

ҚР-ДАҒЫ АУДИТОРЛЫҚ ҚЫЗМЕТТІ НОРМАТИВТІ РЕТТЕЙТІН ЖҮЙЕ

Аудит жұмысының құқығы аудит заңына және басқа да нормативтік құжаттарға сүйене отырып жүргізіледі.

Дүние жүзіндегі қалыптасқан үлгі бойынша барлық елдерде мемлекет тұрғысынан аудит заңы қабылданады. Сол сияқты біздің елімізде де аудит жұмысының қажеттілігі анықталғаннан кейін 1993 жылы 18 қазан айында «Қазақстан Республикасының аудиторлық қызметі туралы» заңы шықты. Сонымен аудит жұмысының құқылық негізі анықталып тәуелсіз (дербес) қажылық бақылау саласы құрылып оның негізгі мақсаты мен міндеті мемлекет және меншіктегі кәсіпорындардың, кәсіпкерлердің мүддесін қорғау болып анықталады. Бұл заңның күші Қазақстан Республикасының көлемінде барлық шаруашылық субъектілері үшін меншіктік формасына қарамастан бірдей құқылы.

ҚР-ның «Аудиторлық қызмет туралы» Заңы. Аудиттік қызметтерді жүзеге асырумен байланысты құқықтық және этикалық нормалардың өзара қарым-қатынасын мемлекеттік және кәсіби тәуелсіз қаржылық бақылау органдары әзірлейді. Біздің елімізде аудитті нормативті-құқықтық реттеудің мемлекеттік жүйесі құрылған.

Бүгінгі таңда Қазақстанның көптеген аудиторлық ұйымдарында көрнекті нормативті базалар бар, бұл олардың аудиторлық тексерулерді сәтті жүргізуіне ғана емес, сондай-ақ кеңес беру және басқа да кәсіби қызметтерде жетістікке қол жеткізулеріне мүмкіндік береді. Осындай қызметтердің арасында айтарлықтай салмағы басымдары мыналар: қаржылық-шаруашылық қызметтерді талдау, кәсіпорындар мен банктердің төлем қабілеттілігін, несиелік қабілеттіліктерін, өтелімділіктерін бағалау, бухгалтерлік есеп, есептеме жасау, құқық, салық салу, жекешелендіру, мүлікті бағалау, маркетинг, менеджмент мәселелері бойынша кеңес берулер және т.б.

ҚР «Аудиторлық қызмет туралы» заңы аудитті жүзеге асырудың құқықтық негіздерін анықтайды әрі меншік иеленушілер мен мемлекеттің мүліктік мүдделерін қорғауға ықпалын тигізетін тәуелсіз қаржылық бақылау жүйесін құруға бағытталған. Егер Қазақстан Республикасы аудиторлық қызметті реттейтін еліміздің қазіргі заңы мен басқа да заң актілерінен бөлек халықаралық келісімшарттармен және келісімдермен жүзеге асыруға бет бұрса, онда халықаралық келісімшарттар мен келісімдердің ережелері қолданылады. Қарастырылып отырған нормативті-құқықтық актіде аудиттің сыйымды анықтамасы берілген, оны өткізу (жүргізу) және клиентке басқа да аудиторлық және кеңес беру қызметтерін ұсыну тәртіптері белгіленген.

Аудиторлық ұйымдар мен тәуелсіз аудиторлардың функциялары мен міндеттері, тараптардың құқықтары, міндеттері және жауапкершілік деңгейлері қалыптастырылады. Бұл заңның нормалары меншік түрлері мен қызмет салаларына қарамастан барлық шаруашылық жүргізуші субъектілерге қатысты республикамыздың барлық территориясында қолданылады. Онда келісім-шарт негіздеріне қарай аудитор мен клиенттің арасындағы қарым-қатынас, сондай-ақ аудитордың өз клиентінен және кез келген мүдделі үшінші жақтан толық тәуелсіздігі жеткілікті дәрежеде ашып көрсетіледі.

Тапсырыс берушіге (клиент) аудиторларды (аудиторлық фирмаларды) қалауына қарай еркін таңдауына құқық берілген. Ол, сонымен қатар, қаржылық-шаруашылық қызметтерді тексеру үшін шетелдік аудиторлар мен аудиторлық фирмаларды шақыруға құқы бар.

Аудиторларға ұсынылатын мәліметтер мен құжаттамалардың анықтығы және шынайылығына тексерілетін шаруашылық жүргізуші субъектілердің басшылары жауап береді.

Аудиторлық қызмет көрсету ұйымдары. «Аудиторлық қызмет көрсету» ұғымына Республикалық және территориялық аудиторлар палаталары, аудиторлық фирмалар мен тәуелсіз аудиторлар кіреді. ҚР «Аудиторлық қызмет туралы» заңға сәйкес Республикалық аудиторлар палатасы тәуелсіз «бей үкіметтік», қоғамдық, коммерциялық кәсіби, өзін-өзі басқаратын және өзін-өзі қаржыландыратын ұйым болып табылады.

Аудиторлар палатасы аудиторларды, аудиторлық ұйымдарды ерікті негізде біріктіреді және мүшелік жарналар мен Қазақстан Республикасының заңдарында тыйым салынбаған өзге де көздер есебінен қаржыландырылады.

Аудиторлық ұйымның құрамындағы аудиторлардың саны кемінде екі адамнан құралуға тиіс. Оның жарғылық капиталында аудиторларға және (немесе) аудиторлық ұйымдарға тиесілі үлес кемінде 51% болуға тиіс.

Аудиторлардың республикалық және территориялық палаталары аудит процедурасын біріздендіруге (унификация), жетілдіруге және дамытуға үлестерін қосуы керек. «Қазақстан Республикасының аудиторлық қызмет туралы» заңының үшінші бабында «мемлекет заңы мен нормативтік ереже-нұсқау талабына сәйкес келісім-шарт бойынша белгіленген төлем үшін аудиторлық тексеру, сараптау, аудиторлық түсініктеме беру, бухгалтерлік есебіне, табыстылық көрсеткіштеріне, салық есептеу төлеу, құқылық аспектісіне, банк операцияларына, элеуметтік қамсыздандыру, экология проблемасын қарастыру, маркетинг жұмысына, қаржылық жағдайына экономикалық талдау жасап, келешектегі қаржылық деңгейіне болжау жасау, өндіріс процесінің ұйымдастыруына талдау жасап, оның тиімді даму жолдарын анықтап, шаруашылық субъектілерінің нарықты қатынас экономикасының қарсаңында олардың потенциалдық мүмкіншіліктерін анықтап, аудиторлық қызмет көрсету» - делінген.

Аудит фирмасы әр түрлі меншіктегі қорлар негізінде құрыла береді. Оның негізгі мақсаты кәсіпкерлер арасында шаруашылықтағы басқаруға қажет дұрыс, мүлтіксіз, сенімді информациялармен қамтамасыз ету. Олар өзара қарым-қатынасын сенімді жүргізу үшін аудитор олардың шаруашылық процестерінің заңдылығын, мемлекет тарапынан шығарылған нормативтік ереже-нұсқауларды мүлтіксіз орындайтындығын, қаржы операцияларының тиянақты, сенімді түрде жүргізілетіндігіне өз тарапынан аудит принциптеріне негізделген жазбаша түрінде өзінің қорытындысын беруі қажет. Ол аудитор қорытындысы кәсіпкерлер үшін кепілдік информация болады.

Аудит фирмасы осы анықталған негізгі мақсатын орындау үшін әр түрлі кәсіпорындармен келісім-шарт жасау және

нақты төлем арқылы олардың қаржылық шаруашылық жұмысына аудиторлық тексеру жүргізеді.

Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет туралы» заңының 17-бабында аудиттің шаруашылық субъектісі ретінде келесі түрде құқысы анықталған:

- бухгалтерлік есеп кітабын және құжаттарды тексеруге;

- нақты ақша қаржысын, құнды қағазын, материал-мүлкін тексеруге;

- шаруашылық субъектілерінің барлық қызметкерлерімен аудит жүргізу барысында қажет болған материалды талап етуге, түсініктемелер алуға құқылы;

- аудит барысында қажет болған жағдайда үшінші жақтан (адамнан) мәлімет, түсініктеме алуға құқылы;

- шаруашылық субъектілерінің банк счеттарындағы операцияларды тексеру үшін банк мекемелерінен анықтама талап етуге құқылы.

Аудит заңында тікелей көрсетілмесе де олардың:

- өз бетінше аудит жүргізу әдісін, формасын анықтауға құқысы бар;

- аудит жұмысы барысында шаруашылық субъектісі тексеруге қажет құжаттарды бермей қойған жағдайда аудит жұмысын жүргізуден бас тартуға құқылы.

Шаруашылық субъектілері ретіндегі аудиторлардың міндеттері:

- Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет туралы» заңына аудит туралы нормативтік құжаттарына сәйкес жоғарғы сатыдағы біліктілік пен тиянақтылықты өте жоғарғы сатыдағы жауапкершілікпен аудиттік тексеру жүргізуге;

- тексеру барысында анықталған кемшіліктер туралы, Қазақстан Республикасының заңын бұзушылық туралы мәліметтерді, шаруашылық субъектісінің кәсіпкершілігіне қауіп төнген жағдай болса аудитор тапсырушыға жедел түрде хабарлауға міндетті;

- тапсырушылардан, үшінші жақтан тексеру барысында жасалған есептеу, анықтама жасауға арналған тағы басқа құжаттардың мұқият сақталуын қамтамасыз ету;

– тексеру барысында анықталған шаруашылық субъектілерінің кәсіпкершілігі туралы мәліметтердің коммерциялық құпиялығын сақтау, үшінші жаққа мәлімет тек қана тапсырушының рұқсаты бойынша және Қазақстан Республикасының заңды талабына сәйкес жағдайда ғана беріледі;

– аудитор қорытындысы тек қана келісім-шарт бойынша көрсетілген тапсырушыға ғана беріледі.

Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдарға кәсіби қызметі қанағаттанғысыз дәрежеде орындамауы үшін азаматтық-құқықтық, әкімшілік, материалдық, қылмыстық жауапкершіліктері жүктеледі. Клиенттер, оның кредиторлары мен инвесторлары, мемлекет және оларға өкілеттілігі жүретін тәртіп сақтау және басқа органдар аудиторға қарсы сот немесе төрелік сот іс қозғауы мүмкін.

Аудиторлық ұйым барлық елеулі қатынастарда экономикалық субъектінің қаржылық есеп берулерінің анықтығы туралы кәсіби пікір қалыптастыратыны және оны білдіретіні үшін жауапқа тартылады. Заңдық жауапкершілік тек келісім шарттағы міндеттемелерді бұзғаны үшін ғана емес, сондай-ақ немқұрайлылық, ұқыпсыздық, алаяқтық зиян шектіру және т.б. сияқты азаматтық құқық бұзушылық әрекеттерін тудырғаны үшін, сонымен қатар, залалға әкеп соқтыратын аудиторлық тексерулердің шалағай жүзеге асырылғаны анықталған жағдайларда қарастырылады.

Анық еместігі кейін анықталған қаржылық есептемесі негізінде қабылданған шешімнің нәтижесінде қаржылық зиян шеккен тұлға жалпы құқық бұзушылық әрекеті үшін аудиторға қарсы іс қозғайды. Сонымен бірге қаржылық есептемелерді дайындау, жасау және уақытылы ұсыну жауапкершілігі тексерілетін субъекті басшылығының мойнында болады. Егер қайсы бір тұлға аудитор өзіне зиян шектірді деп айыптап, оған қарсы сот процесін бастайтын болса, ол міндетті түрде аудиторға жаза тартқызатын әрекеттерді – келісімшарттың бұзылуын, азаматтық құқық бұзушылықтың болғанын, алдау және алаяқтық әрекеттерге барғанын дәлелдеуі керек.

Аудиторлар клиент алдында да және оның (аудитордың) қызмет нәтижелерінің негізінде үшінші жақ ретінде белгілі бір

шешім қабылдайтын басқа субъектілердің алдында да жауапты. Мысалы, аудиторлық фирмандан банк сол аудиторлық фирманың клиентіне кредит беру жөнінде шешім қабылдау үшін қаржылық есеп берулерді талап етуі мүмкін. Сондай-ақ, аудиторлар өз жұмыстарының нәтижелеріне сүйенетін нақты әрі әлеуметті клиент инвесторларының алдында да жауап береді. Бұл тұлғалар аудиторларды жауапқа тартуға тырысуы мүмкін, бірақ олар оның ұқыпсыздығы мен немқұрайлылығын немесе алаяқтық жасағанын дәлелдеуі қажет. Жауапкершілікті арттыру мен кәсби әдепті сақтаудың маңызды аспектісіне аудиторлардың жұмыс сапасын бақылау жатады.

Қазіргі уақытта аудит шаруашылық жүргізуші субъектілер қызметін қаржылық бақылаудың тәуелсіз жүйесі ретінде біздің қоғамымыздың күнделікті өміріне біртіндеп еніп келеді. Сол себепті де мемлекет пен кәсіби ұйымдар аудиторлық қызметпен айналысқысы келетін тұлғаларды дайындау және аттестациялау ісіне жоғары талаптар қояды.

Қазақстан Республикасы үкіметінің 1999 жылғы 29 маусымдағы қаулысымен (өзгертулерімен және толықтыруларымен) аудиторлық қызметті лицензиялау Ережесі бекітілді. Осы қаулымен лицензия беру тәртібі мен шарттары, сондай-ақ аудиторлық қызметті лицензиялауға қойылатын квалификациялық талаптар белгіленді.

Мемлекеттік емес мекеме - аудиторларды аттестациялау бойынша Біліктілік комиссиясының ережесінде оның Қазақстан Республикасының аумағында аудиторлық қызметпен айналысуға ниет білдірген, аудиторлыққа кандидаттарды аттестациялау мақсатында құрылғандығы атап көрсетілген. Комиссияның құрылтайшысы болып табылатын – аудитордың аумақтық палаталары. Ережеде, сондай-ақ, Біліктілік комиссиясының мақсаты мен міндетті қызметтері (функциялары), құқықтары мен міндеттері және жұмыс істеу тәртібі анықталған.

Аудиторлыққа кандидаттарды аттестациялау ережесінің 1.2. параграфында аудиторларды аттестациялау түсінігі берілген:

«Аттестациялау» деп - өкілетті орган бекіткен біліктілік талаптарының негізінде емтихандар қабылдау арқылы аудитор-

лыққа кандидаттардың біліктілік деңгейін Біліктілік комиссиясының анықтауын айтады. Аттестация аудиторлыққа кандидаттардың аудиторлық қызмет көрсетуге кәсіби дайындықтарын растайды.

Сондай-ақ, аталмыш құжатта төмендегілер анықталған:

- аудиторлыққа кандидаттардың құжатарын тапсыру және сақтау тәртібі;
- модульдік емтихан тапсырмаларына қойылатын негізгі талаптар;
- ұйымдастыру және бағалау топтары;
- аудиторлыққа кандидаттарды аттестациялау процедуралары;
- аттестация нәтижелерін рәсімдеу;
- аттестацияның өткізілуіне жауапкершілік және бақылау жасау.

Стандарттарды аудиттің теориясы мен іс-тәжірибесінде негізгі ережелер немесе аудиторлық процедураның принциптері деп ұғуға болады. Осы ереже минимумы аудиторға бақылау шараларының ауқымын, оларды жүргізу әдістерін анықтауға көмектеседі әрі аудиторлық қызметтің нәтижелерін бағалаудың өлшемдері болып табылады.

Әр елдің ұлттық стандарттары аудиттің жүргізілу жағдайына қарамастан міндетті түрде орындалуы керек. Олар халықаралық нормативтердің талаптарына жауап беретін тиісті деңгейдегі аудиторлық қызметке қолдау көрсетеді, аудиторларды өз білімдері мен біліктіліктерін ұдайы жетілдіруге мәжбүрлейді, жекелеген аудиторлық ұйымдардың жұмыс сапасын салыстыруды қамтамасыз етеді, аудиторлардың жұмысын жеңілдетеді әрі оңтайландырады.

Аудиторлық қызмет заңнан басқа стандарттармен, нормалармен және негізгі постулаттармен реттеледі.

Аудиторлық стандарттар әрбір тексеруші органға кәсіпорынның міндет жүктеушісі болып табылады, алайда олар ревизиялық іс-тәжірибелерді қорытындылаудан алынған іріктемілер негізінде әзірленген.

Әрбір нақты аудиторлық (ревизиялық) орган сыртқы тексеру стандарттары оның мақсаты мен міндеттеріне қаншалықты дәрежеде сәйкестігін дербес анықтауы керек.

Стандарттардан бір айырмашылығы аудит нормалары негізі принциптерді қарастырмайды, сөйтсе де мына жағдайларда қолданылуы мүмкін процедуралар бойынша басшылықты қамтиды:

- өзіндік ерекшелігі бар мәселелерді тексеру;
- жекелеген салаларды ревизиялау;
- бейаудиторлық есеп берушілерді дайындау және т.б.

Нормалар көз жеткізіп иландыратындай болуы керек, бірақ олардың тура нұсқаулық (директивалық) сипаты жоқ. аудиторлар нормадан ауытқуы мүмкін, бірақ олардың сақталмау себептерін түсіндіріп беруге әрдайым дайын тұруы керек.

Аудиторлық стандарттар мен нормалар сияқты жарияланған ресми құжаттарды мемлекеттік, бақылаушы, заңды және басқа да өкілетті инстанциялар аудиторлар жұмысының құзыреттілігі мен дұрыстығын қарастырғанда басшылыққа алып, пайдалануы мүмкін.

Аудиторлық қызметтің жалпы қабылданған стандарттары

Аудиторлық қызметтің жалпы қабылданған стандарттары өзара байланысты 4 тізбекті бөлімнен тұрады:

1. Негізгі постулаттар.
2. Жалпы стандарттар.
3. Жұмыс стандарттары.
4. Есеп беру стандарттары.

Негізгі постулаттар – бұл аудиторлық қызметтің жалпы стандарттарының қызметінің жалпы стандарттарының негізін білдіретін қажетті шарттар мен логикалық принциптер, заңдылықтар. Олар аудиторға нақты стандарттардың белгілі бір тұста қолдануға жарамайтын есеп берулерді жасау пікірін қалыптастырудың схемасы ретінде қызмет етеді.

Олардың ішінде арнайы экономикалық әдебиеттерде ең маңызды делінетін мынадай негізгі постулаттар ұсынылады:

1. Тексеруші орган өз қызметінде барлық мәселелер бойынша аудиторлық қызметтің стандарттарына сәйкес әрекет етуі керек.

2. Аудиторлық (тексеру) органның еш қоспасыз өз пікірі болуы және тексеру барысында пайда болатын әр түрлі жағдайларды дербес бағалауы керек.

3. Қоғамдық сана өскенде қоғамдық қаражат сеніп тапсырылған жеке тұлғаны немесе ұйымды бақылауға талап күшейеді; олардың елдің көзінше, яғни көпшілік алдында есеп беруіне және қаржылық-шаруашылық операцияларын дұрыс жүргізуіне қолдау көрсету.

4. Есеп берушілікті дамыту ақпаратты алу, бақылау жүйесінің дұрыс жүргізілуі мен жетілуіне ықпалын тигізуі керек. Қаржылық есеп берулер және басқа мәліметтер мазмұнының толық болуымен формасының дұрыс болуына кәсіпорын басшысы жауап береді. Тексерілген (немесе тексерілетін) бірліктер қаржылық жағдайдың сипаты мен өз қызметінің нәтижелеріне, сондай-ақ жинау жүйесін әзірлеуге және ақпаратты әзірлеуге жауапты болып табылады.

5. Басшылық пен үкіметтің тиісті органдары қаржылық есеп берулердің стандарттарын таратуға кепілдеме беруі керек.

6. Есеп берулердің стандарттарын дәйекті түрде, яғни тізбектілікпен қолдану қаржылық жағдай мен қызмет нәтижелері туралы дәл қорытынды жасауға өз септігін тигізуі керек. Алайда аудитор есеп берулердің стандарттарын дәйекті түрде қолдануды әртүрлі қаржылық есептіліктің дұрыстығы мен шынайылығына күмән келтіруге болмайтын дәлел ретінде қарастыра алмайды. Есеп берулердің анықтығы туралы қорытындыны аудитор тек өзінің зерттеулерінің негізінде ғана шығаруы тиіс.

7. Ішкі бақылаудың бара-барлық (адекватный) жүйесі болғанда ықтимал қателіктер мен бұрмаланушылық ең төменгі деңгейде азаяды. Осыған байланысты аудитор ішкі бақылау құралы қабылданған нормаларға сәйкес келмесе немесе ол мүлдем жоқ болған жағдайда тексерілген бірлікке өз ұсынысын енгізеді.

8. Заң актілері бақылаудағы қызметтерді жан-жақты бағалауда қажет болатын қолдағы бар ақпараттарға қол жеткізуді

камтамасыз ететін тексеруші органдар мен ревизия бірліктерінің ынтымақтастықта болуын мақсат етеді.

9. Барлық аудиторлық қызмет заң актілермен, келісім-шартпен және басқада нормативті құжаттармен белгіленетін өкілеттіліктің шегінен шықпауы тиіс.

10. Тексеруші органдар аудит технологиясын жетілдіруге және шаруашылық операцияларының заңды болуына ықпал етуі керек. Аудиторлар кәсіпорында жүзеге асырылатын шаруашылық шараларын тексеру мен бағалау технологиясын, әдістерін жақсарту үшін ұдайы жұмыс істеуге міндетті.

11. Тексеруші органдар аудитор мен тексерілетін бірлік мүдделерінің қарама-қайшы келуінен сақтануы, яғни олардың арасында жанжалға жол бермеуі керек. Ал бұл үшін аудитор мен аудиторлық стандарттар Әдебі (этика) кодексіндегі тәртіптерді ұстанып, объективті тәуелсіз болуы керек.

12. Аудиторлық органдар зерттеу, бағалау және қаржылық есеп берудің жағдайы туралы қорытынды шығару жолымен тексерілетін ұйымның қаржылық қызметін аттестациядан өткізеді, шаруашылық қызметті оның қол жеткізген нәтижелерін жоспарланған межесімен салыстырып барлық ресурс түрін қалай пайдаланғанын ескеріп, үнемдеу, өнімділік және тиімділік мәселелері бойынша тексеруден өткізеді.

Жалпы жұмыс және есеп беру стандарттары

1. *Жалпы стандарттар* – бұл алға қойылған мақсатты тиімді әрі кәсіби орындауы үшін аудиторға қажетті біліктілік деңгейімен белгілі бір сапасы.

Аудиторға қойылатын негізгі талаптар:

- даярлығы;
- құзыреттілігі;
- тәуелсіздігі;
- ақпаратты алуға, тексеруге және оған баға беруге,

есеп берулерді жасауға, қорытынды шығаруға, ұсыныс жасауды дайындауға тиісті көңіл бөлу.

2. *Жұмыс стандарттары* – бұл тексеру міндетін орындауда аудитор басшылыққа алатын ережелер.

Олардың құрамына кіретіндер:

- аудиторлық тексеруге дайындалу;

- қадағалауды жүзеге асыру;
- анық айғақтар мен сенімді мәдіметтерді жинау;
- ішкі бақылаудың жағдайын бағалау.

3. *Есеп беру стандарттары* – қорытындылаушы кезеңде қолданылады әрі аудиторлық тексерудің нәтижелері бойынша материалдарды беруге, орналастыруға және оның формасы мен мазмұнына қатысты ережені білдіреді.

Мақсаттары мен салаларыны қарай аудиторлық есеп берулер мына фирмаларда жасалады:

а) қорытынды – қаржылық тексерулердің (ревизия) нәтижелері бойынша аудитордың тұжырымы;

ә) есеп беру – шаруашылық қызметтерін тексеру бойынша аудитордың тұжырымы;

б) хат – ұйым басқарушылары үшін;

в) ескерту – шағындау фирмалар мен кәсіпорындардың дирекциясы үшін.

Оның үстіне, тексеру немесе кеңес берудің жекелеген мәселелері бойынша анықтамалар жасалады.

Есеп берулердің мақсаты – елеулі қателіктерге ұрындыруы ықтимал есеп және бақылау жүйесіндегі кемшіліктердің болуына түсініктеме беру; құрылымдық кеңестер беру; болашақта аудиторлық тексерулер қандай мәнге ие болатынын анықтау. Есеп берулерде келтірілген ақпараттар дәл әрі анық, сенімді әрі құзіретті, тәуелсіз, объективті және сындарлы болып, басшылықты іс-қимылмен қамтамасыз етуі керек. Форма бойынша есеп беруде немесе қорытынды шығаруда мекенжай, негізгі мазмұн, қойылатын қол, мөрі және күні көрсетілуі керек. Есеп берудің мазмұнында аудиттің уақтылы өткізілуі мен стандарттарға сәйкес келуі, заңдық негізі, мәні, сипаты, мақсаттары мен ауқымы көрініс табуы қажет.

Аудит қызметінің негізгі мақсаты – ол өте жоғарғы деңгейдегі мамандар арқылы аудит қызметін көрсету. Ондай қызмет көрсету үшін тек қана білгір маман болып қоймай өте мәдениетті, тәрбиелі, әдепті, адал адам болуы қажет. Этика деген грек сөзі, оның нағыз тиянақты мағынасы ол - әдепті, текті кісі деген түсінік береді. өз кезегінде адам әдепті болуы үшін тек түсінігінде, білгірлігінде ғана емес оның жан дүниесі, мәде-

ниеттілігі, адалдығы сияқты түсінікке тұратындай адам болуы керек. Этикада мамандардың әлеуметтік көзқарасы да ерекше орын алады.

Ғылыми тұрғыдан қарастыратын болсақ этиканың теориясы бар. Онда әртүрлі мамандардың этикалық бейнесі бар. Сондықтан да этика кодексі арнайы категория ретінде тарап кеткен. Ол кодексте әртүрлі мамандар үшін әдет-ғұрып, тәртіптілік, ізеттілік көрсету жолының құрамы анықталған.

Арнайы мамандар тілімен айтқанда жалпы этика екі түрге бөлінеді. Ол- жалпы (жан дүние) этикасы және мамандық (жұмыс) этикасы. Қандай мамандық болса да олардың этикасы мамандық негізінде қалыптасқан қызмет саласының ерекшелігіне негізделген әдептілік, ізеттілік философиялық тұрғыдан анықталған.

Аудитор этикасын дайындауды, үлкен жұмысты Халықаралық бухгалтерлер Федерациясы жүргізіп отыр. Этика кодексінің анықтаған тәртібі мыналар:

- адалдық, объективтілік. Аудитор сырттан жасаған қысымға ерік бермей, өзінің тәуелсіздігін сақтауы қажет;
- конфиденциалдық. Аудитор құпиялықты сақтауға міндетті, тапсырушының рұқсатынсыз ешқандай информацияны жария етуге немесе басқа біреуге беруге құқысы жоқ;
- білім, тәрбиелілік, қызметкерлік. Аудитор тапсырушыдан жұмыс алу үшін өз біліміне сенімді болуы қажет;
- аудитордың тексеру жұмысы техникалық және мамандығы жағынан бухгалтерлік есептің ереже-нұсқауына, стандарт талабына сәйкес болуы қажет. Сонымен қатар аудитор тапсырушы талабын бұлжытпай орындауға міндетті.

Кәсіби аудиторларға этикалық тұрғыдан өзін-өзі ұстау мәнері аса маңызды болып табылады. Бизнес саласында екі әдептілік аспект бар – жалпы әдеп (рухани аспект) және кәсіби әдеп (іс-тәжірибелік аспект). Р.К. Маутц және Х.А. Шараф жалпы кәсіби әдеп мәселелерін зерттеу келе, аудиторлар мен кез келген кәсіп иелерінің өзін-өзі ұстау әдебі философтардың барлық адам баласына ортақ әзірлеген өзін-өзі ұстау әдебінің жалпы ұғымын тар мағынада түсініп, қолданудан басқа ештеңені білдірмейді, деп атап кеткен болатын.

Осыған байланысты «әдеп» термині ретінде біз мораль проблемаларын, оның ішінде моральдық таңдау саласын зерделеумен жүйелі түрде айналысатын белгілі бір философия саласын ұғамыз. Бұл анықтамада үш шешуші элемент бар.

1. Шешімді таңдау проблемасы.
2. Жаман мен жақсы туралы түсінік.
3. Әдеп, адамгершілік (мораль) мәселелерін, оның ішінде моральдық шешімдерді зерделейді.

Әдеп кең мағынасында өнегелік принциптері мен нормаларының жүйесі, жеке тұлға, қандай да бір қоғамның немесе кәсіби топтағы адамдардың өзін өзі ұстау әдебі ретінде баяндалады.

Іс жүзінде әр түрлі әдептілік нормалары мен ережелердің түрлері, оның ішінде аудиторлардың, дәрігерлердің, заңгерлердің, әскерилердің және т.б. кәсіби кодекстері бар.

Өзін өзі ұстау әдебінің кодексі осы кәсіптің өзіндік ерекшелігі болып табылатын өзін өзі ұстау өлшемдерін дәл анықтап, тиісті ұсыныс береді. Жалпы әдеп теориясына қарағанда кәсіби әдеп кодексінен нақты проблемалардың шешімін табуға болады, оның үстіне, онда кәсіби талаптар да бар.

Белгілі бір кәсіп тұрғысынан алғанда кодекс нақты өзін өзі ұстау декларациясы болып табылады әрі олардың орындалуына ықпал етеді. Онсыз кәсіби тәртіп болуы мүмкін емес.

Әдептің негізгі мақсаттарының біріне шешім қабылдауда басшылық жасау жатса да, шешім қабылдаушы тұлғаның функциясы (қызметі) осымен толық бітпейді, яғни оның кәсіби міндеттері мұнымен ғана шектеліп қалмайды.

Әрбір адам – тек жеке тұлға ғана емес, ал, сонымен бірге, қандай да бір кәсіптің өкілі және қоғамның мүшесі.

Тәуелсіз қоғамдық бухгалтерлер мен аудиторлар да «өз әріптестері қабылдайтын шешімдерді» қадағалаушы кеңес берушілер (өз әріптестерімен бірге), оқытушылар, сарапшылар болып табылады. Осы функциялардың барлығы кәсіби этика тұрғысынан қарағанда маңызды.

1988 жылы АICPA мәжілісінде бухгалтер-аудиторлардың өзін өзі ұстаудың кәсіби Кодексінің жаңа нұсқасы қабыл-

данды, оның ішінде олардың кәсіби тәртібін көрсететін мынадай 6 жағымды ережелер қамтылған:

1. *Міндеттері.* Аудиторлар өз міндеттерін орындауда жоғары кәсіби және моральдық сапаларын танытуы керек, өз қызметінің барлық түрінде дәл әрі жан-жақты ойластырылған өз пікірін қалыптастыруы қажет.

2. *Қоғамның мүдделері.* Аудиторлар өзіне мынадай міндеттемелер жүктеуі тиіс. Қоғам мүддесіне қарай әрекет қызмет етіп, оның сенімін ақтап, жоғары кәсіби шеберлігін көрсетуі керек.

3. *Адалдық.* Қоғамның сеніміне ие болуы үшін аудиторлар өзінің кәсіби міндеттерін адал әрі мінсіз орындауы қажет.

4. *Объективтілігі және тәуелсіздігі.* Аудитор объективтілігін сақтай отырып, мүдделер қақтығысынан бойларын аулақ салғаны жөн. Аудиторлық жұмыстарды жүзеге асыруда олар мәні (яғни табиғи мінез-құлқымен) бойынша және көрер көзге де (формально) тәуелсіз болғаны абзал.

5. *Тиісті (жете ынта-ықылас аудару).* Аудиторлар кәсіби стандарттарды сақтауы қажет, өз білімдерін жоғарылату және кәсіби міндеттерді толық орындап, қызмет сапасын ұдайы жақсартып отыруға ұмтылуы тиіс, сондай-ақ қабілеттері мен қасиеттерін ең жоғары мүмкіндік деңгейінде пайдаланғаны жөн.

6. *Қызмет көлемі мен сипаты.* Аудиторлар көрсетілетін қызметтің көлемі мен түрін анықтап, өзін өзі ұстаудың кәсіби кодексінің принциптерін сақтауы керек.

Әрбір аудитор өзін өзі ұстау мәнерінің негізгі ережелерін үйреніп, кез келген жағдайда болу мүмкін проблемаларды анықтауда негізгілер ретінде қолдануға тиіс.

Қорыта келгенде, дүниежүзілік әртүрлі аудит этикасын қарастырғанда, оған үлкен мағына берілетіні, қатал талап қойылатыны айқындалды. Олар өз кезегінде әділетті экспорт деңгейінде жұмыс істейді, оған үлкен сенім артылады, ол өз кезегінде соны ақтауға міндетті.