов риска. Формулировка и оценка выбранных критериев должна быть всесторонне обоснована аудитором с позиции относительно объема и состава полученных доказательств, на которых базируется аудиторский риск и, как следствие, риск неверно принятых решений пользователем на основании выраженного аудитором мнения.
11. Определение окончательного подхода к обоснованию мнения аудитора. Данный этап является завершающим и предполагает выбор приоритетного (но, как правило, не единственного) направления факторов, способных оказать влияние на мнение аудитора.

Таким образом, данная последовательность поиска подхода к обоснованию мнения аудитора включает в себя определенные стадии (этапы) в его работе, логически взаимосвязанные между собой, характеризующие определенный порядок и соотношение действий аудитора (анализ, прогноз, оценка) и направленные на достижение конкретного результата, который может быть объяснен.

Данный алгоритм может быть взят за основу разработки методики обоснования мнения аудитора, позволяющей выделить достаточно убедительные обоснования для сформированного мнения.

Поскольку одним из центральных компонентов представленного алгоритма является установление и выбор факторов, оказывающих непосредственное влияние на мнение аудитора, весь процесс объяснения обоснования аудиторского мнения мы связываем с акцентированием повышенного внимания на определении доминирующего влияния факторов объективного или субъективного характера. Разграничение рассмотренных ранее факторов (объективные и субъективные) предполагает рассмотрение их в качестве основных источников обоснования мнения аудитора (рис. 3).

Исходя из этого, представляется логичным выделить два методических подхода к обоснованию модификации мнения аудитора: от объекта и от субъекта. Таким образом, форма аудиторского заключения находится в прямой зависимости, как от субъекта аудиторской проверки, так и от ее объекта. Данный факт четко прослеживается при интерпретации федеральных стандартов аудиторской деятельности: аудитор рассматривает полученные в ходе аудита доказательства, представляющие достаточные и надлежащие основания для выражения определенного мнения на основе своего профессионального суждения. Поскольку оба методических подхода имеют равнозначный вес на первых этапах проверки, на наш взгляд, необходимо более подробно остановиться на каждом из них.



**Рис. 3. Методические подходы к обоснованию мнения аудитора**

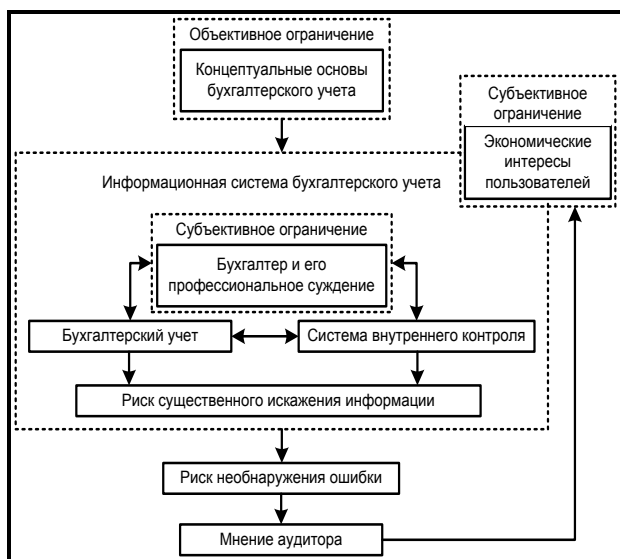
В первом варианте (подход «от объекта») аудитор при выражении своего мнения ориентируется главным образом на информацию, источником которой являются данные бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности аудируемого лица (рис. 4). Следует заметить, что переход от начальной стадии бухгалтерской информации к завершающей также опосредован факторами (критериями) объективного и субъективного характера.

Поскольку бухгалтерская информация имеет концептуальную основу (нормативно-правовая и теоретическая база), формируемое в учетной системе информационное множество реализуется посредством требований, присущих только бухгалтерскому учету. В то же время бухгалтерская информация обладает достаточно высокой степенью детализации и прогнозной ценностью. Данное обстоятельство привлекает внимание различных групп пользователей, под воздействием интересов которых формируется отчетная информация, являясь фактором субъективного характера. Изменение значимости (ценности) информационного по-

тока, ограниченного с одной стороны рамками требований законодательства, а с другой – экономическими интересами пользователей регулирует бухгалтер, что объясняет в процессе обработки, анализа и передачи информации возникновение его профессионального суждения. Данный факт свидетельствует о неизбежности риска искажения информации, который превращается в информационный риск аудитора и информационный риск каждого конкретного пользователя, которые находятся в прямой зависимости друг от друга.

Таким образом, аудитору необходимо изучить всю информационную систему бухгалтерского учета, которая в данном варианте будет являться исследуемым объектом, так как объективные критерии представленной информации опосредованы его субъективными критериями. Решение данной проблемы (в данном случае правильность выводов аудитора) подразумевает выделение определенного перечня критериев, главным образом, как качества выводов, сделанных пользователями. Существенность данных критериев для всех заинтересованных лиц должна быть определена на основе принципа нейтральности бухгалтерской отчетности, который провозглашает единство и равенство в подходе к информационному обеспечению ее пользователей. Следовательно, исследуемые критерии качества объекта будут являться существенными, что не позволит аудитору высказать противоположные мнения об одной и той же отчетности разным пользователям.

Второй подход к обоснованию модификации мнения аудитора (от субъекта) заключается в том, что аудитор, исходя из собственных индивидуальных качеств (опыта, знаний, интуиции, профессионализма) объясняет выраженное им мнение (рис. 5). В данном случае основой формирования аудиторского мнения является профессиональное суждение аудитора. Об этом, в частности, говорится как в российских, так и международных стандартах аудита. Однако при этом необходимо помнить, что ссылки стандартов на профессиональное суждение не должны трактоваться как неопределенность и свобода действий, они должны ассоциироваться с повышенной ответственностью аудитора за принимаемое им решение из-за отсутствия возможности опираться на инструктивное содержание стандартов. В данной ситуации доминирующую позицию занимает риск необнаружения ошибки, который связан с профессиональной деятельностью аудитора (субъекта).

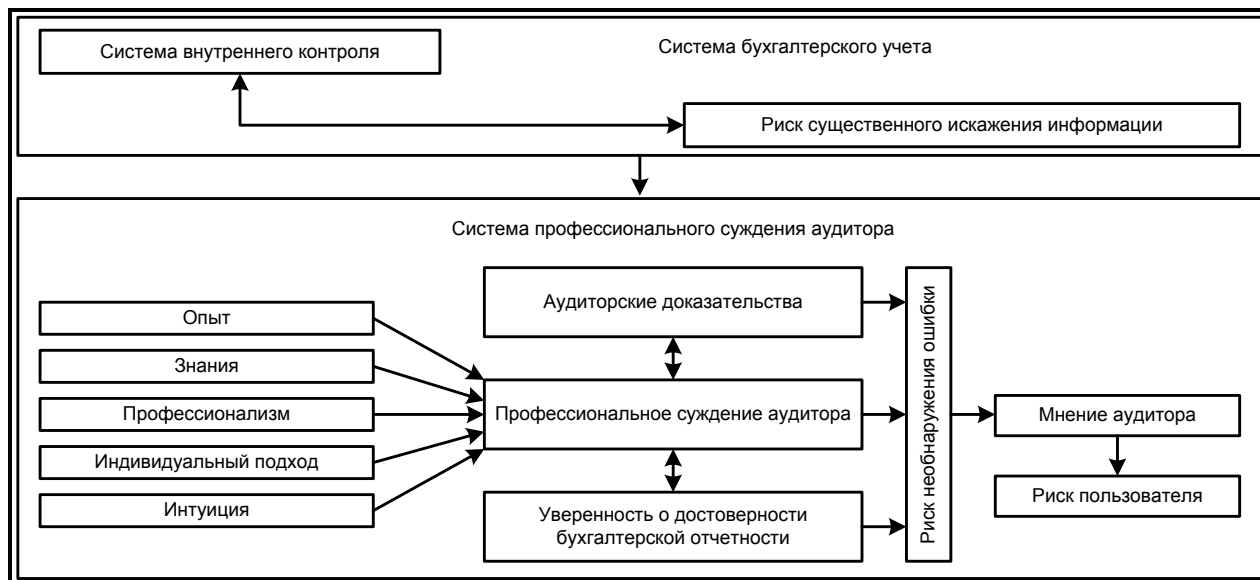


**Рис. 4. Формирование мнения аудитора в рамках методического подхода «от объекта»**

Таким образом, общий методический подход к обоснованию мнения аудитора основан на понимании и логической интерпретации взаимосвязи между объектом

и субъектом проверки, что обуславливает в конечном итоге определенную ассоциацию с повышенной ответственностью аудитора за принимаемое им решение со стороны всех заинтересованных пользователей, обоснованное определенным набором аудиторских процедур, а также количеством и качеством полученных доказательств.

На практике, как правило, аудиторы используют оба варианта в качестве составляющих единого подхода для выражения своего мнения. Оценка информации, представленной аудитору, требует одновременного ответа на два вопроса: «Что оценить?» и «Как оценить?». При выборе подхода к формированию аудиторского мнения на каждой стадии проверки следует учитывать, что каждый подход в отдельности не способен дать такой результат, который ожидает получить не только сам аудитор, но и все участники данного процесса вследствие существования причин объективного и субъективного характера. Поэтому на практике аудитор использует смешанный (комбинированный) подход, который предполагает, что мнение аудитора должно быть обусловлено качеством аудиторских доказательств, исследованных и оцененных самим аудитором.



**Рис. 5. Формирование мнения аудитора по методическому подходу «от субъекта»**

**Литература**

1. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности 1/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Модифицированное мнение в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности 2/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20 мая 2010 г. №46н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс] : в 30 т. URL: <http://www.slovari.yandex.ru/dict/bse>
4. Ефремова Т.Ф. Новый толково-словообразовательный словарь русского языка [Электронный ресурс] : электрон-

ный словарь / Т.Ф. Ефремова. URL: <http://www.efremova.slovaronline.com>

5. Ушаков Д.Н. Большой толковый словарь современного русского языка [Текст] : в 4 т. / Д.Н. Ушаков. – М. : Астрель, 2000.

**Ключевые слова**

Аудит; мнение аудитора; объект проверки; субъект проверки; методический подход; пользователь; бухгалтерская информация; аудиторские доказательства; профессиональное суждение аудитора; достоверность отчетности.

*Сунгагуллина Рашида Нурулловна*

*Юдинцева Лариса Александровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Теория и практика аудита выявила необходимость более внимательного рассмотрения сущности и содержания мнения аудитора о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности. Прежде всего требует изучения и разъяснения технология обоснования мнения, по сути, являющегося субъективной категорией.

С правовой и экономической точки зрения формализация процесса оценки степени достоверности бухгалтерской финансовой отчетности особенно необходима для объяснения причин выражения модифицированного мнения, свидетельствующего о наличии случайных или преднамеренных искажений информации об имущественном и финансовом положении, финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта.

Результаты исследования данных проблем, представленные в рецензируемой статье Сунгатуллиной Р.Н. и Юдинцевой Л.А., несомненно, заслуживают высокой оценки. Авторами предпринята попытка научного анализа субъективной и фактически не регулируемой законодательно, но при этом наиболее значимой в экономико-правовом поле категории – «мнение аудитора».

Элементами научной новизны являются предложенные в статье методические подходы к обоснованию модификации аудиторского мнения («от объекта» и «от субъекта»), которые основываются на изучении взаимосвязи и взаимовлияния факторов объективного и субъективного характера на процесс формирования мнения. Оригинальным является разработанный алгоритм оценки приоритетной группы факторов, объясняющий выбор аудитором того или иного подхода.

Актуальность рассматриваемых проблем, научная новизна авторских разработок и предложений позволяет считать работу Сунгатуллиной Р.Н. и Юдинцевой Л. А. достойной к публикации в издании «Аудит и финансовый анализ».

*Бурцева Т.А., д.э.н., профессор ФГБОУ ВПО «Вятская государственная сельскохозяйственная академия»*