

Б.Б. Сұлтанова
Б.Ш. Алтаев
А.З. Арыстамбаева

АУДИТ

Оқу құралы

ӘОЖ 657.6(075.8)
КБЖ 65.053я73
С 89

Баспаға әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университеті экономика және бизнес жоғары мектебінің Ғылыми кеңесі және Редакциялық-баспа кеңесі шешімімен (№5 хаттама 11 шілде 2017 жыл); әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университетінің жанындағы ҚР БжҒМ-нің жоғары және жоғары білім беруден кейінгі Республикалық оқу-әдістемелік кеңесінің «Жаратылыстану ғылымдары», «Гуманитарлық ғылымдар», «Әлеуметтік ғылымдар, экономика және бизнес», «Техникалық ғылымдар және технология», «Өнер» мамандықтары тобы бойынша оқу-әдістемелік бірлестігі мәжілісінің шешімімен ұсынылған (№2 хаттама 29 маусым 2017 жыл)

Пікір жазғандар:

экономика ғылымдарының докторы, профессор **А.А. Сатмурзаев**
экономика ғылымдарының кандидаты, доцент **О.К. Дзакишева**
экономика ғылымдарының кандидаты, доцент **Ж.А. Абишева**

Сұлтанова Б.Б.

С 89 Аудит: оқу құралы / Б.Б. Сұлтанова, Б.Ш. Алтаев, А.З. Арыстамбаева. – Алматы: Қазақ университеті, 2017. – 178 б.

ISBN 978-601-04-2802-7

Оқу құралында қазіргі аудит теориясы мен практикасында қабылданған негізгі түсініктер қаралады. Оқу құралы 2009 жылдың 1 қаңтарына дейінгі қолданыстағы ҚР «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік» заңы мен ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңына, 2015 жылдың 1 қаңтарына дейінгі қолданыстағы ҚР Салық Кодексіне және Халықаралық аудит стандарттарына негізделіп жасалған.

Оқу құралы Мемлекеттік білім беру стандартына және экономикалық мамандықтар студенттерінің оқу бағдарламаларына сәйкес дайындалған.

ӘОЖ 657.6(075.8)
КБЖ 65.053я73

ISBN 978-601-04-2802-7

© Сұлтанова Б.Б., Алтаев Б.Ш.,
Арыстамбаева А.З., 2017
© Әл-Фараби атындағы ҚазҰУ, 2017

КІРІСПЕ

Қазіргі жағдайда бизнеске қатысы бар кез келген маманның аудит бойынша білімі болуы тиіс. Мысалы, аудиторлық тексерулердің нәтижелерін пайдаланушы ретінде ұйым жағдайы жайлы шынайы ақпарат алуды көздейтін ұйым басшылары, ұйымның қаржылық жағдайы мен табыстылығы жөнінде объективті ақпаратты қажет ететін инвесторлар, аудиторлық қорытындылардан ұйымға берілген несиелер мен қарыздарының қайтарымдылығы жөнінде ақпарат алатын кредиторлар, менеджмент қызметінің заңдылығы мен дұрыстығын бақылаушы құрылтайшылар, келісімшарт міндеттемелерінің орындалуына кепілдеме талап ететін жабдықтаушылар мен сатып алушылар, ұйым қызметінің заңдылығын қадағалаушы салық органдары, өзге де қызығушылық танытқандарды айтамыз.

Қазақстан Республикасында аудит жеке қызмет түрі болып қалыптасты және жеке қызмет түрі болып табылады.

Бұл оқу құралының мақсаты – студенттерде аудит және аудиторлық қызмет жөнінде кешенді түсінікті қалыптастыру, аудиторлық тексеру жүргізу әдістемесі мен техникасының дағдыларын және құзыреттілігін қалыптастыру.

Оқу құралы «Есеп және аудит» мамандығынан өзге экономикалық мамандықтар бойынша бакалаврларды даярлауға, сонымен қатар тәжірибеден өтуші аудиторлар мен біліктілікті көтеру бағдарламаларының тыңдармандарына арналған оқу құралы 2 бөлім мен 8 тараудан тұрады.

Бірінші бөлім «Аудит және аудиторлық қызмет жөніндегі жалпы түсінік» деп аталады, бұл бөлімнің үш тарауы аудит және оның пайда болуының тарихи аспектілері, кәсіби және ұйымдастырушылық құрылымы жөнінде бекітілген стандарттар мен аудиторлардың жауапкершілігі жөнінде, аудит сапасын бақылау, Қазақстан Республикасында аудиторлық қызметті реттеуші нормативтік актілер мен органдар туралы жалпы түсініктерді қамтиды.

«Аудиторлық тексеру әдістемесі мен техникасы» деп аталатын екінші бөлімінде аудитті жоспарлау мен жүзеге асырудың

концептуалды негіздері ашылып, аудит жүргізу процесі, дәлелдемелердің, аналитикалық процедуралардың типтері, аудиттегі тәуекел, маңыздылық түсініктері, іріктеу нәтижелерін қалыптастыру және пайдалану, аудиторлық тексеру стратегиясының құрамдас бөліктері болып табылатын өзге де факторлар, сонымен қатар қаржылық есептілікті тексеру жөнінде аудиторлық қорытындыны құрастыру тәртібі сипатталады.

1-бөлім

АУДИТ ЖӘНЕ АУДИТОРЛЫҚ ҚЫЗМЕТ ЖӨНІНДЕГІ ЖАЛПЫ ТҮСІНІК

1-тарау

АУДИТТИҢ МӘНІ, ПӘНІ ЖӘНЕ МАҢЫЗЫ

1.1. Аудиттің пайда болуының объективті алғышарттары мен даму тарихы

Аудит – тауар айырбастау және ақша қатынастарының пайда болуы, дамуымен бір мезетте туындаған қаржылық бақылау нысандарының бірі. Қаржылық бақылау жүйесін алғаш қалыптастырған ел – Қытай. Көне қытай жазбалары бойынша б.э.д. 700 жылдың өзінде Қытайда Бас Аудитор қызметі болған, оның негізгі міндеті мемлекеттік ақша мен мүліктерді басқару құқығына ие мемлекет қайраткерлерінің қызметін бақылау болып есептелген.

Шамамен б.э.д. 200 ж. римдік басқарушылыр квесторларды, яғни провинциялардың мемлекеттік бухгалтерлеріне бақылау жасау мақсатында Рим империясының қаржылық және сот істерін басқарушы лауазымдық тұлғаларды бекітті. Квесторлардың есептері Римге жіберіліп, оны сенаторлар тыңдайтын болды. Мұндай тәжірибе «аудит» теримнін қалыптастырды, ол латын тілінен аударғанда «audite», яғни «тыңдау» дегенді білдіреді.

Ұлыбританияда 1299 жылы король Эдуард бірінші барондарға фермерлердің өздерінің қожалықтарынан алынатын табыстан салым төлеуді бақылау үшін аудиторларды бекіту құқығын берді.

XV ғасырдан бастап есептік жазбалар сотта дәлелдемеделер түрінде қолданыла бастады, олардың шынайылығын бақылау қажет бола бастады. Бұл жөнінде Лука Пачолидің 1494 жылғы «Шоттар мен жазбалар жөніндегі трактат» – бухгалтерлік есеп бойынша алғашқы кітапта жазылған.

XVI ғасырда Англияда есеп жазбаларын бақылаушы адамдарға қатысты «аудитор» сөзі кеңінен қолданыла бастады.

«Аудит» терминінің қолданылғанына қарамастан, қаржылық бақылаудың әртүрлі нысандары пайда болып, ол бір мезетте тәуелсіз бақылау (аудит) түрінде де, мемлекеттік бақылау түрінде де дами бастады.

Аудиттің дамуы жекелеген елдердің қаржылық-өнеркәсіптік даму ерекшеліктерімен тығыз байланысты болды және капитал нарығының даму сипатымен анықталды.

Капиталдың негізгі көзі акция нарығы болатын елдерде акционерлерге инвестициялардың қауіпсіздігін қамтамасыз ету мақсатында компания қызметі мен қаржылық салымдардың тиімділігі жөнінде тұрақты ақпарат қажет болды. Ең басты мәселе компания есептілігінің сараптамалық бағасының тәуелсіздігі еді. Бүгінгі күні компаниялар жөнінде 1844 жылы заң қабылдаған Ұлыбритания аудиттің отаны деп танылады. Себебі олар жылына кем дегенде бір рет бухгалтерлік кітаптар мен шоттарды тексеру үшін акционерлер алдына тексеру қорытындысы бойынша есеп беруге міндеттелген тәуелсіз бухгалтерлерді тартуға тиіс¹.

Сонымен, аудит – бұл компанияда жұмыс істемейтін тәуелсіз білікті мамандар жүзеге асыратын сыртқы қаржылық бақылау.

Осылайша, аудиттің пайда болуы ең алдымен компания қызметіне ақша қаражаттарын инвестициялаушылар мен компанияны тікелей басқарушылар арасындағы қызығушылықтың туындауымен байланысты.

Ұйымның меншігін иеленушілер, олардың кредиторлары мен жабдықтаушылары және басқа да қаржылық-есептілік ақпаратын пайдаланушылар ұйым әкімшілігі ұсынған ақпараттың шынайылығына өз бетімен көз жеткізе алмайды, себебі олардың алғашқы құжаттар мен есептік жазбаларды қолдану мүмкіндігі мен бухгалтерлік есеп саласына сәйкес кәсіби білімі жоқ.

Аудиторлардың қызметіне деген қажеттілік келесі жағдайлардан туындады:

1) ұйымда жүзеге асырылатын қаржылық және шаруашылық операциялардың көп санды және күрделі болуына байланысты

¹ Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.О. Релли, М.Б. Хирш. Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. М.- Аудит ЮНИТИ, 1997.

оларды құжаттарда дұрыс рәсімдеу мен бухгалтерлік есепте көрсету қиындықтар туғызады. Осылайша, қаржылық есептілікте бірқатар объективті және субъективті себептерге байланысты бұрмалаулар орын алуы мүмкін. Есептіліктегі қателер мен бұрмалауларды тек ұйым басшылығына тәуелсіз бухгалтерлік есеп, салық салу, құқық және талдау салаларындағы маман-аудитор анықтай алады;

2) әдетте қаржылық есептілікті пайдаланушылар бухгалтерлік есеп мәліметтерін қолдану мүмкіндігіне ие бола алмайды, өйткені олардың бухгалтерлік есеп саласында жеткілікті білімдері болмауы мүмкін. Сондықтан қаржылық есептіліктің дұрыс құрастырылғандығын растау үшін олар тәуелсіз сараптаушыларды – аудиторларды шақырады;

3) қаржылық мәселелер бойынша шешім қабылдау үшін (қарыз беру, бағалы қағаздарды сату және сатып алу, т.б.) есептілікті пайдаланушылар есептілікте ұсынылған ақпараттың шынайылығы мен толықтығына сенімді болуы керек. Қаржылық есептіліктің шынайылық дәрежесін тек жоғары білікті маман-аудитор ғана растай алады.

Осылайша, аудиттің пайда болу тарихи шартты оқиға болып табылады. Есептілік ақпаратының шынайылығын растауға деген қызығушылығы бар пайдаланушылардың қажеттілігі аудиттің пайда болуы мен дамуының алғышарты болып табылды.

Ұлыбританияда міндетті аудит жөніндегі заң 1862 жылы, Францияда 1867 жылы, АҚШ-та 1937 жылы қабылданған болатын.

1853 жылы Шотландияда Эдинбургтік аудиторлар институты, 1880 жылы Ұлыбритания мен Уэльстің (ант берген) бухгалтерлер институты, 1887 жылы Америкада аудиторлар Ассоциациясы, 1932 жылы Германияда аудиторлар институты, 1969 жылы Францияда тәуелсіз ревизорлардың Ұлттық компаниясы және басқалары ресми бекітілген болатын.

Ресейде «аудит» сөзі Петр I кезеңінде пайда болып, «тыңдаушы» деген мағынаға ие болды. 1888, 1907-1912 және 1929-1930 жылдары аудиторларға білім беру және олардың емтихан тапсыруын ұйымдастыру шаралары қолға алынған².

² Аудит: учебник для бакалавров / под ред. Р.П. Блыги. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 431 с.

Біздің елімізде аудиттің дамуы 1987 жылы КСРО Министрлер кеңесінің қаулысына сәйкес құрылған «Инаудит» акционерлік қоғамының ашылуымен байланысты. 1989-1993 жылдары КСРО-да аудиторлық қызмет жөніндегі заң актісін қабылдауға талпыныс жасалды. 1989 жылы Қазақ КСР-ның Қаржы министрлігінің бақылау-ревизиялық басқармасында шаруашылық есептегі ревизиялық топ құралды, кейін соның негізінде 1990 жылы үкімет шешіміне сәйкес алғашқы аудиторлық компания «Шаруашылық есептегі аудиторлық орталық» ұйымдастырылды. Тәжірибенің жинақталуы, аудиторлық қызмет көлемінің тұрақты түрде өсуі, сонымен қатар әлемдік аудиторлық тәжірибе ұсыныстары 1992 жылы шаруашылық есептегі орталықтың тәуелсіз акционерлік аудиторлық компаниясының «Қазақстан аудит» болып қайта құрылуына әкелді. Ол республикамыздағы аудиторлық қызмет көрсететін алғашқы тәуелсіз кәсіби компания болып табылады.

Халықаралық деңгейде есеп пен аудитке қатысты саясатты негізінен Халықаралық Бухгалтерлер Федерациясы (International Federation of Accountants – IFAC) айқындайды. Бұл экономиканың жеке және мемлекеттік секторларындағы, аудиторлық кеңес беру және білім беру салаларының бухгалтерлік кәсіп өкілдерін біріктіретін жалғыз халықаралық ұйым. Әлемдегі кәсіби бухгалтерлік ұйымдар мен өзге де кәсіби ұйымдардың ешқайсысы мұндай ХБФ сынды халықаралық масштабқа ие болмаған. ХБФ өзінің халықаралық өкілеттілігімен ғана күшті емес, ол өзіне мүше әрбір ұйымның қолдауына ие болып отыр.

Қазақстан Республикасының Аудиторлар Палатасы ТМД елдерінің ішінде ең алғашқы болып осы әлемдік беделді ұйымның толыққанды мүшесі ретінде қабылданған. Аудиторлар Палатасын IF AC құрамына қабылдау ресми түрде 2000 жылы мамырда Эдинбургте (Шотландия) кезекті жылдық конференцияда өтті. IFAC-тың толыққанды мүше болу дегеніміз қаржылық есептіліктің Халықаралық стандарттары бойынша Кеңеске мүшелікті білдіреді.

Қазақстанда аудиторлар қызметі басқа да нарықтық экономикалық елдердегідей келесі заңдар негізінде реттеледі:

1) 1993 жылы 18 қазанда республикамыздағы аудиторлық қызметтің жүзеге асырылуымен байланысты қатынастарды реттеу мақсатында ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» алғашқы заң актісі қабылданды;

2) 1998 жылы 20 қарашада ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» жаңа заңы күшіне енді, алдыңғысынан елеулі өзгешеліктері бар және аудиторлық қызметтің тәуелсіздігін атап көрсетеді;

3) 2000 жылдың наурызында аудиторлардың Республикалық конференциясында Қазақстандағы аудиторлық қызметтің халықаралық стандарттарға көшуі және оларды ұлттық деп қабылдау жөнінде шешім қабылданды;

4) 2000-2003 жылдары ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңына келесі бағыттарда өзгерістер енгізілді:

- аудитке ілеспе қызметтерді белгілеу және шектеу;
- міндетті аудиттелетін субъектілер тізімін кеңейту;
- аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандыруды, т.б. дамыту.

5) ҚР № 139-III «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңы, 2006 жылдың 5 мамырындағы және 2007 жылдың 19 ақпанындағы өзгерістері және толықтырулары Қазақстан Республикасындағы мемлекеттік ұйымдар, заңды және жеке тұлғалар, аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар, кәсіби аудиторлық ұйымдар арасындағы аудиторлық қызметті жүзеге асыру барысында туындайтын қатынастарды реттейді.

ҚР 2006 жылдың 5 мамырындағы «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңы аудиттің халық заңдылықтарына қайшы келмейтін, Халықаралық бухгалтерлер федерациясына қарасты Халықаралық аудиторлық тәжірибе бойынша Комитеттің рұқсатымен ресми жариялауға жазбаша құқық алған ұйым ретінде мемлекеттік және орыс тілдерінде жариялаған ХАС сәйкес жүргізілетіндігін бекітті. Бұл құқық ХБФ мүшесі болып табылатын кәсіби аудиторлық ұйым – Аудиторлар Палатасына тиесілі. Қазақстан Республикасының Аудиторлар Палатасы 20 жылдан астам уақытта елімізде аудиторлық қызметтің қалыптасуына тікелей қатысып қана қоймай, халықаралық есептілік нәтижелерін енгізу және шет елдік тәжірибені сынаумен байланысты бүкіл әлемдік деңгейде Қазақстанның беделін арттыруға атсалысты. 2001 жылы Халықаралық аудит стандарттарының Қазақстанда басылып шығуын да Аудиторлар Палатасы жүзеге асырды.

ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңына сәйкес аумақтық палаталарды және Республикалық палатаны құрастыру, ревизиялық комиссияны сайлау және аудиторларды аттестаттаудың біліктілік комиссиясын құрумен байланысты шаралар жүргізілді.

Қазақстанның нарықтық қатынастарға көшуімен мемлекеттік емес тәуелсіз бақылау нысанындағы аудиттің дамуында келесідей алғышарттар пайда болды:

- экономиканың жекешелендірілуі мемлекеттікпен қатар, ұжымдық және жеке меншіктің пайда болуына әкелді;
- капитал нарығының қалыптасуы мен акционерлеудің дамуы;
- кредиторлар, яғни коммерциялық банктер мен инвестициялық институттардың пайда болуы;
- салалық министрліктер мен ведомстволардың қайта құрылуына сәйкес ведомстволық бақылау жүйесінің жойылуы;
- ұйым қызметі жөніндегі қаржылық есептілік ақпаратын пайдаланушылар тобының кеңеюі;
- ұйым әкімшілігінің өз пайдаланушыларына объективті емес ақпаратты ұсыну мүмкіндігінің болуы;
- шаруашылық қызметтің заңдылығын, бухгалтерлік есепті жүргізу дұрыстығын және қаржылық есептіліктің шынайылығын бақылау функциясын салықтардың дұрыс есептелуі мен уақтылы төленуін тексеру мақсатында құрылған салық инспекцияларының жүзеге асыруы;
- қаржылық-шаруашылық операциялардың күрделенуі, жаңа объектілердің пайда болуы, халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына бағыт алу, қаржылық есептілікті құрастыру және басқа да жағдайларда қателердің мүмкіндігін арттырады.

Осылардың барлығы сәйкес дайындығы, біліктілігі мен жұмыс тәжірибесі бар тәуелсіз сараптамашылар – аудиторларға деген қоғамдық қажеттілікті туғызды.

Қазіргі таңда нарықтық экономикалық қатынастары дамыған әлемнің барлық елдерінде, соның ішінде Қазақстанда да қоғамдық аудиторлар институттары қызмет атқарады.

Республикада бүгінгі күні 100-ден аса аудиторлық ұйымдар мен 3000-нан астам маман жұмыс істейтін тәуелсіз жеке ұйымдар қызмет атқарады. Республикалық Аудиторлар палатасының есептеуі бойынша елімізде аудиторлық қызметпен айналысатын жұмысшылар саны 30 мыңға жуық адамды құрайды.

Бүгінгі күні аудиторлық қызмет нарығында келесідей компаниялар қызмет атқарады:

1. Аудиторлық және консалтингтік қызмет ұсынатын «үлкен төрттік» деп аталатын әлемдегі төрт ірі компаниялар:

- Deloitte;
- Pricewaterhouse Coopers;
- Ernst & Young;
- KPMG.

Төменде соңғы қолжетімді мәліметтер бойынша «үлкен төрттік» жұмысшыларының саны мен түсім сомасы көрсетілген (1-кесте).

1-кесте

**«Үлкен төрттік» жұмысшыларының саны
мен түсім сомасы**

Компания	Түсім	Жұмысшылар саны	Жыл
Deloitte Touche Tohmatsu ^[3]	\$ 34,2 млрд	210 000	2014
Pricewaterhouse Coopers ⁴	\$ 34,0 млрд	195 000	2014
Ernst & Young ^[5]	\$ 27,4 млрд	190 000	2014
KPMG ^[6]	\$ 24,8 млрд	162 000	2014

ҚР парламент мәжілісінің Депутаты Владислав Косарев осы ірі аудиторлық ұйымдар қазақстандық аудит нарығының 80 %-ын басып алды деп есептейді⁷.

BDO Globa l Coordination B.V. «үлкен төрттіктен» кейінгі әлемдегі бесінші аудиторлық ұйым болып табылады.

³http://www.deloitte.com/view/en_GB/uk/about/our-history/index.htm

⁴ PricewaterhouseCoopers. Global Annual Review 2014: Facts and figures: PwC.PwC

⁵ EY reports 2013 global revenues of US\$25.8 billion - EY - Global

⁶ Insights | KPMG | GLOBAL

⁷ Tengrinews.kz

Бүкіл әлемге танымал осы ұйымның мүшесі бола отырып, ВДО «Қазақстанаудит» отандық фирма ретіндегі өзінің бүкіл артықшылықтарын сақтап, өзіне халықаралық статус және қызметінің сапасын арттыру мүмкіндігін алды.

ВДО «Қазақстанаудит» аудиторлық қызметпен айналысу, банктер аудитін, сақтандыру (қайта сақтандыру) ұйымдарында аудит жүргізуге және мүлікті бағалаумен байланысты қызмет атқаруға лицензиясы бар.

«Эсперт РА» рейтингтік агенттігі дайындаған Қазақстанның аудиторлық-консалтингтік компаниялары қызметіне шолу жасайтын болсақ, BDO Kazakhstan белді аудиторлық компаниялар тізімінде *екінші* орын, консалтингтік қызметтер нарығында жұмыс істейтін қазақстандық ірі компаниялардың тізімінде *үшінші* орында тұр.

2. «*Центраудит-Казakhstan*» тәуелсіз аудиторлық компаниясын 1992 жылы Қазақстанның ғылымы мен техникасына еңбегі сіңген қайраткер, экономика ғылымдарының докторы, профессор Радостовец Владимир Константинович ашқан болатын.

Компанияның аудиторлық қызметпен айналысуға құқық беретін лицензиясы бар. Тәуелсіз аудиторлық компания «*Центраудит-Казakhstan*» «Мурис Роуэл энд Интернэшнл СНГ» халықаралық қауымдастығының мүшесі болып табылады және ТМД елдерінің шаруашылық субъектілерінің қаржылық есептілігінің аудитін жүргізе алады.

«Тәуелсіз аудиторлық компания «Центраудит-Казakhstan» ЖШС-і «Қазақстандық қор биржасы» АҚ-да танылған аудиторлық ұйымдар тізіміндегі бірінші деңгейге кіреді және «Самұрық-Қазына» АҚ-ы ұйымдар тобының тауарлар, жұмыстар мен қызметтердің ықтимал жабдықтаушыларының бірыңғай реестріне енген.

3. «*Финаудит*» аудиторлық фирмасы 1993 жылы құрылған, аудиторлық қызметпен айналысу құқығын беретін лицензиясы бар.

4. «*Сапа-аудит*», фирмасы 1998 жылы құрылған, аудиторлық қызметпен айналысу құқығын беретін лицензиясы бар. 2009 жылы маусымда қайта тіркеуден өтіп, атын «РКФ Сапа-Аудит» ЖШС деп өзгертті. Қазіргі кезде Ресей Федерациясында «ФБК» АҚБ аймақтық серіктесі бар.

5. «*Ержанов и К*» аудиторлық ұйымы 1995 жылы құрылған. 2011 жылы «Ержанов и К» ЖШС-і атақты халықаралық «Grant-Thornton» аудиторлық компаниясына қосылды. Grant-Thornton-Inter компаниясы алты ірі компаниялардың бірі, 110 елде қызмет атқарады. Қазақстанда «Grant-Thornton» ҚР Қаржы министрлігінің мемлекеттік лицензиясын алған, ҚР Аудиторлар Палатасының, ҚР салық төлеушілері Қауымдастығының, ҚР қаржыгерлер Қауымдастығының, Американдық Сауда Палатасының, Қазақстанның Европалық бизнес Қауымдастығының мүшесі болып табылады. Компания аудиторлық, салықтық, бухгалтерлік және консалтингтік білім беру қызметіне маманданған.

6. «AlmirConsulting» компаниясы 1998 жылы құрылған, аудиторлық қызметпен айналысу құқығын беретін лицензиясы бар. «AlmirConsulting» ЖШС-і 2011 жылдың 24 маусымынан бастап Халықаралық бухгалтерлер Федерациясына кіретін «Форум Фирм» халықаралық бухгалтерлік жүйелер Қауымдастығының мүшесі болып табылатын *IESnet* халықаралық бухгалтерлік жүйесінің толыққанды мүшесі болды.

7. «МинТакс Аудит» ЖШС-і. «*МинТакс Аудит*» (аудит, бухгалтерлік есепті жүргізу) ЖШС-і Алматы қаласында 2001 жылы шілдеде құрылған. Компанияда аудиторлық қызметпен айналысуға ҚР Қаржы министрлігі берген лицензия бар, «ҚР аудиторларының Коллегиясы» Кәсіби аудиторлық ұйымның мүшесі болып табылады. Қаржылық есептілік және эмитенттер аудиті бойынша Биржалық кеңес Комитетінің шешіміне сәйкес «МинТакс Аудит» ЖШС-і 2010 жылдың 20 қазанынан бастап «Қазақстандық қор биржасы» АҚ-да танылған аудиторлық ұйымдар тізіміне енгізілген.

8. «*Сапа-Консалтинг*» аудиторлық ұйымы 2000 жылы ақпанда құрылды. Аудиторлық қызметпен айналысуға лицензиясы бар. 2008 жылы сәуірде «Сапа-Консалтинг» аудиторлық ұйымы «UNYInternational» Қауымдастығына мүше болды және атауы – «UNYCAPAConsulting» деп жаңадан өзгертілді. 2011 жылы тамызда «Самұрық-Қазына» АҚ-ы ұйымдар тобының тауарлар, жұмыстар мен қызметтердің ықтимал жабдықтаушыларының бірыңғай реестріне енген.

9. «*Бейкер Тилли Елтал Қазақстан*» аудиторлық ұйымы 1996 жылы құрылған. 1998 жылы BakerTillyInternational халықаралық Қауымдастығына кірген.

10. «*Aйаудит*» 1996 жылы құрылған. «Айаудит» ЖШС-ның әр қызметкері СМС (ЕВРОBASProgrammeCVC, Elevationleaming) сертификациялық бағдарламасы бойынша оқытылған, «Қызметкердің шешуші дағдылары» сертификатын алған алғашқы ұйым. Бұл Қазақстандағы жаңа бағдарлама – Кеңес берушілерді кәсіби бағдарлама мен этиканың халықаралық стандарттарына сәйкестігіне менеджмент бойынша сертификаттау.

«Эксперт РА Казахстан» мәліметтері бойынша Қазақстандағы аудиторлық компаниялардың 2011 жылғы қорытындысы бойынша Рэнкингі келесі кестеде келтірілген⁸ (2-кесте).

2-кесте

Қазақстандағы аудиторлық компаниялардың 2011 жылғы қорытындысы бойынша Рэнкингі

2010 жылғы қорытындысына сай орны	2011 жылғы қорытындысына сай орны	Аудиторлық консалтингтік топ	Жиынтық түсім, 2011 жыл (мың. тенге*)	Жиынтық түсім, 2010 жыл (мың. тенге*)	Түсімнің өсімі (%)
1	1	КПМГ Аудит	3 857 853,0	3 399 429,0	13,5
2	2	БЕЙКЕР ТИЛЛИ ЕЛТАЛ КАЗАХСТАН	509 938,8	413 484,0	23,3
3	3	НАК «Центраудит-Казахстан»	444 192,0	366 384,0	21,2
4	6	PKF Сапа-Аудит	208 254,2	154 955,0	34,4
5	5	ALMIR CONSULTING	201 929,8	177 273,0	13,9

⁸ http://www.raexpert.kz/rankings/kaz_audit/2011/

6	–	МинТакс Аудит	186 918,9	225 237,3	-17,0
7	8	Ар-Аудит	102 543,0	93 012,0	10,2
8	–	Grant Thornton	43 924,0	–	–
9	–	Алматы- Аудит	43 775,0	42 412,5	3,2
10	11	Синергия- Аудит	43 107,7	46 858,0	-8,0
11	–	Марка Аудит Казахстан	42 848,2	62 650,5	-31,6
12	13	Салық-сер- вис	33 188,9	38 036,0	-12,7
13	14	Дана- Консалтинг	31 821,7	36 952,7	-13,9
14	16	НАК «Asia Astana Audit»	25 092,9	24 477,2	2,5
15	–	Отрапраудит	13 230,0	5 323,0	148,5

* Бүкіл топ бойынша аудиторлық-консалтингтік қызметтен жиынтық түсім.

1.2. Аудит және аудиторлық қызмет жөніндегі түсінік

Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 19 ақпанындағы № 139-III «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңына сәйкес, аудиторлық қызмет – қаржылық есептілік және басқа ақпараттың аудитін жүргірумен, басқа да қызмет түрлерін көрсетумен байланысты кәсіпкерлік қызмет.

Аудит ҚР заңнамасымен бекітілген талаптарға сәйкес заңды тұлғалардың (аудиттелетін субъектілердің) қаржылық есептілігінің шынайы және объективті құрастырылғаны жөнінде тәуелсіз пікір білдіру мақсатымен бекітілген тәртіп бойынша аудиторларды тарту арқылы жүзеге асырылатын тексеру болып табылады.

Аудитор – Біліктілік комиссиясы аттестаттаған, «аудитор» біліктілігі берілгені жөнінде біліктілік куәлігі бар жеке тұлға.

Аудиторлар – әртүрлі экономикалық жүйелердің өндірістік-қаржылық қызметтерін тексеретін және талдайтын, нақты орын

алған жағдай жөнінде тәуелсіз пікір білдіретін және олардың заңдылығын (заңсыздығын) растайтын есеп, бақылау және талдау салаларында біліктілігі жоғары мамандар.

ХАС 200 «Тәуелсіз аудитордың жалпы мақсаттары және аудитті ХАС сәйкес жүргізу» аудит мақсаты қаржылық есептіліктің мүмкін болатын пайдаланушыларының сенімділік дәрежесін арттыру деп көрсетілген.

Аудиттің басты мақсаты компанияның қаржылық есептілігінің дұрыстығы мен шынайылығын анықтау, сонымен қатар компанияның белгілі бір заңдарды, шаруашылық құқық нормаларын және салықтық заңнаманы сақтауын бақылау болып табылады.

«Аудит», «аудитор» сөздері латын тілінен алынған, сәйкесінше «тыңдау», «тыңдаушы» дегенді білдіреді.

Аудитор өз қызметін бір аудиторлық ұйым құрамында ғана жүзеге асырады.

Аудитор тек бір аудиторлық ұйымға ғана қатысушы бола алады.

Аудиторлық ұйым жауапкершілігі шектеулі серіктестік ұйымдық-құқықтық нысанында құрылады.

Шетелдік ұйым, егер оның Халықаралық бухгалтерлер федерациясының мүшесі болып табылатын кәсіби ұйымға мүшелігі расталатын болса, немесе өзі резиденті болып табылатын мемлекеттің өкілетті ұйымы болып табылатын болса ғана аудиторлық ұйым деп танылады.

Шетелдік аудиторлық ұйымдар Қазақстан Республикасының резиденті түрінде ұйым құрған жағдайда ғана Қазақстан Республикасында аудиторлық қызметті жүзеге асыра алады.

Аудиторлық ұйым құрамындағы аудиторлардың саны үш адамнан кем емес болуы керек.

Аудиторлық ұйымның жарғылық капиталындағы аудиторларға не (немесе) шетелдік аудиторлық ұйымдарға тиесілі бөлігі 100 %-ды құрауы тиіс.

Аудиторлық ұйым басшысының «аудитор» деген біліктілік куәлігі болуы керек.

Нарық жағдайында жекелеген ұйымдар мен фирмалар тәуелсіз өндіруші болып табылады. Бірақ олардың қызметтерінің қаржылық нәтижелері көптеген қаржылық есептілік ақпаратын пайдаланушылардың қызығушылығын туғызады.

Аудиторлық ұйымдар аудиторлық тексерулермен қатар, аудитке ілеспе қызметтер де көрсетеді (3-кесте).

3-кесте

Ілеспе қызмет түрлері

	Қызмет түрлері:
1.	Өзінің қызмет саласына қатысты аудит стандарттарына сәйкес ілеспе қызметтер
2.	Бухгалтерлік есепті қалпына келтіру және жүргізу, қаржылық есептілікті құрастыру
3.	Ішкі аудит
4.	Салықтар және бюджетке тиесілі басқа міндетті төлемдер жөнінде заңнаманы пайдалану мен салықтық есепті жүргізу жөнінде сұрақтарға сәйкес кеңес беру
4-1.	Салықтар бойынша аудит жүргізу және салықтарға қатысты аудиторлық қорытынды құрастыру
5.	Ұйымның статистикалық есептілігін құрастыру
6.	Қаржылық-шаруашылық қызметті талдау және қаржылық жоспарлау, экономикалық, қаржылық және басқарушылық кеңестер беру
7.	Бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есептілікті құрастырумен байланысты сұрақтарға жауап беру
8.	Бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастыруды, салық салуды, қаржылық-шаруашылық қызмет аудиті мен талдауын оқытып үйрету және қаржылық жоспарлау
9.	Бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастыруды автоматтандыруды ұсыну, бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастыруды автоматтандырылған түрде жүргізуге үйрету
10	Бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастыру, аудит, қаржылық-шаруашылық қызметті талдау және қаржылық жоспарлау, аудит стандарттарына сәйкес өз қызметі шеңберінде ілеспе қызмет көрсету жөніндегі әдістемелік нұсқаулар мен ұсыныстар жасау
11	Аудиторлық қызметпен байланысты заңнамалық қызметтер

Аудитке ілеспе қызмет көрсету деп аудиторлық ұйымдардың аудиторлық тексерулерден тыс жүзеге асырылатын кәсіпкерлік қызметті түсінеміз. Олардың түрлері ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 3-бабында қатаң белгіленген. Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдарға осы бапта көрсетілмеген қызмет түрлерімен айналысуға тыйым салынады.

Аудиторлық ұйымдарға кәсіпкерлік қызметтің өзге түрлерімен айналысуға тыйым салынады.

Аудиторлық қызмет Қазақстан Республикасының заңнамасымен бекітілген тәртіпте лицензияландырылуға тиісті.

Аудитке ілеспе қызметтің бірқатар түрлеріне тоқталып өтейік.

Бухгалтерлік есепті жүргізумен байланысты аудиторлық қызмет ҚР «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік жөніндегі» заңының 8-бабындағы 2-пунктіне сәйкес жүзеге асырылады, онда ұйым басшысы есептік жұмыстардың көлеміне қарай бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастыруды келісімшарт негізінде бухгалтерлік немесе аудиторлық ұйымға, сондай-ақ кәсіби бухгалтерге тапсыра алады делінген. Аудиторлық фирма (аудитор) осы қызмет жөнінде келісім жасаған ұйым үшін есеп саясатын, жұмысшы шоттар жоспарын, есеп нысанын, яғни синтетикалық (жинақтамалы) және аналитикалық (талдамалы) есеп регистрлерін, ұйымдағы құжат айналысының кестесін құрастырады, сонымен қатар клиенттің тапсырысы бойынша техникалық құралдар кешенін жинақтап, олардың бағдарламалармен қамтамасыз етілуін жүзеге асырады. Тәжірибе бойынша аудитор бухгалтерлік есепті тікелей осы ұйымда немесе клиенттің тұрақты түрде алғашқы есеп құжаттарын жеткізуі негізінде аудиторлық ұйымда жүзеге асырады. Аудитор бухгалтерлік есепті кешенді түрде немесе жасалған келісім бойынша есептің жекелеген, күрделі бөліктерінде ғана жүргізуі мүмкін.

Бухгалтерлік есепті қалпына келтіру қызметі ұйымның біраз уақыт бойында бухгалтерлік есепті қажетті деңгейде жүргізбеуіне сәйкес көрсетіледі. Бұл бір реттік сипаттағы қызмет түрі. Әдетте бухгалтерлік есепті қалпына келтіру қызметі күрделі және көп еңбекті қажет ететін, сәйкесінше аудитте қымбат бағаланатын жұмыстардың бір түрі болып саналады. Ол аудиторлардың біліктілігінің жоғары болуы мен жұмыс орындарында олардың қажетті техникалық құралдармен қамтамасыз етілуін, клиент тарапынан ұсынылатын ақпараттың толықтығын, сапалылығын, уақытында орындалуын талап етеді.

Статистикалық есептілікті құрастыру қызметі жеке қызмет түрі ретінде немесе есепті жүргізу, сондай-ақ қалпына келті-

ру қызметтерінің кешені құрамында жүзеге асырылады. Бұл қызмет барысында тапсырылған есептілік салық қызметі мен статистика ұйымдары алдында қорғалуы қажет.

Қаржылық-шаруашылық қызметті талдау, қаржылық жоспарлау, экономикалық, қаржылық және басқарушылық кеңес беру қызметі – ұйымның басшылығы тарапынан клиенттің қаржылық жағдайын анықтау және осындай жағдайдың қалыптасу себептерін ашу, қалыптасқан жағдайды жақсарту бағыттарын немесе төмендету шараларын жүзеге асыру мақсатында көрсетілетін қызмет.

Салықтар мен бюджетке тиесілі басқа да міндетті төлемдер жөніндегі заңнаманы қолдану және салықтық есепті жүргізу жөнінде кеңес беру қызметі әртүрлі нысанда жүзеге асырылады. Кеңес беру бір реттік сипатта болуы немесе аудиторлық ұйым абонементтік қызмет көрсетуді жалғастыруы мүмкін. Тәжірибеде заңдық күші бар жазбаша түрде кеңес беру жиі қолданылады.

Аудиторлық фирма келесі нысандарда *бухгалтер қызметкерлерді оқытумен байланысты қызмет* көрсетеді:

1. Тікелей клиентке қызмет көрсету. Аудиторлар қаржылық-бухгалтерлік қызмет мамандарын жинақтау, бухгалтерлік есепті жүргізуді, қаржылық есептілікті құрастыруды және басқаларын оқытып, үйрету.

2. Барлық қызығушылық танытушыларға курстар мен семинарлар жүргізу арқылы.

Дюсембаев К.Ш. «Кәсіби әдебиеттерде аудит көп жағдайда ревизиямен, ал аудиторлар – ревизорлармен теңестіріледі. «Ревизия» термині латынның «revisio» сөзінен алынған, аударғанда қызметті қадағалау дегенді білдіреді, ал «ревизор» термині ревизияны жүргізуші тұлға дегенді білдіреді» деп жазады.

Ревизия мен аудит көптеген операциялардың мазмұны бойынша жақын түсініктер болғанымен, бұл екеуі бір ұғым емес.

«Аудит» түсінігі «ревизия» түсінігінен әлдеқайда кеңірек. Ревизия – бұл ревизиондық топ немесе ревизор жүзеге асыратын бақылау әрекеттерінің жүйесі болып табылады, олар ведомстволық ұйымдар қызметі барысында жүзеге асырылған шаруашылық операцияларының заңдылығын, шынайылығын, экономикалық мақсаттылығын анықтайды және сол операцияларды жүзеге

асырған лауазымдық тұлғалардың әрекеттерінің дұрыстығын айқындайды. Ревизия мемлекеттік қаржылық бақылауды ұйымдастыру барысында ішкі ведомстволық бақылаумен қатар жүргізіледі.

Аудит қаржылық есептіліктің шынайылығын тексеруді ғана қамтамасыз етпейді, шығындардың үнемділігін және пайданың артуын қамтамасыз ету үшін шаруашылық қызметтің тиімділігі бойынша ұсыныстар дайындайды. Аудит ревизияның әртүрлі әдістері мен тәсілдерін кеңінен пайдаланғанымен де, өзіндік ерекшеліктері бар.

1.3. ҚР аудиторлық қызметті реттеу

Қазақстанда аудиторлық қызметті нормативтік реттеу жүйесі Қазақстан Республикасының Конституциясына негізделеді және ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңы (заң деп атала бастады) мен Қазақстан Республикасының басқа да нормативтік құқықтық актілерінен тұрады.

Қазақстан Республикасының қолданыстағы заңнамасында аудиторлық қызмет жөнінде Қазақстан Республикасы қабылдаған халықаралық келісімде бекітілген талаптар өзгеше болса, онда халықаралық келісім ережелері қолданылады.

Бұл заң ҚР-да аудиторлық қызметті реттейтін **бірінші деңгейлі** құжаттарға жатады.

Заң Қазақстан Республикасында мемлекеттік ұйымдар, заңды және жеке тұлғалар, аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар арасындағы аудиторлық қызметті жүзеге асыру барысында туындайтын қатынастарды реттейді.

Заңның құрылымы мен мазмұны 30 баптан тұрады.

Қазақстан Республикасының Үкіметі:

- 1) аудиторлық қызметті мемлекеттік реттеуді жүзеге асыратын өкілетті мемлекеттік ұйымды анықтайды;
- 2) Қазақстан Республикасының заңнамалық актілерінде басқа жағдайлар қарастырылмаған жағдайда, аудит міндетті болып табылатын мемлекеттің қатысуы көзделген ұйымдарды анықтайды.

Аудиторлық қызмет саласында **өкілетті ұйым:**

1) қаржылық ұйымдардың міндетті аудитіне қатысты қаржылық нарық пен қаржылық ұйымдарды реттеуші және қадағалаушы мемлекеттік өкілетті ұйымның мақұлдауымен міндетті аудит жүргізуге жіберілетін аудиторлық ұйымдарға қойылатын біліктілік талаптарын бекітеді;

2) кәсіби ұйымдарды аккредитациялау тәртібін бекітеді;

3) кәсіби ұйымдардың реестрі мен аккредитациясын жүргізеді;

4) аудиторлық қызметті лицензияландыру ережелерін бекітеді;

5) аудиторлық қызметті лицензияландыруды және аудиторлық ұйымдардың реестрін жүргізуді жүзеге асырады;

6) лицензияның берілгендігі, қайтарып алынғандығы, лицензия әрекетінің уақытша немесе толық тоқтатылғаны жөніндегі мәліметтерді мерзімді басылымдарда мемлекеттік және орыс тілдерінде жариялап отырады;

7) аудиторлыққа кандидаттарды аттестациялауды жүргізу тәртібін бекітеді;

8) біліктілік комиссиясының қалыптасуы мен қызметін жүзеге асыруы жөніндегі Ережені бекітеді;

9) аудит стандарттарының таратылуын қамтамасыз етеді;

10) Қазақстан Республикасының заңнамасында бекітілген тәртіппен кәсіби ұйымдар қызметін тексеруді жүзеге асырады;

11) кәсіби ұйымдарды тексеруді жүзеге асыру тәртібін анықтайды;

12) Қазақстан Республикасының аудиторлық қызмет жөніндегі заңнамасы сақталмаған жағдайда кәсіби ұйымдарға ескерту жасайды;

13) кәсіби ұйымдардың есептілігінің тізімін, нысандары мен ұсыну кезеңділігін анықтайды;

14) аудиторлық қызметке қатысты басқа да мемлекеттік, кәсіби және т.б. ұйымдармен бірлесіп әрекет етеді.

Аудиторлық қызметті нормативтік реттеу жүйесінің **екінші деңгейі** Халықаралық аудит стандарттары (ХАС – International Standards on Auditing – ISA) Халықаралық бухгалтерлер федерациясы шығарады (ХБФ – International Federation of Accountants – IFAC), Штаб-пәтері АҚШ-та, Нью-Йоркте орналасқан. Бүгінгі күні ХБФ-ның құрамына 92 елден 129 ұлттық бухгалтерлік ұйымдар кіреді. 2000 жылы Қазақстан да ХБФ-на мүшелікке кірді.

Қазіргі кезде халықаралық аудит стандарттары (ХАС) 40-тан астам, олар 9 топқа және 10 топқа кіретін 10 ережеден тұрады. Сонымен, 2002 жылдың 1 қаңтарында 46 стандарт болды. Келесідей 9 топ белгіленген:

1. «Кіріспе аспектілер».
2. «Жауапкершілік».
3. «Жоспарлау».
4. «Ішкі бақылау».
5. «Аудиторлық дәлелдемелер».
6. «Басқалардың еңбегін пайдалану».
7. «Аудиторлық қорытындылар мен есепті ұсыну».
8. «Арнайы салалар».
9. «Ілеспе қызметтер».

Үшінші деңгей – аудиторлық ұйымдардың жинақталған аудит тәжірибесінде құрастырылатын ішкі аудиторлық қызмет стандарттары. Бұл деңгейдің құжаттары жоғары деңгейдегі құжаттарды жіктеп көрсетеді. Мұндай құжаттардың нысандары мен мазмұны аудиторлық қызмет нарығының қалыптасуы мен кеңейуіне қарай жетілдіріліп келеді.

Аудиторлық қызмет Халықаралық бухгалтерлер федерациясының халықаралық аудит тәжірибесі жөніндегі Комитеттен Қазақстан Республикасында ресми жариялауға жазбаша түрде рұқсат алған ұйымның мемлекеттік және орыс тілдерінде жариялаған, Қазақстан Республикасының заңнамасына қайшы келмейтін осы Заңы мен халықаралық аудит стандарттарына сәйкес жүзеге асырылады.

Аккредиттелген кәсіби аудиторлық ұйым (бұдан әрі кәсіби ұйым) – аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың өзін-өзі басқаратын бірлестік түріндегі коммерциялық емес ұйым. Кәсіби ұйымның аккредиттелуі өкілетті ұйым бекіткен нысанда аккредиттелгені жөніндегі куәлігімен расталады. Аккредиттелгені жөніндегі куәлік Қазақстан Республикасының барлық аймағында қолданыста болады.

Кәсіби ұйымдар коммерциялық емес ұйымдар болып табылады және мүшелерінің жалпы жиналысында қабылданатын Жарғысы негізінде қызмет атқарады.

Кәсіби ұйымдардың құрылымы мен жұмыс органдары да жарғы арқылы анықталады.

Кәсіби ұйымдардың құрылтайшылары мен қатысушылары аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар болып табылады. Кәсіби ұйымдардағы мүшелер саны аудиторлардың жалпы санының бестен бір бөлігінен кем емес және аккредиттеуге ұсыныс бергенге дейінгі үш ай аралығындағы аудиторлық қызметті жүзеге асыруы жөніндегі лицензиясы бар аудиторлық ұйымдардың жалпы санының бестен бір бөлігінен кем болмауы қажет. Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар тек бір ғана кәсіби ұйымға мүше бола алады.

Аудиторлар – кәсіби ұйымдардың мүшелері, басқару органдарына сайлай алады және сайлана алады.

Аудитор немесе аудиторлық ұйым кәсіби ұйым құрамынан шеттетілген жағдайда ол аудитор немесе аудиторлық ұйым кәсіби ұйымның шешімі бойынша бекітілген мерзім аралығында, шеттетілген уақыттан бастап үш айдан артық емес, кәсіби ұйымға кіре алмайды.

Кәсіби ұйымдардың құқықтары мен міндеттері

Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың құқықтары мен міндеттері Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының «Аудиторлардың құқықтары мен міндеттері» деп аталатын 20-бабы мен «Аудиторлық ұйымдардың құқықтары мен міндеттері» деп аталатын 21-бабына сәйкес анықталған.

Заңнама бойынша аудиторлық қызметті жүзеге асыру барысында аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың өзіндік құқықтары бар.

Аудиторлар:

- аудиторлық қызмет жүргізу жөніндегі келісімнің шарттарын орындау үшін аудиттелетін субъектінің қажетті бухгалтерлік және басқа қаржылық-шаруашылық құжаттамасын алуға және тексеруге;
- аудит барысында туындаған сұрақтар бойынша аудиттелетін субъектінің лауазымды тұлғаларынан ауызша және жазбаша түрде түсініктеме алуға;
- кәсіби ұйымның шешіміне сот арқылы қайта шағымдануға құқылы.

Аудиторлық ұйымдар:

- аудитті жүргізу әдістерін өз бетімен анықтауға;

- аудиторлық қызмет жүргізу жөніндегі келісімнің шарттарын орындау үшін аудиттелетін субъектінің қажетті бухгалтерлік және басқа қаржылық-шаруашылық құжаттамасын сұратуға және тексеруге;
- ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 24-бабында көрсетілгендей, әртүрлі кәсіптің мамандарын келісім негізінде аудитті жүргізу үшін қатысуға шақыра алады;
- аудиттелетін субъектінің аудитті жүргізу жөніндегі келісімнің шарттарын бұзуына байланысты аудитті жүргізуден немесе аудиторлық есеп беруден бас тартуға;
- аудиттелетін субъектінің қаржылық-шаруашылық қызметімен байланысты құжаттамасын толық көлемде тексеру және осы құжаттарда есепке алынған мүліктің нақты қолда барын тексеруге құқылы.

Аудиторлық тексеру барысында аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың өзіндік міндеттері бар.

Аудиторлар:

- Қазақстан Республикасының аудиторлық қызмет жөніндегі заңнамасын, аудит стандарттарын, этика Кодексін сақтауға;
- үш жылда бір рет кәсіби ұйымдарда біліктілікті көтеру курстарынан өтуге;
- аудиттелетін субъектіге бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастырудағы анықталған елеулі кемшіліктер жөнінде ақпарат беруге;
- «аудитор» біліктілік куәлігін алғаннан кейінгі үш ай ішінде кәсіби ұйымға мүшелікке кіруге және ол жөнінде Біліктілік комиссиясын хабарландыруға міндетті.

Аудиторлық ұйымдар:

- Қазақстан Республикасының аудиторлық қызмет жөніндегі заңдарын, аудит стандарттарын, этикалық кодексті сақтауға міндетті;
- сыртқы сапалық тексерулер жүргізу үшін қажетті жағдай жасауы, сонымен бірге аудиторлық ұйымның аудиторларына, қызметкерлеріне қатысты жүргізілетін тексеруге ат салысуға міндетті;

- мемлекеттік тіркеуден өткеннен кейінгі үш ай ішінде кәсіби ұйымға мүшелікке кіруге міндетті;
- бір кәсіби ұйымнан өз еркімен шыққаннан кейін бір айдың ішінде басқа кәсіби ұйымға мүшелікке кіруге міндетті;
- заңның 24-бабында көрсетілгендей, жағдайларға сәйкес аудитті жүргудің мүмкін еместігі жөнінде хабарландыруға міндетті;
- аудиттелетін субъектіге анықталған бухгалтерлік есеп жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастырудағы орын алған кемшіліктер жөнінде ақпарат беруге міндетті;
- өздері мүше болып табылатын кәсіби ұйымның аккредитациясынан айырылғанда үш ай мерзімі ішінде басқа кәсіби ұйымға мүшелікке кіруге міндетті;
- аудиттелген субъектіге ескерте отырып, қаржылық нарықпен қаржылық ұйымдарды реттеу және қадағалау жөніндегі өкілетті мемлекеттік ұйымға аудиттің жүргізілуі міндетті болып табылатын қаржылық ұйымдарда орын алған Қазақстан Республикасы заңнамасының бұзылғандығы жөнінде хабарлауға міндетті;
- өкілетті ұйымға лицензияландыру жөніндегі Ережеге сәйкес есептілікті, сонымен қатар өзінің азаматтық-құқықтық жауапкершілігін өкілетті ұйым бекіткен нысанда сақтандырғандығы туралы ақпаратты ұсынуға міндетті;
- мемлекеттік ұйымдардың, аудиттелетін субъектілердің және басқа бір үшінші жақтардың аудиторлық ұйымдардың қызметіне араласуына жол берілмейді.

Заңның «Аудиторлық қызметті сақтандыру» атты 22-бабына сәйкес аудиторлық ұйымдар аудитті жүргізу барысында мүліктік залал келтіру нәтижесінде пайда болатын міндеттемелері бойынша азаматтық-құқықтық жауапкершілік жөнінде сақтандыру келісімін жасауға міндетті.

Аудиторлық қызмет жөніндегі заңнаманы, сонымен қатар келісімнің шарттарын бұзғаны үшін төмендегідей жағдайларда аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар Қазақстан Республикасының заңнамасы бойынша келесі жағдайларды азаматтық, әкімшілік және моральдық жауапкершілікке тартылады:

1. Міндеттемені орындамаумен немесе тиісті дәрежеде орындамаумен байланысты келісімнің немесе азаматтық заңнаманың шарттарын бұзғаны үшін.

2. Коммерциялық құпияны жариялағаны үшін.

3. Қасақана жалған қорытынды жасағаны үшін.

4. Аудитті сапасыз жүргізу нәтижесінде тапсырыс берушіге зиян келтіргені үшін.

Аудиторлық қызметті жүзеге асыру құқығын аттестаттау – аудиторлық қызметпен айналысқысы келетін жеке тұлғалардың біліктілігін тексеру. Аттестаттау біліктілік емтихан тапсыру негізінде өткізіледі. Біліктілік емтихандарын тапсыра алған жеке тұлғаларға аудитордың біліктілік куәлігі мен біліктілік куәлігінің реттік саны көрсетілген жеке мөр беріледі. Оның қолданыс мерзімі шексіз.

Аттестаттауға жоғары білімі бар, соңғы бес жылдық еңбек өтілінің үш жылында экономикалық, қаржылық, бақылау-ревизиялық, құқықтық салаларда немесе жоғарғы оқу орындарында бухгалтерлік есеп және аудит бойынша ғылыми-педагогикалық қызметпен айналысқан жеке тұлғалар жіберіледі.

Аттестациядан өткен жеке тұлғаларға «аудитор» біліктілігі берілгендігі жөнінде біліктілік куәлігі мен осы куәліктің реттік саны, тұлғаның тегі мен аты, қажеттілігіне қарай әкесінің аты көрсетілген аудитордың жеке мөрі беріледі.

«Аудитор» біліктілік куәлігінің берілгендігі жөнінде шешім Біліктілік комиссиясы анықтайтын баспасөз басылымдарында мемлекеттік және орыс тілдерінде жарияланады.

Аттестациядан өтпей қалған жеке тұлғалар Біліктілік комиссиясы анықтайтын тәртіп бойынша қайтадан өтуге жіберіледі.

Аудитордың біліктілік куәлігі ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 11-бабына сәйкес күшін жоюы мүмкін.

«Аудитор» біліктілік куәлігінің жойылғандығы жөнінде кәсіби ұйымға хабарланады әрі Біліктілік комиссиясы анықтаған маусымдық басылымдарда мемлекеттік және орыс тілдерінде жарияланады.

«Аудитор» біліктілік куәлігі жойылған жеке адамдар кем дегенде үш жыл бойы қайта аттестациялауға жіберілмейді.

Аудитор Біліктілік комиссиясының «аудитор» біліктілік куәлігінің жойылуы жөніндегі шешімін сот арқылы қайта қарауды ұсына алады.

4-кесте

Аудитордың біліктілік куәлігінің күшін жою жағдайлары

Жағдайлар
Өз бетімен келесі жағдайларда: <ul style="list-style-type: none">– «аудитор» біліктілігін алуға кандидаттарды аттестаттауға жіберуге ұсынылған мәліметтердің шынайы еместігі белгілі болған жағдайда;– сот арқылы аудитор әрекеті шектеулі немесе әрекет етуге қабілетсіз деп танылған жағдайда;– үш ай мерзімі ішінде кәсіби ұйымға мүшелікке кірмеуіне байланысты;– клиентке қасақана шынайы емес аудиторлық қорытынды бергендігі сот арқылы анықталған жағдайда;– сот арқылы аудиторлық қызметпен айналысуға тыйым салынған жағдайда;
Кәсіби ұйымның ұсынуы бойынша: <ul style="list-style-type: none">– біліктілік комиссиясы тексеру жүргізсін деп шешім қабылдаған аудитордың сапалы тексеру жүргізуге қажетті барлық құжаттарды бермеуіне байланысты;– аудит стандарттары мен этикалық Кодекстің талаптарын сақтамауына байланысты;
– Қазақстан Республикасының аудиторлық қызмет жөніндегі заңнамасын бұзғаны үшін өкілетті ұйымның ұсынуы бойынша.

Аудиторлық қызмет Қазақстан Республикасының заңнамасымен бекітілген тәртіп бойынша лицензияландырылуы тиіс. Аудиторлық ұйым заңды тұлға немесе жеке кәсіпкер ретінде алған сәйкес лицензиясы болған кезде ғана аудиторлық қызметті жүзеге асыра алады. Аудиторлық ұйым құрамында қызмет атқаратын аудиторлардан лицензия талап етілмейді.

Аудиторлық қызметті атқаруға берілген лицензия тұрақты және Қазақстан республикасының барлық аумағында қолданылады.

Аудиторлық қызметті лицензияландыру, соның ішінде лицензияны беру, тоқтату және жою тәртібі Қазақстан Республикасының лицензияландыру жөніндегі заңнамасына сәйкес жүзеге асырылады.

Егер ҚР заңнамасы бойынша кейбір аудиторлық ілеспе қызмет түрлерін көрсету сәйкесінше лицензия алуды талап еткен жағдайда аудиторлық ұйымдар мен жеке аудиторлар осындай лицензияларды алуға тиісті. Аудиторлық ұйымдар мен аудиторлардың басқа кәсіпкерлік қызмет түрлерімен айналысуға құқығы жоқ.

ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 13-бабына сәйкес аудиторлық қызметпен айналысуға құқық беретін лицензия қайтарылып алынуы немесе уақытша тоқтатылуы мүмкін. Лицензияның берілмейтіндігі, қайтарылып алынатындығы немесе тоқтатылатындығы жөніндегі шешімдер сот арқылы қайта қаралуы мүмкін.

1.4. Аудит түрлері мен типтері

ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңы және халықаралық тәжірибеге сәйкес аудит мақсаты аудиттелетін тұлғалардың қаржылық есептілігінің шынайылығы және бухгалтерлік есеп жүргізу тәртібінің қолданыстағы заңдылыққа сәйкестігі жөнінде объективті түрде пікір білдіру болып табылады. Қойылған мақсатқа қол жеткізу аудит түріне тікелей байланысты.

Бүгінгі күні аудиттің бірнеше түрлерін ажыратады.

Тексеру объектілеріне, яғни ақпаратты пайдаланушыларға қатысты 2-ге бөлінеді:

- ішкі;
- сыртқы.

Ішкі аудит ұйым әкімшілігінің тапсырысымен оның шаруашылық қызметінің нәтижелерін тексеру және бағалауды тәуелсіз ұйымдастыру қызметі болып табылады. Ішкі аудитті аудиторлар немесе тікелей осы ұйымда қызмет атқаратын бухгалтерлер жүргізеді. Ішкі аудит әлемдік тәжірибеде орта және ірі өнеркәсіп ұйымдарында, құрылыс ұйымдарында, байланыс және басқа да басқару құрылымы күрделі қызмет салаларында жүргізіледі.

Аудиттің бұл түрінің пайда болуы аудиторлардың ұйымдағы ішкі бақылау жүйесіне көбірек көңіл бөлуімен байланысты. Ішкі аудит есептегі қателер мен бұрмалауларға жол бермейтін тиімділігі жоғары бухгалтерлік есеп пен ішкі бақылау жүйесін қалыптастыруға жағдай жасайды. Ұйымда ішкі аудит қызметінің болуы сыртқы аудиторлардың оның есептілігіне деген сенімін арттырады.

Сыртқы аудит ұйымның қаржылық есептілігінің шынайылығын объективті бағалау мақсатымен келісімшарт негізінде сыртқы тәуелсіз аудиторлар мен аудиторлық ұйымдар жүргізетін аудит болып табылады. Сыртқы аудиттің айрықша ерекшелігі – тексеру жүргізуші аудиторлар тарапынан тексерілетін ұйымға қатысты ешқандай қызығушылық жоқ, себебі олар осы ұйымның қатысушылары емес, акционерлері емес, қаржылық есептіліктің талаптарға сәйкестігіне жауапты басшылар немесе басқа да лауазымды тұлғалар емес, сонымен қатар олардың ұйым басшыларымен жақын туыстығы және ешқандай қызметтік байланысы жоқ.

Заң және тапсырыс сипаты бойынша аудит міндетті және бастамашылық болуы мүмкін.

Жыл сайын міндетті аудит өтуге тиісті ұйымдардың тізімі ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» 1998 жылғы 20 қарашада №304-1 Заңында бекітілген. Бұл нормативтік-құқықтық акт 2009 жылы біршама өзгерістерге ұшырады, 2009 жылдың 20 ақпанындағы басылымына сәйкес ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 5-бабының 2-пунктіне сәйкес жыл сайынғы міндетті аудиторлық тексеруді ҚР заңнамасына сәйкес анықталған тиісті ұйымдар өтуі қажет:

- акционерлік қоғамдар;
- сақтандыру (қайта сақтандыру) ұйымдары және сақтандырушы брокер;
- сақтандырушы (қайта сақтандырушы) ұйымдардың дауыс беруші акцияларының жиырма бес және одан астам пайызын иеленуші, сақтандыру (қайта сақтандыру) ұйымдарының ірі қатысушылары, сонымен қатар, сақтандыру (қайта сақтандыру) ұйымы елеулі қатысушысы болып табылатын заңды тұлғалар;
- жинақтаушы зейнетақы қорлары және зейнетақы активтерін инвестициялық басқаруды жүзеге асырушы ұйымдар;

- ашық жинақтаушы зейнетақы қорының ірі қатысушылары, сонымен қатар ашық жинақтаушы зейнетақы қоры елеулі қатысушы болып табылатын заңды тұлғалар;
- жер қойнауының байлықтарын пайдаланушылар;
- банктер мен банктік холдингтер, осы банктер мен банктік холдингтер ірі қатысушылары болып табылатын ұйымдар;
- табиғи монополия субъектілері (кіші табиғи монополия субъектілерін есепке алмағанда);
- Қазақстан Республикасының Үкіметі анықтайтын тізімде көрсетілгендей азаматтық авиация ұйымдары, (авиациялық жұмыстарды атқаратын авиакомпанияларды ескермегенде);
- нан қабылдаушы ұйымдар;
- сақтандыру төлемдерін кепілдендіру қоры;
- инвестициялық преференцияда көрсетілгендей инвестицияларды жүзеге асыру жөнінде келісімшартқа отырған Қазақстан Республикасының заңды тұлғалары;
- мақта өнімдерін қайта өңдеуші ұйымдар.

Міндетті аудит дегеніміз – ұйымдағы бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептіліктің жүргізілуін жыл сайын аудиторлық тексеру.

Бастамашылық аудит аудиттелетін ұйымның меншік иеленушілерінің немесе басқа қызығушылығы бар тұлғалардың шешімі бойынша жүргізіледі.

Қазіргі кезде әлемдік теория мен практикаға сәйкес бағаланатын ақпараттың сипатына, қолданылатын критерийлер мен тексерілетін шаруашылық жүйесіне қатысты аудит түрлерін ажыратады.

Әлемдік аудит тәжірибесі бойынша қазіргі кезде аудитті жүргізудің бірнеше түрлерін (варианттарын) ажыратады:

- Операциялық аудит (басқарушылық аудит);
- Сәйкестік аудиті;
- Қаржылық есептілік аудиті;
- Тиімділік аудиті.

Операциялық аудит – басқару үшін тиімді, сенімді және қажетті екендігін бағалау мақсатында ұйымның шаруашылық механизмінің жекелеген бөліктерінің қызметін тексеру болып

табылады. Операциялық аудитте тексеру – сметаның орындалуын, тиімді және мақсатты бағдарламаларды, басқарудың ұйымдық құрылымын, бухгалтерлік есеп техникасы мен әдістемесінің ұйымдастырылуын, компьютерлік жүйелерді, маркетинг әдістерін және өзге де салаларды бағалау мәселелерін қамтиды.

Сәйкестік аудиті – ұйымның шаруашылық жүйесінде заңнамалық актілер мен нұсқаулық материалдардың нормаларының және қызметкерлерге әкімшілік тарапынан қойылатын ережелер мен процедуралардың сақталуын тексеру. Сәйкестік аудиті әкімшіліктің осы ұйымның Жарғысында көрсетілгендей басқару нормаларын (ережелерін) сақтауын тексеру мақсатында меншік иеленушілер мен акционерлердің тапсырысы бойынша да жүргізіледі.

Мысал ретінде бюджетке төленетін салықтар мен өзге төлемдерді жасауын тексеру, қаржылық есептілік бөлімдерін тексеру, ҚР Еңбек Кодексін сақтау мақсатында ұйымның кадрлық саясатын тексеруді айтуға болады.

Мысал ретінде бюджетке төленетін салықтар мен өзге төлемдерді жасауын тексеру, қаржылық есептілік бөлімдерін тексеру, ҚР Еңбек Кодексін сақтау мақсатында ұйымның кадрлық саясатын тексеруді айтуға болады.

Қаржылық есептілік аудиті есепте және есептілікте тіркелген ақпараттың белгілі бір критерийлерге сәйкестігін анықтау мақсатында жүргізіледі, яғни қаржылық аудит аудиттеліп отырған ұйымның қаржылық есептілігін ондағы ұйымның қаржылық жағдайы мен тексеріліп отырған мерзімдегі қаржылық-шаруашылық қызметі нәтижелерінің шынайы және дұрыс көрсетілгендігі және қаржылық есептілікті ұсынудың концептуалды негіздеріне сәйкестігі жөнінде пікір білдіру мақсатында жүргізіледі.

Аудит қорытындысы мерзімдік баспасөз құралдарында басылады және кеңінен пайдаланылуға арналған.

Тиімділік аудиті ұйым жұмысының тиімділігін бағалау мақсатындағы оның шаруашылық қызметін жүйелі түрде талдау болып табылады. Тиімділік аудитінің міндеттеріне қызметінің тиімділігін нормативті критерийлерге сәйкестігін бағалау, экономикалық қызметін жасарту мүмкіндіктерін іздестіру, шығындарды азайту, өнімділікті жоғарылату және ұйым қызметін жақсартуға қатысты ұсыныстар жасау жатады.

Әлемдік тәжірибеде аудиторлық қызметтердің келесі түрлерін ажыратады.

Ұйым қызметінің саласына байланысты:

1. *Жалпы аудит.* Есеп және есептілікте тіркелген барлық ақпараттардың оларға қойылатын талаптарға сәйкестігін анықтау мақсатында жүргізілетін аудит. Мұндай аудиттің мақсаты қаржылық есептілікті жалпылама тексеру.

2. *Тұрақты (келісілген) аудит.* Бұл аудит түрі біріншісінен ауқымы кең, себебі қызметтің ережелерін немесе нормаларын, нақты процедураларын тексеруді және тексерілетін объекті мен оның қызметкерлерінің жұмыс істеу әдістерін тексеруді қамтиды.

3. *Экологиялық аудит.* Мұндағы аудиторлық қызметтің мақсаты экологиялық аудит бойынша арнайы әдістемені қолдана отырып табиғатты қорғау ғимараттары мен табиғатты қорғау шаралары құндарының негізін қалайтын экономикалық есептеулерді тексеру болып табылады.

4. *Банктік аудит.*

5. *Сақтандыру аудиті.*

6. *Басқа қызметтердің аудиті.*

Даму кезеңдеріне қарай:

1. *Растаушы аудит.* Мұнда бухгалтер-аудиторлар клиенттердің есептілігін тексереді және олардың шынайылығын растайды.

2. *Жүйелі-бағытталған аудит.* Мұндай аудит операцияларды бақылаушы жүйелерді бақылауға мүмкіндік береді. Аудиторлардың ішкі бақылау жүйесін бағалау негізінде сараптама жасауы осы аудиттің мәнін сипаттайды. Ішкі бақылау жүйесі тиімді қызмет ететін болса, онда түбегейлі аудит жүргізу қажет болмайтындығы дәлелденген, себебі аудитор (белгілі бір дәрежеде) қателер мен бұрмалаушылықтарды ашу барысында ішкі бақылау жүйесіне сенімді бола алады.

3. *Тәуекелге негізделген аудит.* Бұл аудитте аудитордың назарын тәуекелі жоғары жақтарға аудару арқылы тәуекелі төмен жақтарда тексеру жүргізуге қажетті уақытты азайтуға болады.

4. *Алғашқы аудит* – аудитордың немесе аудиторлық ұйымның осы ұйымда тексеруді немесе кеңес беруді алғаш рет жүргізуі.

5. *Қайталанып отырған (келісілген) аудит* клиенттік бір аудиторлық фирмамен ұзақ уақыт өзара қарым-қатынасы негізінде жүргізіледі.

Аудитті кезеңділігіне қарай алғашқы және қайталанып отырған (келісілген) деп бөлінеді.

Даму кезеңдеріне қарай (тексеру сипатына қарай):

1. *Растаушы аудит*. Мұнда бухгалтер-аудиторлар бухгалтерлік құжаттар мен қаржылық есептілікті тексереді және олардың шынайылығын растайды.

2. *Жүйелі-бағытталған аудит*. Мұндай аудит операцияларды бақылаушы жүйелерді бақылауға мүмкіндік берді. Аудиторлардың ішкі бақылау жүйесін бағалау негізінде сараптама жасауы осы аудиттің мәнін анықтайды. Ішкі бақылау жүйесі тиімді қызмет ететін болса, онда түбегейлі аудит жүргізудің қажет болмайтындығы дәлелдемеденген, себебі аудитор (белгілі бір дәрежеде) қателер мен бұрмалаушылықтарды ашу барысында ішкі бақылау жүйесіне сенімді бола алады.

3. *Тәуекелге негізделген аудит*. Бұл аудитте аудитордың назарын тәуекелі жоғары жақтарға аудару арқылы тәуекелі төмен жақтарда тексеру жүргізуге қажетті уақытты азайтуға болады. Аудиттің кезеңділігіне қарай оны алғашқы және қайталанып отырған (келісілген) деп бөледі.

4. *Алғашқы аудит* аудитордың немесе аудиторлық ұйымның осы ұйымда тексеруді немесе кеңес беруді алғаш рет жүргізуі.

5. *Қайталанып отырған (келісілген) аудит* клиенттің бір аудиторлық фирмамен ұзақ уақыт өзара қарым-қатынасы негізінде жүргізіледі.

Жалпы қабылданған жіктемесінде аудиторлардың үш тобын ажыратуға болады: мемлекеттік, тәуелсіз және ішкі.

Бақылау сұрақтары:

1. Қандай жағдайлар аудитке деген қажеттілікті туғызды?
2. Тәуекелге негізделген аудит дегеніміз не?
3. Аудиттің мақсаты мен міндеттері қандай?
4. ҚР заңнамасына сәйкес аудитке анықтама беріңіз.
5. Аудит түрлері мен мәнін айтыңыз.
6. Аудит түрлеріне сипаттама беріңіз.
7. Аудит түрлері мен аудиторлық қызметтердің жіктелімі арасында өзара байланыс бар ма?

8. Аудиттің ревизиядан айырмашылығы қандай?
9. ҚР аудиторлық қызметті қандай құжаттар реттейді?
10. Аудиторлық қызметтің стандарттары мен олардың түрлеріне сипаттама беріңіз.
11. Аудиторлық тексеру кезіндегі аудиторлық ұйымдардың құқықтары мен міндеттері қандай?
12. Тексерілетін субъектінің құқықтары мен міндеттері.
13. Тексерілетін ұйымның жауапкершілігі.
14. Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігі.

Тест тапсырмалары:

1. Аудиттің мәні қандай?

- 1) бухгалтерлік есепті жүргізу және есепті жасауды тексеру;
- 2) есептеген салыққа көмек көрсету және қаржылық, құқықтық мәселелер бойынша кеңес беру;
- 3) кәсіпкерлік қызметтің тәуелсіз қаржылық есептілігін тексеру.

2. Аудиторлық тексерудің негізгі мақсаты қандай?

- 1) бухгалтерлік есеп жүргізуде бұзушылықтарын анықтау;
- 2) оң аудиторлық есеп беру;
- 3) ҚР заңнамасының талаптарына сәйкес объективтілігі мен клиенттің дұрыстығын орнату;
- 4) қаржылық есепті дайындауда басшылыққа көмек көрсету.

3. Міндетті аудит жүргізіледі:

- 1) заңнамасында белгіленген жағдайларда;
 - 2) клиенттің шешімі бойынша;
 - 3) қаржы және салық органдарының тапсырмасы бойынша.
4. Жыл сайынғы аудитке міндетті:
- 1) жинақтаушы зейнетақы қорлары;
 - 2) филиалдары, өкілдіктері;
 - 3) акционерлік қоғамдар;
 - 4) өндірістік кооперативтер.

5. Жыл сайынғы аудиторлық тексеруге жататын акционерлік қоғамдар:

- 1) 100-ден астам акционерлері барлар;
- 2) 200-ден астам акционерлері барлар;
- 3) барлық акционерлік қоғамдар;
- 4) жарғылық капиталына байланысты;
- 5) акционерлер санына байланысты.

6. Сәйкестендіріңіз:

Аудит түрі:

- 1) бастамашылық;

Клиенттер:

- А. Зейнетақы қоры.

2-тарау

АУДИТТІҢ НОРМАТИВТІК- ҚҰҚЫҚТЫҚ НЕГІЗІ

2.1. Аудит стандарттары түсінігі. Жалпы стандарттар, жұмыс стандарттары, есептілік стандарттары

Аудиторлық тексерулерді сапалы және табысты жүзеге асыру, сонымен қатар басқа да аудиторлық қызмет түрлерін көрсету үшін аудит тәжірибесінде аудит ережелерін (стандарттарын) қолдану қажеттілігі туындайды.

Аудит Ережелері (стандарттары) – бұл аудиторлардың тексеру жүргізумен байланысты өз міндеттемелерін атқаруға көмек құралы ретіндегі жалпы басшылыққа алынатын ережелер мен нормалар және аудиторлық қызмет ерекшеліктерін сипаттайтын негізгі қағидалар. Аудит ережелері (стандарттары) аудиттің сапасы мен сенімділігіне қатысты бірыңғай негізгі талаптарды қалыптастырады және осы талаптарды сақтаған жағдайда аудиторлық тексеру нәтижелерінің белгілі бір деңгейін кепілдендіреді.

Аудит ережелері (стандарттары) негізінде аудиторлардың кәсіби қызметінің сапасы реттеледі. Олардың көмегімен аудиторларды аттестаттаудың бірыңғай талаптары мен дайындық бағдарламалары қалыптастырылады.

Аудит ережелері (стандарттары) аудиттің жүргізілу сапасын сотта дәлелдеме келтіруге және аудиторлардың жауапкершілік шараларын анықтауға негіз болады.

Стандарттар аудитті жүзеге асырудың жалпы жолын, тексеру көлемін, аудиторлардың есептерінің түрлерін, әдістемелік сұрақтарды, сонымен қатар осы кәсіп өкілдерінің ұстанатын негізгі қағидаларын анықтайды.

Шетелдерде де, Қазақстанда да аудиттің кеңінен дамуы аудиторлық қызметті бірегейлендіруді қажет етеді. Аудитті жүргізу барысында жалпы ережелердің, жолдардың, түсініктердің қажет болуы ХХ ғасырдың 70-80 жылдарындағы қызметінің кө-

лемі бір елдің аумағынан асып кететін трансұлттық корпорациялардың дамуымен тікелей байланысты. Осы корпорацияларға қызмет көрсету үшін аудиторлық фирмалар ірі халықаралық топтарға біріге бастады.

Аудит стандарттарының аудитор қызметінің дұрыстығын жалпылама түрде анықтайтынын ескерген жөн, ал тексеру барысында аудитор қолданылатын нақты әрекеттер, әдістер, тәсілдер, процедуралары әртүрлі болуы мүмкін және олардың тиімділігін аудитор негіздеуі қажет.

Аудит ережелерінің (стандарттарының) мәні келесідей:

- аудиторлық тексерудің жоғары сапасын қамтамасыз етеді;
- аудит тәжірибесіне ғылыми жетістіктердің енгізілуіне жағдай жасайды;
- пайдаланушыларға аудиторлық тексеру процесін түсінуге көмектеседі;
- мемлекет тарапынан бақылауды жояды;
- аудиторларға клиенттермен келіссөз жүргізуге көмектеседі;
- аудиторлық процестің жекелеген элементтерінің арасында өзара байланысты қамтамасыз етеді;
- аудиторларды тұрақты түрде өзінің білімі мен біліктілігін көтеріп отыруға міндеттейді;
- жекелеген аудиторлық ұйымдар жұмысының салыстырмалылығын қамтамасыз етеді;
- аудиторлық қызметті жеңіл және тиімді етеді, т.б.

Сонымен қатар аудит ережелері (стандарттары) бүкіл аудиторлық жұмыстарды қамтитын түбегейлі ережелер мен нормативтер болып табылмайды. Оларда аудит қағидалары қысқаша және түсінікті етіп жинақталған, сонымен қатар қалыптасқан аудиторлық қызмет барысында негізділігі мен тиімділігі дәлелденген кәсіби нормалар мен ережелер әртүрлі елдердің көптеген аудиторларының тәжірибелік жұмыстарында сыналған. Бұл стандарттар кейіннен халықаралық дәрежеде танылған.

Нәтижесінде ұлттық шеңберде, содан кейін халықаралық аумақта аудиторлық стандарттар дайындала бастады. Бірнеше деңгейдегі аудиторлық стандарттар бар:

- халықаралық;
- ұлттық;

- ішкі (қоғамдық аудиторлық ұйымдардың стандарттары және аудиторлық фирмалардың ішкі фирмалық стандарттары).

Халықаралық деңгейде кәсіби талаптарды дайындаумен бірнеше ұйымдар айналысады. Тікелей аудиторлық стандарттармен халықаралық деңгейде Аудит тәжірибесінің Халықаралық Комитеті (IAPC) айналысады, ол 1977 жылы құрылған Халықаралық бухгалтерлер Федерациясы аясында (IFAC) тұрақты автономдық комитет құқығы бойынша әрекет етеді.

Комитет дайындаған аудит жүргізудің халықаралық ережелері (стандарттары) жалпы әлемдік деңгейден кәсібилік дәрежесі төмен елдерде кәсіптің дамуына және аудит жүргізу тәсілдерінің халықаралық деңгейде бірегейлендірілуіне жағдай жасайды.

Халықаралық стандарттар негізінде ұлттық стандарттар дайындалады – оларды дайындау барысында халықаралық стандарттар ескеріледі немесе дайындауға негіз болады. Кей елдерде жеке стандарттарды әзірлемей, халықаралық стандарттарды ұлттық стандарттар ретінде қолдану жөнінде шешім қабылданған.

Халықаралық стандарттар шегінде кәсіби аудиторлық бірлестіктер мен жекелеген аудиторлық фирмалар ішкі (ішкі фирмалық) аудит стандарттарын жасай алады. Деңгейі төмен стандарттар жоғары деңгейлі стандарттармен қайшылықта болмауы тиіс және олардағы талаптар да төмен болмауы қажет.

Аудиторлық қызмет стандарттары аудиторлық қызметті жүзеге асыру тәртібінің, аудитті рәсімдеу және аудит пен оған ілеспелі қызметтердің сапасын бағалаудың, аудиторларды дайындау тәртібі мен олардың біліктілігін бағалаудың бірыңғай талаптарын айқындайды. Аудит стандарттарын сақтау арқылы аудиторлық тексеру сапасының қамтамасыз етілуі, әдістемелік мәселелерде аудиттің бірегейлендірілуі, аудитті жүргізу мен аудиторлық есептілікті құрастыру тәсілдерінің біртұтастығы аудит стандарттарының құндылығын анықтайды. Аудит стандарттары сотта жүргізілген аудит сапасын дәлелдеуге және аудитордың жауапкершілік шараларын анықтауға негіз болып табылады. Аудит стандарттары негізінде аудиторларды дайындаудың оқу бағдарламалары, сонымен қатар емтихан алудың бірыңғай талаптары қалыптастырылады. Сонымен бірге аудит стандарттары аудит тәжірибесіне жаңалықтарды енгізуге, клиенттерге

аудит процесін түсінуге, аудиттелетін субъект басшылығы және мамандарымен келіссөз жүргізуге көмек береді.

Аудиттің халықаралық тәжірибесінде стандарттардың 4 негізгі түрін ажыратады: 1) жалпы стандарттар; 2) жұмыс стандарттары; 3) есептілік стандарттары; 4) арнайы стандарттар.

Жалпы стандарттар тексеруді кім жүргізуге тиісті екендігін, тәуелсіздіктің, кәсіби біліктіліктің, адалдықтың қажеттілігін айтады. Жалпы стандарттарға аудиттің негізгі қағидалары, қаржылық есептілік аудитінің мақсаты мен көлемі, аудиторлық білім алу стандарты, аудитордың клиент алдындағы міндеттемесі жатады.

Жұмыс стандарттары тексеруді жоспарлау, аудиторлық топ қатысушыларының жұмыстарын бақылау, ішкі бақылау жүйесін зерттеу, қорытындылар негіздемесінің жеткіліктілігін, солардың негізінде қорытынды құрастыру талаптарын қамтиды. Жұмыс стандарттарына аудиторлық жұмысты жоспарлау, аудиторлық дәлелдемелер (түрлері, көздері мен алу әдістері), алаяқтық немесе қате анықталған жағдайдағы аудитордың әрекеттері, аудитор жұмысының сапасын бақылау және басқалары кіреді.

Есептілік стандарттары аудитордың қаржылық есептілікті тексеру жөніндегі есептілігін, аудитор есептілігінің түрлерін, балансты құрастырғаннан кейінгі орын алған оқиғалар, аудиторлық есептілікке қол қойылғаннан кейінгі оқиғалар және басқаларын қамтиды. Бұл стандарттар аудитордың есептілігінде аудиторлық тексеру сипаты мен аудитордың жауапкершілік дәрежесі жөнінде толық мәлімет болғанын талап етеді.

Арнайы стандарттарға, яғни қызметтің жекелеген салаларында аудит үшін қолданылатын стандарттарға банк, сақтандыру және өзге қызметтер аудиті үшін қолданылатын арнайы стандарттарды жатқызамыз.

Аудиторлық қызметті халықаралық, ұлттық деңгейлерде, аудиторлық қызмет нарығының жекелеген субъектілері деңгейінде стандарттау аудит мәселелерінің қажетті дәрежеде қаралуын, аудит жүргізу және ілеспе қызмет көрсетудің жоғары деңгейін, аудиторлардың кәсіби тұрғыда өсуін және аудит саласындағы жаңа тәжірибені жедел таратуға жағдай жасайды.

2.2. Аудит қағидалары. Аудиторлардың кәсіби этикалық Кодексі

Кәсіби тәртіп Кодексі аудиторлардың қоғам алдындағы, клиенттер мен әріптестері алдындағы кәсіби жауапкершілігін анықтайды.

Аудиторлық кәсіптің негізгі мақсаты мамандардың тапсырмаларды сапалы орындауы мен қоғамдық қызығушылықты қанағаттандыратындай жоғары кәсіби деңгейдегі қызметі болып табылады. Бұл мақсатқа қол жеткізу келесі талаптардың сақталуын қажет етеді: адалдық, кәсіби шеберлік, қызмет сапасы, сенімділік.

Аудитор Халықаралық бухгалтерлер Федерациясы шығарған «Кәсіби бухгалтерлердің этикалық Кодексін» орындауы қажет.

ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңына және кәсіби бухгалтерлердің этикалық Кодексі мен Халықаралық сапа стандарттарына сәйкес аудиторлық қызметтің келесі қағидалары анықталған: (4-кесте).

- тәуелсіздік;
- объективтілік;
- кәсіби біліктілік;
- құпиялылық;
- адалдық;
- ұйым стандарттарын сақтау.

5-кесте

Аудиторлық қызмет қағидалары

Қағида	Сипаттамасы
Тәуелсіздік	Аудитордың тексерілетін субъекті және өзге кез-келген үшінші бір жақтың ықпалынан, қысымынан, бақылауынан бостандықта екендігін көрсетеді. Аудитордың тәуелсіздігі – аудиттелетін ұйымдағы аудитордың қандай да бір қаржылық немесе мүлктік қызығушылығының жоқ болуымен ерекшеленеді. Аудитор өзі меншік иеленушілерінің бірі болып табылатын ұйымда аудит жүргізе алмайды; клиенттің жоғары лауазымдық тұлғаларымен туысқандық қатынасы болған жағдайда тексеруге қатыса алмайды.

Объективтілік	Алдын-ала пікір қалыптастыруға, бейтарапты емес болуға, көзқарастар қақтығысына, кәсіби немесе бизнес тұжырымдамасын өзгерту мақсатында өзге адамдар тарапынан қысым көрсетуге жол бермеу. Аудитор өзінің тәуелсіздігі мен объективтілігіне күмән келтіруге мүмкіндік бермеуі қажет.
Кәсіби біліктілік; ыждағатты орындау	Аудитор өзінің кәсіби білімі мен дағдыларын қазіргі кездегі заң мен жұмыс істеу әдістеріне, тәжірибенің даму бағыттарына негіздей отырып, клиентке немесе жұмыс берушіге кәсіби білікті қызмет көрсетуге жеткілікті деңгейде болуын қамтамасыз етуі тиіс. Аудитор жеткілікті біліктілігі болмаған немесе өз ұсыныстарының дұрыстығына сенімді болмаған жағдайда сол салада қызмет көрсетпеуі тиіс.
Құпиялылық	Кәсіби немесе іскерлік қатынастар негізінде алынған ақпараттың құпиялығын сақтауды қамтамасыз ету, тіпті клиент жөніндегі ақпаратты жариялаған жағдайда, ол оған ешқандай залал келтірмейтініне қарамастан, сонымен қатар сәйкес тиісті өкілеттілік болмаған жағдайда мұндай ақпаратты үшінші жаққа жарияламауы қажет, тек ондай ақпаратты жария ету аудитордың заңнамалық немесе кәсіби құқықтары мен міндеттемелерінен туындамайтын жағдайда.
Адалдық	Аудитордың барлық кәсіби және іскерлік қатынастарда ашық және әділ болуы тиіс екенін, адал қарым-қатынастар мен шынайылықты білдіреді.
Кәсіби тәртіп	Қоғамдық қызығушылықтардың басымдығын сақтауды білдіретін аудит қағидасы, аудитор өз қызметінің жоғары беделін сақтап, аудиторлық қызмет көрсетуге сай келмейтін және аудиторлық кәсіпке деген сыйластық пен сенімді жоғалтуға әкелетін, қоғамдық имиджіне нұсқан келтіретін әрекеттерден бас тартуға тиіс. Аудитор өз қорытындыларының абсолютті дәлдігіне кепілдік бере алмайды.

Халықаралық сапаны бақылау стандарты 1 (ары қарай ХСБС 1) ұйым мен оның еңбек ұжымының этикалық қағидаларына сәйкес келетіндігін растаушы ұйым саясаты мен процедураларын дайындауға қатысты міндеттемелерін анықтайды.

Аудиторлық ұйым тексеру жүргізудың барлық кезеңдерінде кәсіби скептицизм тұрғысынан әрекет етуі қажет, яғни алынған аудиторлық дәлелдемелер мен (немесе) экономикалық субъекті жөніндегі ақпараттың дұрыс емес болу ықтималдығын ескеруі қажет. Кәсіби маман ретінде аудитор өзінің барлық білімін

пайдалана отырып клиентке жұмыс істеуі қажет және оның қызығушылығын ескере отырып әрекет етеді. Сонымен қатар оның мемлекет алдындағы міндеттемелері де бар. Бұл екі еселенген жауапкершілік аудитордан этикалық тәртіп деңгейін талап етеді.

Аудитор мейірімді болуы қажет. Аудитор клиентпен қарым-қатынаста сыпайы және әдепті болуы қажет, бірақ шынайы кәсіби маман өз тұжырымдамалары мен қорытындыларын сыпайылыққа бағынышты ете алмайды.

Аудитор клиентпен арадағы ұстанымдарға қатысты мәселелерде келіспеушілік туындаған жағдайда, жұмыстан бас тарту қажет болатындығын анық түсінуге тиіс. Ымырасыз қарама-қайшылықтар туындаған жағдайда аудитор нақты қандай жағдайда қалай әрекет етуі қажеттігін айқындағаны жөн. Шешім қабылдағаннан кейін де ол өзінің маман ретінде объективті және бейтарап болғандығын, болашақта өз мамандығы бойынша жұмысын жоғалтпайтындығына сенімді болуы қажет.

Бақылау сұрақтары:

1. Аудиторлық қызметтің халықаралық стандарттары және олардың мақсаты.
2. Аудитордың этикалық Кодексі не үшін қажет?
3. Халықаралық бухгалтерлер Федерациясының этикалық кодексінде көрсетілген негізгі қағидаларды атаңыз.
4. Аудитордың аудитке тапсырыс берушіге қатысты кәсіби жауапкершілігінің пайда болуының айырмашылығы неде?
5. Аудиторлық қызметті реттеудің қандай негізгі моделдері (қағидаттары) сізге белгілі? Оларға тән сипаттамалар қандай?
6. ҚР аудитті реттеу органдарының құрылымы қандай?
7. Аудиторларды аттестаттау тәртібі қандай?
8. Аудиторлық стандарттар жүйесі неден құралады?
9. Фирмаішілік стандарттар дегеніміз не?
10. Жыл сайын тәуелсіз аудиторлық тексеруден өтуге тиісті заңды тұлғалардың тізімін айтыңыз.
11. Аудиторлық тексеру экономикалық бақылаудың өзге нысандарынан несімен ерекшеленеді?

Тест тапсырмалары:

1. Аудиторлық қызметпен айналысу, аттестаттау құқығына келесі тұлғалар жіберіледі:

1) жоғары техникалық білімі және бухгалтер ретінде 5 жылдық жұмыс өтілі бар;

- 2) жоғары экономикалық білімі және тексеруші ретінде 7 жылдық жұмыс өтілі бар;
- 3) орта, арнайы (экономикалық немесе заңгерлік) білімі және салық салушы ретінде кемінде 5 жылдық жұмыс өтілі бар.

2. Тәуелсіз тексеру жүргізу кезінде аудитор басшылыққа алу керек:

- 1) халықаралық аудит стандарттарын;
- 2) ұлттық аудит стандарттарын;
- 3) кәсіптік тәжірибе мен ақылын.

3. Аудиторлық фирмалар кәсіпорын ретінде тіркелуі мүмкін, бар.

- 1) кез келген ұйымдық-құқықтық нысаны;
- 2) ұйымдық-құқықтық нысаны ЖШС;
- 3) ұйымдық-құқықтық нысаны АҚ.

4. Аудитор өз алдына қандай тұлға?

- 1) комиссиямен аттестатталған және «аудитор» біліктілігі туралы куәлік берілген тұлға;
- 2) бухгалтерлік жоғары білімі бар тұлға;
- 3) аудит жүргізу құқығына лицензиясы бар тұлға;
- 4) халықаралық семинарда аудит бойынша сертификат алған тұлға.

5. ҚР қолданыстағы заңы «аудиторлық қызмет туралы» өзгерістермен және толықтырулармен қабылданды:

- 1) 1993 ж. 18 қазанда;
- 2) 1998 ж. 20 қарашада;
- 3) 2001 ж. 15 қаңтарда;
- 4) 2003 ж. 13 шілдеде.

6. Жеке кәсіпкер ... мүмкін.

- 1) кәсіпкер ретінде тіркелгеннен кейін жеке аудиторлық қызметпен айналысуы;
- 2) жеке кәсіпкер ретінде тіркелгеннен кейін және лицензия, куәлік алғаннан кейін жеке аудиторлық қызметпен айналысуы;
- 3) шағын кәсіпорындарда дара кәсіпкер ретінде тіркелген соң және лицензия, куәлік алғаннан кейін аудит жүргізуі.

7. Аудиторлық ұйымның құрамындағы аудиторлардың саны кемінде ... болуы тиіс.

- 1) екеуден;
- 2) үшеуден;
- 3) төртеуден.

8. Аттестатталған аудиторлардың аудиторлық фирманың жарғылық капиталындағы үлесі:

- 1) 75 %-дан кем емес;

- 2) 51 %-дан кем емес;
- 3) 100 %;
- 4) бұл көрсеткіш тіркеу үшін маңызды емес.

9. Банктердің қаржылық есебінде аудит жүргізу үшін:

- 1) жалпы аудитті жүзеге асыруға лицензия жеткілікті;
- 2) банк қызметіне аудит жүргізуге жеке лицензия алу қажет;
- 3) жалпы аудитке лицензия алғаннан кейін банктік аудитке лицензия алу

қажет.

10. Маман-аудиторларға аттестаттау жүргізеді:

- 1) Ұлттық банк;
- 2) ҚР қаржы министрлігі;
- 3) ҚР аудиторлар палатасы;
- 4) Біліктілік комиссия;
- 5) Салық комитеті.

11. Сақтандыру қызметіне аудит жүргізуге лицензия беріледі:

- 1) ҚР аудиторлар палатасында;
- 2) ҚР ұлттық банкімен;
- 3) ҚР қаржы министрлігімен.

12. Аудитті жүзеге асыру біліктілік куәлігінің және лицензияның қолданылу мерзімі:

- 1) 1 жыл;
- 2) 1-3 жылдық;
- 3) 1-10 жыл;
- 4) 1-5 жыл;
- 5) мерзімсіз.

13. Лицензияның кері қайтарып алынуы мүмкін:

- 1) лицензия алу үшін жалған мәліметтер бергендігі табылған жағдайда;
- 2) пікір білдіруден бас тарту болған жағдайда;
- 3) сөзсіз оң есеп берілген жағдайда.

14. Құжаттарды сыртқы аудитті реттеу норматив деңгейлері бойынша анықтаңыз:

Реттеу деңгейлері:	Құжаттар:
1) Бірінші	А. Фирмашілік стандарт
2) Екінші	Ә. «ҚР аудиторлық қызмет туралы» заңы
3) Үшінші	Б. Халықаралық стандарттар

3-тарау

АУДИТ САПАСЫН БАҚЫЛАУ ЖӘНЕ ІШКІ БАҚЫЛАУ

3.1. Сапаны бақылау жүйесі

Әлемдік деңгейде бухгалтерлік есеп және аудит саласында кәсіби ұйымдардың қызметін басқаруды бухгалтерлер мен аудиторлардың үкіметтік емес кәсіби ұйымы – Халықаралық бухгалтерлер Федерациясы (ХБФ) жүзеге асырады.

ХБФ қызметінің маңызды бағыттарының бірі бухгалтерлік кәсіптің барлық өкілдерінің сапалы қызмет көрсетуіне қолайлы жағдай жасау, сонымен қатар аудит сапасын үздіксіз жетілдіріп отыру болып табылады. Осы мақсатта ХБФ кәсіби аудиторлық қызмет сапасын қамтамасыз етумен байланысты стандарттар мен ережелерді дайындау және жариялау жұмыстарын жүргізеді. ҚР сапа бақылауы және оның түрлері ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 7,7-1 және 19 баптарында қаралған.

Кәсіби аудиторлық қызмет сапасын қамтамасыз етумен байланысты стандарттар жүйесіндегі негізгі құжат ХБФ қабылдаған оған мүше ұйымдардың міндеттемелері жөніндегі 1 «Сапаны қамтамасыз ету» Ережесі (Statement of membership obligations 1 «Quality assurance») болып табылады.

Халықаралық сапа бақылауы 1 стандарты аудит сапасын бақылау жүйесіне, қаржылық ақпаратты шолу, ақпараттың шынайылығын растау жөніндегі мәмілелер мен ілеспе қызмет көрсетулерге қатысты фирманың жауапкершілік шарттарын бекітеді.

Ережеге сәйкес аудит сапасын бақылау келесі үш деңгейде жүзеге асырылуға тиіс:

- кәсіби аудиторлық бірлестік;
- аудиторлық фирма;
- аудиторлық тапсырма.

Бұл Ереже аудит сапасын бақылауды ұйымдастыру шарттарын тек кәсіби аудиторлық бірлестіктерге қатысты бекітеді.

Аудиторлық фирма деңгейінде аудит сапасын қамтамасыз етумен байланысты стандарттарды және тәжірибелік ұсыныстарды дайындаумен халықаралық аудит стандарттары және сенімділік бойынша ХБФ Кеңесі (ХАССК) айналысады. Осы қызмет аясында ХБФ ХАССК келесі құжаттарды қабылдады:

- Сапаны бақылаудың халықаралық стандарты
- (СБХС) 1 «Қаржылық есептілік ақпаратының аудиті мен шолу тексерулерін жүргізетін және сенімділікті қамтамасыз етумен байланысты өзге де тапсырмаларды орындайтын, ілеспе қызмет көрсететін сапа бақылауын жүзеге асырушы фирмалар үшін – аудиторлық фирма деңгейінде сапаны бақылауды ұйымдастыру мәселелерін реттейді;
- Халықаралық аудит стандарты (ХАС) 220R «Қаржылық есептілік ақпараты аудитінің сапасын бақылау жекелеген аудиторлық тапсырма сапаны бақылауды ұйымдастыру мәселелерін реттейді;
- Ресми құжат «Жобаға техникалық тапсырма: шағын және орта бизнес ұйымдарының практикалық қызметінде пайдаланылатын сапаны бақылау бойынша басшылық жасау»;
- ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңының 19-бабына сәйкес аудит сапасын бақылау екі деңгейде жүзеге асырылады: сыртқы және ішкі.

Сыртқы бақылау өз кезегінде үш деңгейде жүзеге асырылады: аудиторлық қызметпен айналысу құқығына үміткерлерді аттестаттау (алдын ала сыртқы бақылау), аудиторлық ұйымдар қызметін акредиттелген кәсіби аудиторлық ұйымдар тарапынан бақылау (ағымдағы сыртқы бақылау) және кейінгі сыртқы бақылау.

Ағымдағы сыртқы бақылауды жүзеге асыруға негіз болады:

- акредиттелген кәсіби аудиторлық ұйым өкілеттілік берген органның нұсқауы;
- акредиттелген кәсіби аудиторлық ұйым өкілеттілік берген органның бекіткен тексеріс жоспары;
- аудиторлық ұйымның ҚР аудиторлық қызметті реттеуші заң мен аудиторлық ұйымның ішкі стандарттарының талаптарын бұзуы;

- аудиторлық қызметке тапсырыс берушілердің, құқық қорғау органдарының ҚР аудиторлық қызметті реттеуші заң талаптарының бұзылуына байланысты шағымдары мен хаттары.

Кейінгі сыртқы бақылау өкілетті органның тапсырмасы бойынша жүргізілген аудиторлық тексерулердің сапасына қатысты және ҚР «Қазақстан Республикасындағы мемлекеттік бақылау және қадағалау жөніндегі» заңына сәйкес жүргізіледі.

Жүргізілген аудиторлық тексерулердің сапасын сыртқы бақылау акредиттелген кәсіби аудиторлық ұйым өкілеттілік берген орган тарапынан өзге акредиттелген кәсіби аудиторлық ұйым мүшелеріне қатысты жүргізеді. Кейінгі сыртқы бақылау аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың жылдық есептіліктерінің сапасына қатысты талаптарды бағалау арқылы жүзеге асырылады.

Аудит сапасын ішкі бақылауды келесідей жіктеуге болады:

- акредиттелген кәсіби аудиторлық ұйымның аудиторлық ұйым мүшелері жүргізген аудит сапасын ішкі бақылауы;
- фирма ішіндегі (камералдық) бақылау.

Ішкі бақылаудың бірінші түрі ішкі фирмалық аудиторлық стандарттар мен аудиторлық бірлестік талаптарын бірегейлендіру және сапаны бақылау жүйесі арқылы жүргізіледі. Акредиттелген кәсіби аудиторлық бірлестік өз мүшелеріне бақылау жасайды, әдетте бұл алдын ала және кейінгі ішкі бақылаулар болып табылады.

Ішкі фирмалық бақылау келесі түрде жүргізіледі:

- аудитор жұмысын дұрыс ұйымдастыру арқылы;
- ішкі фирмалық стандарттарды дайындау;
- ішкі фирмалық сапаны бақылау жүйесі арқылы;
- қызметкерлердің біліктілігін жоғарылату арқылы.

Сапаны бақылау жүйесі келесі элементтерден тұратын саясат пен процедураларды қамтиды:

- басшылықтың фирмадағы сапа бақылауына жауапкершілігі;
- этикалық талаптар;
- клиент пен арнайы мәмілелерді қабылдау және қатынастарды жалғастыру;
- адами ресурстар;

- келісімдерді орындау;
- мониторинг.

Сапаны бақылау саясаты мен процедуралары құжатталады. Фирма қызметкерлеріне осы саясат және процедураларды таныстыру және сапа үшін жеке жауапкершілігі мен оны сақтау жөнінде ескертілуі қажет.

Көрсетілген элементтерді жеке жолдарда қарастырамыз:

А жолы. Басшылықтың фирмадағы сапа бақылауына жауапкершілігі бірінші дәрежелі сапаға бағытталған саясат пен процедураларды дайындау және фирма башылығының оған толық жауапкершілігін бекіту арқылы көрінеді.

Фирмадағы ішкі мәдениет жоғары сапалы жұмысты қабылдаушы және марапаттаушы фирма башылығына тәуелді. Ішкі мәдениетті арттырумен байланысты әрекеттер, тренингтер, әңгімелесулер өткізу, ақпараттық бюллетендер шығару, фирма қызметкерлерімен бірлесе отырып талқылаулар жүргізу арқылы жүзеге асырылады. Шаралар құжатталып, жинақталып, барлық қызметкерлерге жеткізіледі.

Фирма башылығы қызметкерлерді жұмысты орындау барысындағы сапаның негізгі мәніне бағыттауы қажет. Осы мақсатқа қол жеткізуі үшін фирма:

- салынатын пайдаға атқарылатын жұмыс сапасына қарағанда көп мән беруге жол бермеуі тиіс;
- дайындалған ережеге сәйкес сапаға қатысты талаптарды орындағаны үшін қызметкерлерді бағалап және марапаттап отыруы қажет;
- сапаны бақылау саясаты мен процедураларын қолдау шаралары мен құжаттарын дайындауға жеткілікті қаржыландыруды жүзеге асыру.

Б жолы. Этикалық талаптар фирма және оның қызметкерлері сәйкес этикалық талаптарды сақтайды деген сенімде болуы үшін сәйкес саясат пен процедураларда көрінеді.

В жолы. Клиентпен қатынастарды және арнайы келісімдерді қабылдау мен жалғастыру. Фирма бұған қатысты саясат пен процедураларды келесі жағдайларда дайындауы қажет:

- ақпарат клиенттің адалдығын растаған жағдайда;
- келісімді орындау үшін мүмкіндіктер мен құзыреттіліктің

жеткілікті деңгейі бар болған жағдайда;

- этикалық талаптар орындалады.

Клиентпен қатынастарды және арнайы келісімдерді қабылдау мен жалғастыру жөнінде шешім қабылдағанда ондай шешімнің қабылдануы құжатталуы тиіс.

Фирма клиенттің адалдығын қол жетерлік ақпарат негізінде қарайды:

- субъектінің меншік иеленушілері, басшылығы мен байланысты тараптарының абыройы;
- субъектінің меншік иеленушілері мен басшылығының ішкі бақылау ортасы мен бухгалтерлік есепке деген қатынасы;
- клиенттің қылмыстық қызметке тартылу белгілері;
- алдыңғы аудитордан бас тарту себептері;
- жұмыс көлемін шектеуге бағытталуы;
- клиенттің табыс алуға деген қатынасы.

Көзқарастар қақтығысы ықтимал болған жағдайда фирма клиентпен арадағы келісімді қабылдаудың орындылығын қарауы қажет.

Г жолы. Адами ресурстардың этикалық талаптарына сай келетін қабілеттері мен құзыреттілігі болуы қажет. Осы мақсатта фирма қызметкерлер саны мен олардың кәсіби стандарттарға сәйкестігіне деген сенімділік болуы үшін саясат пен процедураларды дайындайды.

Қызметкерлерге қатысты саясат пен процедуралар келесі мәселелерді қамтуы тиіс:

- еңбек қатынастары және кадрларды таңдау;
- жұмысын бағалау;
- қабілеттері;
- құзыреттілігі;
- мансаптық өсу;
- ынталандыру;
- материалдық және моральдік қызығушылық.

Д жолы. Келісімдерді орындау кәсіби стандарттар мен заңға сәйкес орындалуы қажет және сәйкес есептілікті құрастуға мүмкіндік беруі тиіс. Осыған орай фирма келісімдерді орындау сапасына қатысты саясат пен процедураларды дайындайды.

Әдетте бұл зерттеу пәніне қатысты бағдарламалар, басшылықтар, нұсқаулар және өзге стандарттық құжаттар арқылы жасалады.

Барлық қызметкерлер мен (немесе) жоба бойынша команда мүшелері келісімді орындау кезеңіне сәйкес бақылау жасалатындығын, яғни жұмыстың мақсатын, орындалу барысының қадағаланатындығын, маңызды сұрақтардың қаралатындығын, олардың қабілеттері мен құзыреттіліктерінің зерттелетінін білуі тиіс.

Фирмада жоба бойынша команда мүшелері арасында кеңес берушілермен арада пікірлердің өзара келіспеушілігін болдырмау мақсатында саясат дайындалуы қажет. Мәселенің қаралуы құжатталуы тиіс.

Фирма келісім құжаттарының құпиялылығы, сақталуы, қауіпсіздігі, қолжетімділігі және қалпына келтірілуіне қатысты саясат пен процедураларды дайындауы керек.

Келісілердің құжаттары заңда өзгеше көрсетілмеген жағдайда фирманың меншігі болып табылады. Фирма клиентке келісім құжаттарының бір бөлігін немесе көшірмесін беру туралы өз бетімен шешім қабылдайды. Мұндай жағдайда ашылған ақпарат фирманың немесе оның қызметкерлерінің тәуелсіздігіне қауіпті болмауы тиіс.

Е жолы. Мониторинг сапаны бақылау жүйесін тұрақты зерттеп, бағалап отыруды білдіреді және келесідей мәселелерді қамтиды:

- талдау;
- кәсіби стандарттардағы, заңдардағы өзгерістер;
- тәуелсіздік қағидасына сәйкестігін растау;
- үздіксіз кәсіби оқу;
- клиентпен қатынастарды және арнайы келісімдерді қабылдау мен жалғастыруды қарау;
- саясат пен процедураларды жетілдірілуіне байланысты түзету;
- сапаны бақылау жүйесі жөніндегі хабарландырылудың кемшіліктерін анықтау және ол жөнінде қызметкерлерді ақпараттандыру;
- қызметкерлердің сапаны бақылау саясаты мен процедураларын ары қарай түрлендірумен байланысты жұмыс жасауы.

Фирма жылына кемінде бір рет жоба бойынша серіктестер мен фирма қызметкерлеріне мониторинг нәтижелері жөнінде ақпарат береді.

3.2. Аудитор жұмысының сапасын сыртқы бақылау әдістемесі

Аудитор жұмысының сапасын сыртқы бақылаудың объектілері – аудиторлық ұйымның ішкі стандарттар жүйесі, аудиторлық ұйым жұмысының сапасын ішкі бақылау жүйесі және жеке аудиторлық тексерулер болып табылады.

Осы көрсетілген сапаны бақылау объектілеріне сәйкес аудит сапасын сыртқы бақылаудың үш негізгі бағытын ажыратуға болады:

- 1) сәйкестігін тексеру;
- 2) аудит сапасын бақылаудың ішкі жүйесін ұйымдастыру және және оның қызметінің тиімділігін тексеру;
- 3) жеке аудиторлық тексерулердің сапасын тексеру.

Тексеру үшін аудиторлық ұйымды таңдап алу уақытқа немесе тәуекелге негізделеді.

Уақытқа қатысты – егер кәсіби бірлестік уақытқа қатысты таңдау жасаса, онда:

- ұйым тексерілуге тиісті тексеру мерзімінің ең жоғары мерзімін бекіту (үш жыл) қажет. Тексеру мерзімі кәсіби ұйымның шешімімен анықталады. Кейде, алдыңғы тексерулердің нәтижелері қанағаттанарлықтай емес болса, онда сапаны тексеруді үш жылда бір реттен де көбірек өткізген дұрыс;
- аудиторлық ұйымдағы сапаны бақылаудың ішкі бағдарламасының сапасы мен тиімділігін ескеру қажет.

Тәуекелге негізделген әдістеме бойынша:

Осы әдістемені қолданатын кәсіби ұйымдар әртүрлі тәуекел факторларын ескеруі қажет. Оларға келесілерді жатқызамыз:

- 1) клиенттер саны листингтік компаниялар саны;
- 2) қоғамдық маңызы бар компаниялар саны;
- 3) алдыңғы сапа тексерулерінің нәтижелері; соның ішінде:

- кезең сайынғы біліктілікті арттыру жөніндегі талаптардың бұзылуы;
- тәуелсіздік қағидасының бұзылуы;
- фирмаішілік сапаны бақылау жүйесінің кемшіліктері.

Фирма қызметкерлерінің тарихи қаржылық есептілік аудитінің сапасын тексеру процедуралары бойынша арнайы жауапкершілігіне қатысты стандарттар ХАС 220 бекітілген.

Тексеру бағдарламасы келесідей әрекеттердің тізбегін қамтуы қажет:

- сапа тексерісіне бекітілген топ мүшелерінің дайындық деңгейін анықтау;
- осы топ мүшелерінің тәуелсіздігін бағалау;
- сапа тексерісін қажетті кәсіби құзыреттілікпен жүзеге асыру үшін топ мүшелерінің білімінің, арнайы тәжірибесінің, сәйкес техникалық дағдыларының, өкілеттілігінің болуын бағалау;
- жүргізілген аудиторлық тексерулердің халықаралық стандарттарға сәйкестік дәрежесін анықтау;
- алдыңғы сапа тексерістерінің нәтижелері бойынша аудиторлық фирма қолданған әрекеттерді бағалау;
- сапа тексерісінің орындалған кезеңдерін құжаттап отыру және оны кәсіби бірлестікке ұсыну арқылы жүргізілген сапа тексерістерінің қажетті ыждағаттылықпен орындалғандығы және кәсіби стандарттарға сәйкестігі туралы қажет болуына қарай объективті бағалау мүмкіндігін туғызу;
- басшылыққа және ұйымның меншік иеленушілеріне тексеру нәтижелері жөнінде хабарлап, олардың қажетті түзету шараларын жүзеге асыруларына мүмкіндік беру;
- тексеру жүргізу барысында бірлесе әрекет етуден, қажетті түзету шараларын жасаудан және орын алған елеулі кемшіліктерді мойындаудан бас тартқан ұйымдарға қатысты тәртіпке шақыру шараларын қолдану;
- клиент жөніндегі ақпараттың құпиялылығы қағидасының сақталуын бағалау.

Сапа тексерісі бағдарламасының көлемі

Кәсіби бірлестік сыртқы сапа тексерісі бағдарламасына қосу үшін аудиторлық тексерулерді іріктеу критерийлерін бекітуі қажет. Оларға келесілер жатқызылады:

- шешім қабылдау барысында аудитордың пікірін басшылыққа алатын қызығушылығы бар пайдаланушылардың саны мен статусы;
- аудиторлық қорытындының қоғамдық маңыздылық дәрежесі немесе шаруашылық субъектілер мен мемлекеттік басқару органдарының сеніміне ықпал ету дәрежесі.

Сапаны бақылау кезеңі ішінде толық аяқталған аудиторлық тексерулер ғана сапа тексерісіне жатады. Егер аудиторлық қорытынды сапа тексерісі жүргізілген кезең ішінде берілген болса, онда бұл аудиттің қорытындысы да тексеру жұмыстарының көлеміне қосылуы қажет.

Жұмыс тобының мүшелері қажетті кәсіби құзыреттілікке ие болулары тиіс, яғни сәйкес білімі, жұмыс тәжірибесі және арнайы дайындығы болуы қажет.

Кәсіби құзыреттілік түсінігі келесілерді қамтиды:

- кәсіби стандарттарды, заңнамалық және нормативтік актілердің талаптарын білу;
- кәсіби бірлестіктің сапа тексерісіне қатысты ұсыныстарын түсіну;
- аудиторлық тексерулер мен сапа тексерулерін жүргізудің практикалық дағдысының болуы;
- ақпараттық технологияларды қоса алғандағы техникалық білімдердің болуы;
- салалық ерекшеліктерді білу;
- кәсіби пікір білдіру қабілетінің болуы.

Жұмыс тобының мүшелерінде кәсіби бірлестік атынан олардың өкілеттілігін растаушы құжаттары болуы қажет. Сапа тексерістері бойынша топқа мамандардың саны қажетінше кіруі қажет.

Жұмыс тобы басшысының міндеттеріне жатады: тексеруді жоспалауға қатысу; сапа тексерісі барысында кәсіби бірлестік мүшелері және жұмыс тобымен өзара бірлесе әрекет ету; алынған нәтижелерді кәсіби бірлестік мүшелері және жұмыс тобымен талқылау, тексерудің жүргізілуін қадағалау; жұмыс тобы қорытындыларын тексерілетін ұйым өкілдеріне хабарлау; тексеру нәтижелері бойынша есептілікті құрастыру.

– Этикалық қағидалар

Кәсіби бірлестік және сапаны бақылау бойынша жұмыс тобы Халықаралық бухгалтерлер Федерациясының Этикалық кодексінен көрсетілгендей сапаны бақылаудың негізгі қағидаларын ескеруі қажет. Әсіресе тәуелсіздік қағидасының сақталуына ерекше көңіл бөлу қажет. Егер тәуелсіздікке қатер төнген болса және ол жойылмайтын немесе жарамды деңгейге дейін жеткізілмесе, онда тексеруге басқа топ бекітілуі қажет.

– Күпиялылық

Сапаны бақылауға бекітілген топ күпиялылық талаптарын сақтауы тиіс.

3.3. Құжаттау

Сапаны бақылау тобы келесідей құжатпен рәсімдеуі қажет:

- Сапаны бақылау есептілігінде жасалған қорытындыларды, алынған дәлелдемелерді растаушы;
- Жүргізілген тексерудің кәсіби бірлестіктің ұсыныстарына сәйкестігінің дәлелдемелерін.

Сапаны бақылау тобының басшысы жұмыс тобының мүшелеріне жұмыс құжаттарын (бағдарламаларды, бақылау беттерін және басқаларын) құрастыру, рәсімдеу және сақтауға байланысты ұсыныстарды беруі қажет.

Сапаны тексеру процесінде жұмыс тобы міндетті:

1) тексерудің жоспарлануын, орындалған жұмыс көлемін, алынған қорытындылар, ұйым немесе серіктесі ұсынған түсіндірмелерді құжатпен рәсімдеуге;

2) сапаны бақылау жүйесіндегі кез келген кемшіліктердің сипатын, себептерін, түрін, таралу аймағын және мәнділігін, сонымен қатар аудиторлық фирманың осы жүйенің талаптарына сәйкестігін бағалауға;

3) аудит барысындағы кез келген кемшіліктердің сипатын, себептерін, түрін, таралу аймағын және мәнділігін бағалауға;

4) алынған қорытындыларды жинақтауға.

Кәсіби бірлестік сапаны тексеруді аяқтағаннан кейін құжаттарды сақтау мерзімдерін анықтауы қажет.

Сапаны тексеруге бекітілген топ басшысы сапаны тексеру нәтижелері бойынша жазбаша есеп беруі тиіс. Бұл құжатта келесілер көрсетілуі тиіс:

1) сапаны тексеруге бекітілген топ басшылыққа алуға тиісті тексеру жүргізу бойынша (кәсіби бірлестік ресми бекіткен) нұсқау;

2) қорытындылар:

- сапаны бақылау жүйесінің сапаны бақылау стандарттарының талаптарына сәйкес жасалғандығы жөнінде;
- бүкіл тексеру барысында аудиторлық фирманың сапаны бақылау жүйесі бекіткен талаптарды ұстанғандығы жөнінде;
- теріс қорытындылар берудің негіздемесі жөнінде;
- тексерілген ұйымның сапаны ішкі бақылауды жетілдіруіне қатысты ұсыныстар.

Есептілік нысаны кәсіби бірлестікпен бекітілген болуы тиіс.

Тексерілген аудиторлық фирма сапаны тексеру нәтижелері бойынша есептілікте жасалған қорытындылар мен ұсыныстарға уақтылы жазбаша жауап беруі тиіс, онда күтілетін шаралар жоспары мен олардың орындалу немесе енгізілу мерзімдері қосымша ретінде көрсетілуі тиіс. Мұндай жауап тексеруге бекітілген топқа немесе сәйкес кәсіби бірлестікке бағытталуы қажет.

Кәсіби ұйым тексеру бағдарламасын жүзеге асыру нәтижелерін жинақтай отырып, жыл сайын есептілікті дайындап жариялауы және мұндай есептіліктің көшірмесін реттеуші үкімет органына беруі тиіс.

Кәсіби ұйым тексеру бойынша әрбір есептілікті талдауы керек. Егер есептілікте қанағаттанарлықсыз қорытындылар болса, онда кәсіби ұйым бірлестік мүшесінен сәйкес түсініктемелерді жоспарланған түзету шараларымен бірге талап ете алады.

Кәсіби бірлестік келесілерге құқылы:

- анықталған кемшіліктерді жою шараларын жүзеге асыруды талап етуге;
- кәсіби дайындық деңгейін жоғарылатуды талап етуге;
- сапаны тексерудің жедел немесе арнайы (жоспардан тыс) жүргізілуін талап етуге.

Кәсіби бірлестік тәртіптік әрекеттердің әртүрлі нысандарын қолдана алады:

- ескерту, кінәлау немесе сөгіс беру;
- айып-пұл;
- кәсіби бірлестікте мүшелікті уақытша немесе мүлде тоқтату;
- кәсіби бірлестік мүшелігінен мүлде алып тастау.

Кәсіби бірлестік өз мүшелерін лицензияландыратын болса, онда өз бірлестігінің мүшесін лицензиясыз қалдыруына болады.

3.4. Ішкі аудит түсінігі мен атқаратын қызметі

Ішкі аудиторлардың Халықаралық институтының (The Institute of Internal Auditors) анықтамасы бойынша ішкі аудит ұйым қызметін жетілдіруге бағытталған тәуелсіз және кепілдемелер және кеңестер берумен байланысты қызмет. Ішкі аудит ұйымға тәуекелдерді басқару, бақылау және корпоративті басқару процестерінің тиімділігін бағалау мен арттырудың жүйелі және тізбектелген тәсілін пайдалана отырып, алға қойылған мақсаттарына қол жеткізуге көмектеседі.

Халықаралық аудит стандартына (ISA) 610 сәйкес ішкі аудит – ол субъектінің жұмысын, бухгалтерлік есеп пен ішкі бақылау жүйелерінің тиімділігі мен мониторинг жасауға қолайлылығын, тексеру және бағалаумен айналысатын клиенттің бөлімшесінің қызметі. Ішкі аудит – ұйымның әкімшілік бақылауының ажырамас бөлігі, ол тәуелсіз болуы да мүмкін, яғни тікелей атқарушы органға бағынбайтын, керісінше сыртқы инвесторларға бағынышты болуы мүмкін.

Келесі анықтамалар ішкі аудиттің келесідей негізгі сипаттамаларын қамтиды:

1. Тәуелсіздік және объективтілік. Ішкі аудитордың жұмысы осы екі фундаменталды сапалық сипаттамаларға негізделеді. Тәуелсіздігі деп ұйымдастырушылық тәуелсіздігін айтуға болады, ол компаниядағы ішкі аудит қызметінің бағыныштылық деңгейімен анықталады. Объективтілік ретінде ішкі аудитордың жеке қасиеттерін аудитордың өз бағалаулары мен қорытындыларында қаншалықты бейтараптылық танытатындығына байланысты түсінуге болады.

2. Ұйым қызметін жетілдіру – бұл ішкі аудиттің мақсаты. Ішкі аудит қызметіндегі басты мақсат – қателер мен тәртіп бұзушылықтарды анықтау және оған кінәлілерді жазалау мен бірнеше ондаған беттерден тұратын қорытынды есеп жазу емес, керісінше, ұйым жұмысындағы әлсіз тұстарды анықтау, тәуекелді көріп, оны бағалау, тәуекел деңгейін төмендету және жүйелер мен процестердің тиімділігін арттыруға бағытталған ұсыныстар жасау болып табылады.

3. Ішкі аудитке тапсырыс берушілерге кепілдемелер мен кеңестер беру. Кепілдемелерді ұсыну деп аудиторлық дәлелдемелерге объективті талдау жасай отырып, жүйелер мен процестердің тиімділігі мен ақпараттың шынайылығы жөнінде тәуелсіз бағаға негізделген пікір білдіруді айтамыз. Кеңес берудің кепілдеме ұсынудан негізгі айырмашылығы – біріншіден, жұмыстың сипатын, көлемі мен есептілік нысанын клиент анықтайды; екіншіден, аудитор тапсырыс берушімен келісе отырып анықтайды. Сонымен қатар кеңес беру мен кепілдемелер ұсыну аймағы соңғы жылдарда елеулі мөлшерде кеңейе түсті. Ол келесілерді қамтиды:

- 1) тәуекелдерді басқару;
- 2) ішкі бақылау;
- 3) корпоративті басқару.

Ішкі аудит – бұл экономикалық субъектіде ұйымдастырылған меншік иеленушілерінің мүддесін қорғайтын, ұйымның ішкі құжаттарымен анықталған, бухгалтерлік есепті жүргізудің бекітілген тәртібінің сақталуы мен ішкі бақылау қызметінің сенімділігін бақылау жүйесі. Ішкі аудит құрамына экономикалық субъектінің меншік иеленушілері бекіткен ревизорлар, ревизиялық комиссиялар, ішкі аудиторлар мен олардың топтары кіреді.

Бұл анықтаманың негізгі ерекшелігі мынада: ішкі аудиторлар институтына ішкі аудиторлармен және олардың топтарымен бірге, ревизорлар мен ревизиялық комиссиялар да кіреді.

Басқару жүйесіндегі ішкі аудиттің орны туралы ХАС 610 «Ішкі аудит жұмысын қарау» және 400 «Тәуекелді бағалау және ішкі бақылау жүйесі» стандарттарында көрсетілген, сонымен қатар ішкі аудит мүмкіндіктерін зерттеуге арналған.

Бақылау жүйесіндегі ішкі аудиттің орнын анықтау үшін оның құрылымын анықтау қажет. Ішкі аудит жүйесінде келесідей басты элементтерді бөліп көрсетуге болады:

1. Бақылау субъектілері, яғни ішкі аудит жүргізетін мамандар. Олардың біліктілігі мен объективтілігі қаншалықты жоғары болса, бақылау нәтижелері де соншалықты жоғары болады. Ішкі аудит қызметкерлеріне қойылатын негізгі талаптарға ұйым қызметінің ерекшеліктері мен басқару құрылымын білу, тексерулерді жүргізу техникасы мен әдістемесін меңгеру, заңнамалық нормаларды білу, ішкі және сыртқы бақылауларға қатысты мәселелерді дұрыс анықтай білу, жекелеген тексерулердің нәтижелерін жалпылама жинақтап, ұсыныстар кешенін дайындау қабілеттерінің болуын жатқызамыз.

2. Ішкі аудит объектісі – бақылауды қамтамасыз ететін ұйымды басқару жүйесінің бір звеносы болып табылады. Объектілер ұйым қызметінің мақсаттарына сәйкес анықталады.

3. Ұйымның ішкі аудитінің әдісі. Бақылау объектілерін зерттеудің жалпы ғылыми әдістемелік тәсілдері арқылы (талдау, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделдеу, абстракциялау, редукция, эксперимент және басқалары), меншікті эмпирикалық әдістемелік тәсілдер арқылы (түгендеу, жұмысты бақылау мақсатында өлшемдер алу, жабдықтарды сынамалы іске қосу, формальді және арифметикалық тексерулер, кері тексеру, кері есептеу әдісі, біртектес фактілерді салыстыру әдісі, қызметтік ізкесулер, әртүрлі түрлерді сараптау, логикалық тексеру, сканерлеу, жазбаша және ауызша жауап алу және басқалары), сонымен қатар ұқсас экономикалық ғылымдардың арнайы тәсілдері арқылы (экономикалық талдау тәсілдері, экономика-математикалық тәсілдер, ықтималдықтар теориясы мен математикалық статистика тәсілдері) мақсатқа қол жеткізудің жолы болып табылады.

Ұйымды бақылау жүйесіндегі ішкі аудиттің орнын зерттеу барысында оның мақсаты мен міндеттеріне, атқаратын қызметтері мен ұстанатын қағидаларына тоқталуымыз қажет.

Ішкі аудиттің негізгі мақсаты – ұйымға тәуекелдерді басқару, бақылау және корпоративті басқару процестерінің тиімділігін бағалау мен арттырудың жүйелі және тізбектелген тәсілін пайдалана отырып, алға қойған мақсаттарына қол жеткізуге көмектесу.

Ішкі аудит мақсатына қол жеткізу үшін келесідей міндеттер орындалуы тиіс:

- ұйым қызметінің экономикалық тиімділігін ұйым бойынша жалпылама және оның басқарушылық құрылымдары мен жауапкершілік орталықтары бойынша да бағалау;
- мүмкін болатын барлық ішкі және сыртқы факторларды ескере отырып, ұйымның болашақтағы экономикалық дамуын болжау;
- бюджетпен, өзге мемлекеттік құрылымдар, серіктестермен арақатынастарда шығындар мен жоғалтуларды азайту.

Жоғарыда келтірілген міндеттер талдамалық және бақылау функцияларын қамтиды.

Жалпылама сипатта ішкі бақылау қызметінің міндеттеріне келесілерді жатқызамыз:

- 1) қаржылық-шаруашылық қызметті кезеңдік бақылау;
- 2) ұйымның қызметін қаржылық-экономикалық талдау;
- 3) кеңестер беру функциясы.

Ішкі аудит функцияларын арнайы қызметтер немесе экономикалық субъектінің штатында тұрған жекелеген аудиторлар, ревизиялық комиссиялар (ревизорлар), ішкі аудит мақсатында тартылған сыртқы ұйымдар немесе сыртқы аудиторлар атқара алады.

Ішкі аудиттің функциялары:

Верификациялау (компанияда шаруашылық процестерін басқарудың қалыптасқан жүйесіндегі нақты жағдайға сай келетін шаруашылық фактілері жөніндегі ақпаратты қалыптастыруды қамтамасыз ету).

Ақпараттық (компанияның ұйымдық құрылымының барлық деңгейлерінде ішкі басқару мен бюджеттеуді, шынайы, орынды және тиімді ақпаратпен қамтамасыз ету).

Талдамалық (ресурстар мен процестерді жедел, тактикалық және стратегиялық басқару мақсатында компания көрсеткіштеріне кешенді өндірістік-шаруашылық, инвестициялық және қаржылық талдау жасау).

Жобалық-әдістемелік (негізделген басқарушылық шешімдерінің, бизнес-жоспарлардың, бюджеттер мен сметалардың жобасын, әдістемелік ұсыныстарды, ережелер мен өзге де ішкі реттеуші құжаттарды дайындау).

Тікелей және кері байланыс (барлық аталған функциялардың өзара әрекеттілігін және жалпы өндіріс бойынша басқару жүйесі қызметінің тиімділігін қамтамасыз ету).

Құқықтық (шаруашылық даулары барысында меншік иеленушілердің заңды мүліктік мүддесін қорғау).

Ішкі аудит қағидалары

Жүйелілігі (ішкі аудит жүйесінің ұйымдастырылған тұрақты құрылымы болуы тиіс):

Тұтастылығы (ішкі аудит жүйесі шаруашылық процестерін басқару және компанияның экономикалық механизмін құрастырушы элементтер қызметі тиімділігінің ақпараттық қажеттілігін қамтамасыз етуі керек).

Заңдылығы (қолданыстағы заңның құқықтық нормалары, бақылау ортасын реттеуші, ішкі аудитті анықтайтын ішкі құжаттардың ережелері сақталуы тиіс).

Тұрақтылығы (Ішкі аудит жоспарға және қадағалау объектілерін егжей-тегжейлі бақылау бағдарламасына сәйкес қатаң түрде жүргізіледі және компания қызметінің даму стратегиясы бойынша анықтамалар, есептіліктер мен жобалар тұрақты түрде беріліп отырады).

Функционалдық және ұйымдастырушылық тәуелсіздік (қызметтік бағыныштылықтың болмауы, ұйымдастырушылық және қаржылық тәуелсіздік).

Объективтілік (жүргізілген ішкі аудит нәтижелері шынайы болуы тиіс).

Уақыттылық (нақты процедураларды жүргізу және компания қызметіндегі кемшіліктерді анықтап, уақтылы жедел жойып отыру).

Мақсаттылығы және нәтижелілігі (ішкі аудит кемшіліктерді жоюмен байланысты нақты шараларды дайындауға, мүмкін болатын залалдардың, қаржылық механизмдер жүйесінде мүмкін болатын ақаулар мен кемшіліктердің алдын алуға бағытталуы тиіс);

Ұтымдылығы (Ішкі аудит жүйесінің қарапайымдылығы мен түсініктілігі, аудит жүргізу шығындарының оны жүргізгеннен алатын пайдамен өзара сәйкесілігі).

Ішкі аудит үшінші бір жақтың ішкі аудит көлемін анықтауға, жұмыстарды жүргізіп, нәтижелер жөнінде есептілікті құрастыруға араласуынан тәуелсіз болуы тиіс.

Ішкі аудит басшысы Кеңеспен тікелей байланыс орнатып, солармен өзара әрекеттесуі қажет.

Жеке объективтілік.

Ішкі аудиторлар өз жұмыстарында бейтарапты, алдын-ала пікір қалыптастырудан аулақ болуы тиіс және көзқарастар қақтығысына жол бермеуі тиіс.

Ұйымның ерекшеліктеріне, оның ұйымдастырушылық құрылымы мен әкімшілік анықтаған мақсаттарының ерекшеліктеріне орай нақты аудиторлық қызметтің міндеттері де әртүрлі болуы мүмкін.

Тиімді ішкі аудит жүйесін қалыптастыру – күрделі міндет. Бұл келесі себептермен түсіндіріледі:

- бақылауды қажет ететін қаржылық-шаруашылық циклды (сатып алу, өндіріс, сату және өзгелері) құрастырушылар санының көптігімен;
- аудиторларға қойылатын кәсіби және моральдық талаптардың жоғары болуымен (олардың біліктілігі олар қызметін тексеретін тұлғалардың біліктілігіне сәйкес болуы тиіс).

Ірі және орта ұйымдарда ішкі аудитті ұйымдастыруға ынталандырады:

- заңнамалық жүйенің күрделенуі;
- қаржылық жағдайларды басқаруға тырысу;
- ұйым қызметін және оның құрылымдық бөлімшелерінің қызметін басқару тиімділігін күшейту;
- ресурстардың ұтымды пайдаланылуын бақылау;
- міндеттемелерді орындау;
- есеп жүйесін оңтайлыландыру.

Ішкі өндірістік аудитті ұйымдастыру мемлекет тарапынан заңмен реттелетін мәселе емес, оны ұйым өзі шешеді. Дегенмен оның қызметінің тиімділігі ұйым активтерінің сақталуына ғана емес, сонымен бірге ұйымның өзінің жұмыс қабілетін сақтауына да жағдай жасайды. Ішкі аудит басқару жүйесін жетілдіру жолдарын көрсетеді.

Ішкі аудит қызметі басқару аппаратының жеке бөлімшесі ретінде құрыла алады, мұндай жағдайда ол ұйым басшысына ғана

бағынады. Халықаралық ішкі аудитті ұйымдастыру тәжірибесіне сәйкес оны ұйым құрылымынан тыс, тек директорлар кеңесі мен құрылтайшыларға ғана бағынышты етіп ұйымдастыруға болады. Бірақ мұндай жағдайда жедел ақпарат алу мен оны тиімді пайдалану процедурасы ұзарып кетеді, яғни экономикалық тұрғыда тиімсіз деп танылатын, алғашқы құжаттарды қайталайтын қосымша ақпараттық құрылым пайда болып, ақпараттың сапасы төмендеуі мүмкін. Мұндай қызметті ұйымдастырудың кез келген үлгісін пайдаланған жағдайда қаражатты үнемдеу, ұйым жұмысының тиімділігін арттыру, ақпараттың құпиялығын сақтау үшін ішкі аудит бөлімінің қызметі қатаң түрде айқындалған болуы тиіс.

Басқару құрылымдарында қабылданатын маңызды шешімдердің тиімді бағалануын қамтамасыз ету үшін аудиторлық қызметтің тәуелсіздігіне жағдай жасау қажет. Бұл осы қызметтің қаржылық директорға немесе негізгі міндеті қаржыны басқару болып табылатын өзге тұлғаға бағынышты бола алмайтындығын анықтайды.

Сонымен қатар, ішкі аудит қызметі бухгалтериядан және өзге қызметтерден бөлек (қызметтері тексерілетін бөлімшелерден тыс) ұйымның басшы органына ғана бағынышты болуы тиіс. Бұл ішкі аудит жүйесінің бухгалтерия құрылымындағы және бас бухгалтерге бағынышты бақылау-ревизия жүйесінен ерекшелігін көрсетеді.

Ішкі аудит бүкіл есеп жүйесімен тығыз байланыста және оның функциялары ұйымдағы бухгалтерлік есептің бақылау функцияларымен және сыртқы аудиттің бақылау қызметін жүзеге асыруымен сәйкес келеді. Ішкі аудит – бұл шын мәнінде ішкі шаруашылық бақылау, бірақ мазмұны мен жүргізу әдістері бойынша сыртқы аудитпен көп ұқсастығы бар.

Ішкі аудит ұйым қызметі жөнінде ақпарат беріп қана қоймайды, ол менеджерлердің есептіліктерінің дұрыстығын және шынайылығын растайды. Ішкі аудит ақпаратын пайдаланы отырып, ұйым басшылығы ұйым ішіндегі қажетті өзгерістерді жедел және уақтылы жүзеге асыра алады.

Компания үшін ішкі аудиттің қажеттілігі экономикалық тұрғыда айқындалады. Ішкі аудит меншік иеленушілерге ғана емес, сонымен қатар компания менеджментіне қажет. Менеджерлердің

міндеті – ең тиімді жол арқылы мақсатқа қол жеткізу үшін бизнесті басқару. Бұл міндеттің жүзеге асуы келесі екі мәселеге тәуелді:

- Менеджерде дұрыс басқару шешімдерін қабылдауға қажетті ақпарат бар ма?
- Қабылданған шешімдердің орындалуын бақылаудың тиімді жүйесі бар ма?

Ішкі аудиттің рөлі, әсіресе холдингтік компаниялар мен филиалдық бөлімшелерге тармақталған компаниялар үшін ерекше маңызды. Ішкі аудиттің маңыздылығы бас ұйымға еншілес ұйымдардың қызметі жөнінде уақтылы және объективті ақпарат алу қажеттілігімен анықталады. Олар да ішкі аудиттен көп пайда алады. Біріншіден, жекелеген бөлімшелердің жұмысындағы үздік тәжірибелерді бүкіл компания бойынша таныстырып отыру мүмкін болады. Екіншіден, ішкі аудит еншілес ұйымдарда бас ұйымның саясаты мен процедураларын терең түсінуіне жағдай жасайды.

Бақылау сұрақтары:

1. Кәсіби аудиторлық ұйымдардың сапасын бақылау саласындағы кәсіби ұйымдардың қызметін үйлестіруді қандай ұйымдар жүзеге асырады?
2. Сапаны бақылау жүйесінің құрамына не кіреді?
3. Аудит сапасын бақылау деңгейлерін атаңыз.
4. Сапаны сыртқы бақылау бағдарламасына қосу мақсатында аудиторлық тексерулерді іріктеу белгілерін атаңыз.
5. Фирма сапасын бақылаудағы басшылықтың жауапкершілігі неде?
6. Ішкі аудиттің мақсаты міндеттерін атаңыз.
7. Ішкі аудит қағидалары қандай және қандай функцияларды атқарады?

Тест тапсырмалары:

1. Қандай жағдайда аудитордың тәуелсіздік қызметі бұзылмаған болып танылады?

1) аудитор қаржылық есептілікті құрастыру бойынша тексерілетін субъектіге қалпына келтіру бойынша қызметтер және бухгалтерлік есеп жүргізуді көрсеткен жағдайда;

2) аудитор тексерілетін субъектінің акционері, құрылтайшысы болған жағдайда;

3) аудитор құрылтайшымен, меншік иелері немесе тексерілетін субъектінің басшыларымен өзара жақын туыстық қарым-қатынаста тұратын жағдайда;

4) аудитор компьютерлік жүйені пайдалана отырып, тексерілетін компанияның қызметкерлеріне персоналды оқыту қызметтерін көрсеткен жағдайда.

2. Тексеру нәтижелері бойынша клиентке оң аудиторлық есепті беру аудитордың міндеттеріне кіреді.

- 1) жоқ, бұл тексеру нәтижесімен анықталады: есеп теріс болуы да мүмкін, есепті беруден аудитор бас тартуы да мүмкін;
- 2) иә, бұл «ҚР аудиторлық қызметі туралы» заңында жазылған;
- 3) аудиторлық тексерудің шартты мәтініне байланысты.

3. Аудитор тексеруді жүзеге асыра отырып, аудиторлық есепті, мәліметтерді, нормативтік актілер, ескертулер мен қорытындыларды клиентке беруден бас тартты. Ол бұл тексеру жұмысы аудиторлық шартта қарастырылмаған дегенге негізделді. Оның іс-әрекетіне баға беріңіз.

- 1) аудитор өзі кінәлі, бұл туралы клиентпен жазба шартта көрсетілу керек еді;
- 2) «Аудиторлық қызмет туралы» заң клиентке қандай да бір ақпаратты беруге рұқсат етпейді;
- 3) аудитор клиентке осындай ақпаратты беруге міндетті.

4. Аудиторға өз бетінше аудит жүргізудің әдістері мен формаларын анықтау мүмкіндігі берілген.

- 1) бұл ҚР нормативтік актілері арқылы анықталады;
- 2) аудиттің формалары мен әдістерін аудиторлық ұйымның басшылығы анықтайды;
- 3) иә, бұл оның құқығы.

5. Аудитор аудиторлық тексеру шарты бойынша клиентті хабардар етеді, аудит жүргізу кезінде қандай да бір бұрмалау, қаржылық есеп беру олармен тексеру барысында анықталмауы мүмкін. Қандай да бір жағдай туындаған кезде, ол аудиторды жауапкершіліктен босатады ма?

- 1) ия, себебі ол ескертті;
- 2) жоқ;
- 3) иә, бірақ бұл жағдайда клиенттің басшылығы өз келісімін жазбаша түрде растап беруі қажет.

6. Қатесін табыңыз: Аудиттің жалпы принциптеріне не жатады:

- 1) адалдық;
- 2) объективтілік;
- 3) тәуелділік;
- 4) құпиялылық;
- 5) құзыреттілік.

2-бөлім

АУДИТОРЛЫҚ ТЕКСЕРУ ӘДІСТЕМЕСІ ЖӘНЕ ТЕХНИКАСЫ

4-тарау

АУДИТОРЛЫҚ ТЕКСЕРУДІ ЖОСПАРЛАУ

4.1. Экономикалық субъектінің аудиторды немесе аудиторлық ұйымды таңдауы

Аудиторлық қызмет кез келген экономикалық субъектіге, ұйымдарға, бірлестіктерге, мекемелерге және тағы басқаларына олардың ұйымдық-құқықтық нысаны мен меншік нысанына карамастан (одақтар, қауымдастықтар, концерндер, салалық, салааралық, аймақтық және өзге бірлестіктерге) көрсетіледі. Экономикалық субъектілер аудиторлық қызмет көрсету немесе аудит тексерулерін жүргізу үшін аудиторды, аудиторлық ұйымды өз бетімен таңдайды.

Осы мақсатпен аудиторлық тексеруге қызығушылық танытқан ұйым аудиторға, аудиторлық ұйымға аудит жүргізу жөнінде ресми атаулы хатты құрастырып, жібереді.

Хатта ұйымның толық атауы, оның негізгі сипаттамалары (мемлекеттік тіркеу мерзімі мен рет саны, құрылтайшылар мен қатысушылардың құрамы, заңды және нақты мекенжайы, жарғылық капитал мөлшері, қызмет түрі және басқалары) көрсетілуі тиіс.

ҚР Азаматтық Кодексінің 395-бабына сәйкес мұндай ресми ұсыныс оферта деп аталады.

Оферта деп бір немесе бірнеше нақты адамға бағытталған ұсынысты, ол ұсыныс білдірушінің оны қабылдаған (акцепт) жағдайда өзін онымен байланысты деп есептейтіндігін білдіреді.

Оферта келісімшарттың елеулі жағдайларын қамтиды. Оферта оны бағыттаған адамды адресатпен (аудитормен немесе аудиторлық ұйыммен) оны алған уақыттан бастап байланыстырады.

Алынған ұсынысты қарап шыққан аудитор аудиттелетін ұйымға міндеттеме хат жібереді, ол келісімшарт жасалғанға дейінгі аудит жүргізуге деген жазбаша келісімін білдіреді және оның шарттарын түсіндіреді. Бір реттік келісімдер үшін аудитор мен аудиттелетін ұйым үшін міндеттеме хат оферта болып табылады.

Экономикалық субъектінің міндеттеме хаттың шарттарымен келісім бергенін жазбаша растауы акцепт деп танылады.

Егер ықтимал клиент соңғы сәтте аудиторлық ұйыммен (аудитормен) аудиторлық тексеруге келісімшарт жасаудан бас тартатын болса, онда ол аудиторлық ұйымға (аудиторға) офертадан бас тартатындығы жөнінде хабарлама жібереді. Егер офертаны қайтарып алу жөніндегі хабарлама офертадан бұрын немесе онымен бір мезгілде келетін болса, онда аудиторлық ұйым (аудитор) офертаны алмаған деп есептеледі.

4.2. Аудиторлар және аудиторлық ұйымның аудиттелетін ұйымды таңдауы

Аудиторлық тексеруден өтуге және акционерлер жиналысына, үлес қосушыларға және сол сияқтыларға аудиторлық қорытындыны ұсынуға міндетті ұйымдар тізімінің кеңеюімен байланысты және өзге қызмет түрлері бойынша да аудиторлық ұйымдардың клиенттерінің саны артып келеді. Аудиторлық қызметті жедел және тиімді өткізу алдын ала жұмыстар жүргізуді және жоспалауды талап етеді.

Алдын ала жұмыстарды орындау клиентке қызмет көрсетуді бастау немесе оны жалғастыру туралы шешім қабылдаудан, яғни клиентті таңдаудан басталады. Аудиторлық ұйымдар арасындағы бәсекелестіктің күшейе түсуі жағдайында аудиторлық фирмалар қызметінің сапасын бақылаудың маңызды бөлігі жаңа клиенттерді таңдау жүйесі және бұрынғы клиенттермен қарым-қатынас жөніндегі фирма саясаты болып табылады. Аудиторлық ұйымдар ұнамсыз клиенттермен келісім жасауға және қандай да бір себептермен қарым-қатынас жасау қиындап кеткен клиенттерге қызмет көрсетуді жалғастыруға міндетті емес.

Аудиторлар өз қызметін тексерілетін ұйыммен танысудан бастауы тиіс, ол үшін құрылтай құжаттарын, қызметінің түрін, ұйымның есеп саясатын және басқаларын зерттейді. Мұндай жағдайда ұйым басшысы және мамандармен әңгімелесу, ауызша тестілеу арқылы экспресс-аудит жүргізу көмек болады. Сонымен қатар қаржылық есептілікпен, оның негізгі көрсеткіштерімен танысып, ұйым қызметінің көлемін және оның зерттеліп отырған кезеңдегі жұмысының нәтижелерін анықтайды.

Клиенттерді іріктеудің негізгі процедураларына келесілер жатады:

- саланың сипатын бағалау;
- клиенттегі аудиторлық тексерудің мақсатын және оның нәтижелерін пайдаланудың мүмкіндіктерін анықтау;
- басшылардың ерекшеліктерін айқындау;
- ықтимал еңбек сыйымдылығын және аудиттің күрделілігін, аудиторлық тәуекелді бағалау;
- аудиторларды алмастыру себептерін бағалау;
- аудит нәтижелері жөніндегі бұрынғы аудиторлық қорытындылардың ескертпелерімен танысу;
- ықтимал клиенттің салық ұйымдарымен, банктер, серіктестер, акционерлер және өзге де қаржылық есептілігінің ақпаратын тұтынушылармен өзара қатынастарының сипаты мен мәселелерін айқындау;
- ұсыныстар алу (әртүрлі ұйымдардан, кәсіпқой мамандардан және басқалардан);
- есептіліктің экспресс-талдауын жасау;
- клиенттің бухгалтерлік есеп және есептілік жағдайымен, ағымдағы және болашақ мәселелерімен танысу;
- аудитордың немесе аудиторлық ұйымның жұмысты орындаумен байланысты өз қабілеттерін (сәйкес қызметкерлердің болуын, клиенттің саласын білу және басқаларын ескере отырып) бағалау.

Алдын ала жоспарлау кезеңінде экономикалық субъект басшысымен дұрыс жұмыс жағдайын қалыптастыру және көрсетілетін қызметтің құнын төлеумен байланысты сәйкес ұйымдастырушылық сұрақтары талқыланып, келісілуі қажет.

Абыройы күмәнді деп танылған ұйымдарда тексеру жүргізу үлкен мұқияттылықты талап етеді. Сондықтан мұндай ұйымдармен аудит жүргізу жөнінде келісімшарт жасағанға дейін оның басшысы кім, құрылтайшылары кім екенін, ұйымның есеп-қаржылық қызметкерлерінің біліктілік деңгейін анықтап, осы ұйымдағы алдыңғы тексерулердің нәтижелері қандай болғандығы туралы (мүмкін болған жағдайда), басқаруды, есепті ұйымдастырудың нысандары мен әдістері туралы мәлімет алып, ішкі шаруашылық бақылау жүйесінің және басқаларының тиімділігін бағалау қажет. Экономикалық субъектіні алдын ала зерттеу арқылы ғана алдағы кезеңдегі жұмыстар көлемі мен еңбек сиымдылығын, сонымен қатар аудиттің ұзақтығын анықтауға болады. Жұмыс көлеміне, күрделілігіне және ұзақтығына сәйкес аудит құны анықталады.

Аудит жүргізу жөнінде ұсыныс хат алған аудитор (аудиторлық ұйым) қазіргі кездегі «Аудиторлық қызмет туралы» заңның 4-бабымен бекітілген тәуелсіздік қағидасының сақталуын да тексеруі қажет.

Аудиторлық тексеру кейбір жағдайларда жүргізілмейді.

1) егер аудиторлар:

- құрылтайшылар болса;
- меншік иеленушілер немесе акционерлер болса;
- тексерілетін ұйымның бухгалтерлік есептілігі үшін жауапты басшы немесе өзге лауазымдық тұлға болса, сондай-ақ аталған тұлғалармен жақын туыстық қатынаста болса (ата-анасы, жұбайы, ұлы, қызы, ағасы, әпкесі, жұбайларының ата-аналары немесе балалары болса).

2) экономикалық субъектілерге қатысты аудиторлық ұйымдар:

- олардың құрылтайшылары, меншік иеленушілері, акционерлері, кредиторлары, сақтандырушылары болса;
- олардың еншілес ұйымдары, филиалдары немесе өкілдіктері болса, сондай-ақ өз капиталында аудиторлық ұйымның үлесі болса;
- аудиторлық фирмалар үшін тексерілетін субъект;
- құрылтайшы;
- меншік иеленуші немесе акционер.

3) осы экономикалық субъектіге бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есептілікті құрастырумен байланысты қызмет көрсететін аудитор немесе аудиторлық ұйым болып табылатын болса.

Егер аталған жағдайлар тексеру жөнінде келісімшарт жасалғаннан немесе тапсырманы бергеннен кейін анықталған болса, мұндай келісімшарт күшін жойып, тапсырма кері қайтарылуы қажет.

Аудитор (аудиторлық ұйым) мұндай жағдайларды қасақана жасырған болса, онда тапсырыс берушіге келісімшарт жасаумен байланысты барлық шығындары өтеледі және аудитордың лицензиясы күшін жояды.

Алдын-ала жоспарлау нәтижесі бойынша аудиторлық ұйым клиентпен жұмыс істеу жөнінде шешім қабылдауы тиіс. Мұндай шешім қабылдауға бірнеше факторлар әсер етеді.

Біріншіден, аудиторлық ұйым аудитті жүргізудің принципалды мүмкіндігіне сенімді болуы қажет.

Екіншіден, аудитор клиентпен жұмыс істеуге деген қалауына ықпал ететін субъективті факторларды бағалауы қажет. Мысалы, клиенттің беделі, төлем қабілеттілігі және басқалары.

Үшіншіден, аудитор өз компаниясындағы тексеру жұмыстарына қажетті мамандардың болуын бағалауы тиіс.

Егер де аудиторлық компания мен клиент алдын ала жоспарлау нәтижесінен кейін аудит жүргізудің мүмкіндігін және оны жүргізу жағдайларын келіскен болса, онда олар өз қарым-қатынастарын құжаттармен рәсімдеуге көшулері қажет.

4.3. Аудит жүргізуге келісім жөніндегі міндеттеме хат

Аудитордың міндеттеме хаты – аудиторлық тексеру жөнінде келісімге отыру кезеңінде экономикалық субъект, яғни клиент пен аудитор (аудиторлық компания) арасында туындайтын өзара міндеттер мен жауапкершіліктерді реттейтін құжат.

Міндеттеме хаттың алдында экономикалық субъектінің аудиторға аудит жүргізу немесе аудиторлық қызмет көрсету туралы ресми өтініші болуға тиіс.

Міндеттеме хат аудит жүргізу жөніндегі келісімшарт жасалғанға дейін экономикалық субъектінің атқарушы органына жіберіледі және жасалатын келісімшарттарында аудит көлемі мен мақсатына қатысты түсініспеушіліктің болуына жол бермейді. Егер де аудиттің мақсаты мен көлемі екі жақ арасында ұзақ мерзімді келісімшартта анықталса, онда міндеттеме хат жасамаса да болады, немесе аудиттелетін субъектіге қосымша ақпарат беруге болады.

Осыған байланысты міндеттеме хатта келесілер көрсетіледі:

- міндетті нұсқаулар;
- қосымша ақпараттар.

Міндетті нұсқауларда келесілер қарастырылады:

- аудиторлық тексерудің шарттары;
- аудиторлық ұйымның міндеттемелері;
- экономикалық субъектінің міндеттемелері.

Бұл нұсқаулармен «Аудит туралы келісім жағдайлары» атты аудиттің халықаралық стандартын зерттеп, танысуға болады. Қосымша ақпаратқа клиент пен аудитордың қалауы бойынша міндеттеме хат текстіне енгізілген ақпараттар жатқызылады.

Олар мынадай:

- аудиторлық фирманың көрсететін қызмет түрлері, мамандардың біліктілігі туралы жалпы ақпараттар;
- аудитті өткізудің үлгілік күнтізбелік жоспары және аудиторлар тобының құрамы;
- қолданылатын аудит әдістемелерінің жалпы сипаттамасы;
- ұсынылатын еңбек төлем шарттары;
- тәуелсіз сарапшылардың және өзгелердің қызметтерін пайдалану туралы ұсыныс.

Аудитордың міндеттеме хатын жасауға қатаң үлгідегі талаптар қойылмайды, бірақ хат мазмұны клиенттің тапсырысымен, қаржылық жағдайымен, аудитор мен клиент арасындағы сенімділікпен анықталады. Міндеттеме хат аудитордың клиент ұсынған шарттармен толық келіскендігін, аудитордың аудит жүргізумен байланысты алдына қойылған міндеттерін және клиент алдындағы жауаркершілік дәрежесін толық түсінгендігін құжаттық негізде растайды. Алайда аудиттелетін субъектінің басшылығы

әрқашан аудиттің мақсаты мен міндеттерін, өзі мен ұйым жұмысшыларынан талап етілетін әрекеттерді, тексеруге берілген құжаттар үшін жауапкершілік дәрежесін дұрыс түсіне бермейді.

Сондықтан аудит барысында шешілмейтін келіспеушілікке ұшырамас үшін тексеру басталғанға дейін, тіпті шарт жасалмас бұрын клиентке барлық мәселелер толық түсіндірілуі қажет.

Аудит басталмас бұрын клиентке жіберілген міндеттеме хат тексеру нәтижесі бойынша жасалатын аудиторлық қорытындыны құрастыру кезінде орын алуы мүмкін түсініспеушіліктер мен қақтығыстарды болдырмауға мүмкіндік береді.

Егер аудиторлық компания клиентке жаңа міндеттеме хатты жіберуді қажетсіз деп тапса (қайта өткізілген аудитте), онда алғашқы жіберілген міндеттеме хаттың мазмұнының ғана клиенттің есіне салуға құқылы.

Аудиторлық қызмет көрсету жөніндегі келісімшарт. Аудиторлық қызмет көрсету жөніндегі келісімшарт аудитордың, аудиторлық ұйымның клиентпен өзара қарым-қатынасын реттейді. Аудиторлық қызмет көрсету келісімшарт бойынша орындаушы-аудитор қызмет көрсетуге (нақты қызмет жасауға) тапсырыс беруші клиент осы қызметтің құнын төлеуге міндеттеледі (1-қосымша). Бұл құжат қатысушы екі жақтың ресми, заңды екеуара келісімін дәлелдейді және тіркейді. Аталған келісімшарттың жалпы жағдайлары Қазақстан Республикасының Азаматтық кодексінің баптарына сәйкес анықталады. Алайда аудиторлық қызмет көрсетуге жасалатын келісімшарттың шаруашылық тәжірибеге қолданылатын өзге шарттардан елеулі айырмашылықтары бар. Бұл, алдымен шартта көрсетілетін аудиторлық тәуекелділіктің деңгейі, орындаушы-аудитор мен тапсырыс беруші-клиенттің арасындағы жауапкершіліктің бөлінуі, сондай-ақ (қаржылық есептілікті пайдаланушылардың) үшінші жақтың қызығушылығының есепке алынуы болып табылады. Соңғысы, ол аудитордың клиенттің алдында ғана материалды тұрғыдан жауапты емес, сондай-ақ тексерілетін экономикалық субъектінің қаржылық есептілігін пайдаланушылардың (акционерлер, құрылтайшы, кредиторлар) алдында оларға білікті емес тексеру нәтижесінде келтірілуі мүмкін залалдар бойынша жауапкершілікте

болуымен байланысты. Аудиттің қызмет көрсету келісімшартында екі жақтың құқықтары мен міндеттемелері, жауапкершіліктері нақты (екіұшты емес) көрсетілуі тиіс. Бұл әртүрлі жағдайларда (аудит жүргізу барысында немесе аудит аяқталғаннан кейін пайда болатын) клиентке де, аудитордың беделіне де нұқсан келтірмеу мақсатында қағидаларды қатаң ұстану, объективті және іскер болуды қажет етеді.

Аудиторлық қызмет көрсету келісімшартында аудитордың клиентке аудиторлық қорытынды беруден бас тарту және теріс қорытынды беру жағдайларын (себептерін) көрсеткен жөн болып саналады. Сондай-ақ клиенттің аудиторға тексеру жүргізуге қажетті құжаттарды табыс ету мерзімін көрсетуі қажет, өйткені көбінесе клиенттің бухгалтерлік есептілігі уақытында дайын болмауы шақырылған аудитордың жұмысын қиындатады.

Шарт жасау кезіндегі маңызды мәселе – аудиторлық қызметтің құнын бағалау болып табылады. Бұл кезеңде жұмыс көлемін, оны орындауға қажетті уақыт, мүмкін болатын аудиторлық тәуекелділік деңгейін, аудиттің болжамды тиімділігін (үнемделген қаржы) жүйелі түрде бағалау қажет.

Шартта тапсырыс берушінің аудиторлық ұйымға алдын ала еңбек төлемін (50 %-ға дейін) жасау қажеттігін көрсеткен жөн. Алдын-ала төлем аудиторға аудит барысында белгілі бір деңгейде қаржылық тәуелсіздік беріп, клиент тарапынан атқарылған жұмыстардың ақысын төлемей қою арқылы қысым көрсетіп, орындалуы мүмкін емес жағдайларды жасауға жол бермейді.

Тексеру барысында аудиторға клиенттің көмек көрсету міндеттемесін (түгендеу жұмыстарын жүргізу, көлік беру, жұмыс орнын, тұрғын үйді ұйымдастыру, жекелеген объектілерді тексеруге ішкі аудиторларды тартуға) шартта анықтап алған дұрыс. Сонымен қатар шартта клиентке ілеспе қызмет түрін көрсету және оның құнын төлеу мәселелерін қарастырып, нақтылаған дұрыс. Аудит барысында ұымдар мен фирмалар аудиторға қажетті барлық материалдар мен құжаттарды беруге, тексеруге қолайлы жағдайларды жасауға міндетті және мұны аудиторлық қызмет көрсету жөніндегі келісімшартта көрсетуі керек.

Шартта көрсетілген аудиттің мақсатына орай, аудит нәтижесі анықтамалармен, есептіліктермен және қорытындылармен рәсімделеді. Аудиторлық тексеру нәтижесі өте құпия ақпарат болғандықтан, оны жариялауға тыйым салынады. Құпия ақпаратты жариялағаны үшін аудитор тәртіптік және материалдық жауапкершілікке тартылады. Сол себепті тексерілетін фирманың коммерциялық құпия ақпаратын жариялағаны үшін аудитордың жауапкершілігі келісімшартта көрсетілуі тиіс.

Аудиторлық қызмет көрсету келісімшарты аудиторлық ұйымның сәйкес лицензиясы болуына байланысты аудиторлық ұйым мен клиент арасындағы келісімге сай бір реттік немесе ұзақ мерзімді сипатта болады. Аудиторлық қызмет көрсету жөнінде қайтадан мәміле жасау барысында келісімнің шарттары қайта қаралуы мүмкін. Келісімшартқа енгізілген өзгерістер мен толықтырулар жазбаша түрде рәсімделеді.

4.4. Жоспарлау және аудит бағдарламасын жасау

Жоспарлау – аудиттің мүмкін болатын сипатын, көлемін, мерзімін анықтау әдістемесі мен стратегиясын дайындау. Аудитор өз қызметін үш негізгі себеп бойынша мұқият жоспарлайды:

1) бұл аудиторға клиент ісінің жағдайлары туралы жеткілікті куәліктер алуына мүмкіндік береді;

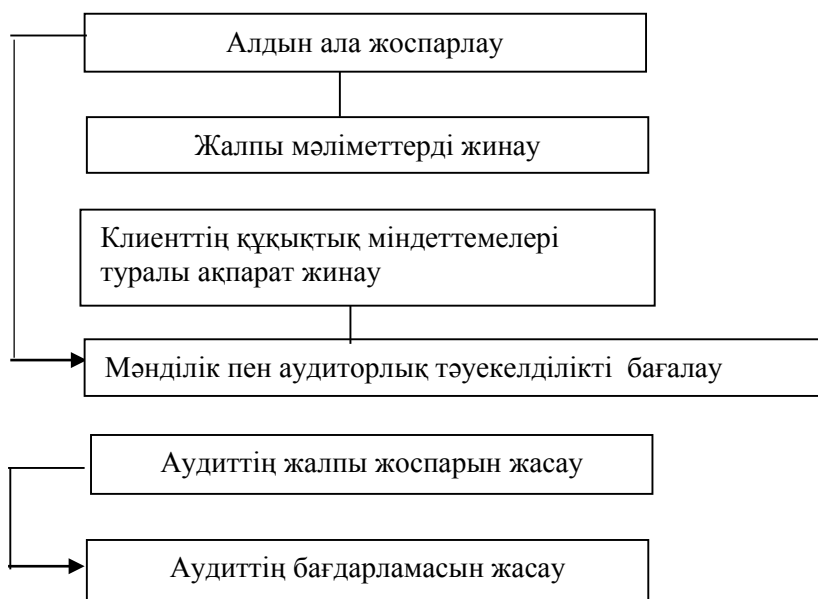
2) аудит жүргізуге жұмсалатын шығындарды қисынды шекте ұстап тұруына (бәсекеге қабілетті болуға) көмектеседі;

3) клиентпен арадағы түсініспеушіліктерді болдырмауға мүмкіндік береді.

Аудитті жоспарлауда «Жоспарлау» 300 Халықаралық Аудит Стандарты басшылыққа алынады. Аудиторлық фирманың өз қызметінің өкілдері арасында аудиторлардың беделін сақтау және клиент алдында құқықтық міндеттемелерін жою үшін қажетті мөлшердегі куәліктерді жинауы үлкен септігін тигізеді. Аудит өткізуге жұмсалатын клиенттің шығындарын қисынды шекте ұстау аудиторлық фирманың бәсекеге қабілеттілігін сақтауына, өз міндеттемелерін жоғары сапалы етіп орындауға, клиенттерін

жоғалтпауға көмектеседі. Аудитордың клиентпен арада келіспеушілік жағдайларын болдырмауы өте маңызды, бұл олардың өзара жақсы қарым-қатынаста болуын қамтамасыз етеді және жұмыстардың жоғары сапада екі жаққа да қолайлы бағада орындалуына жағдай жасайды. Аудитті жоспарлау барысында аудит жүргізудің мақсатын нақтылап алу маңызды, себебі бұл клиентті аудитордың келу себептерін және жүргізілетін тексерудің өз ұйымына әкелетін пайдасын жақсы түсінуіне үлкен септігін тигізеді.

Сондықтан да аудиттің мақсаты ұйымның кемшіліктерін, теріс жақтарын іздеп табу емес, оның бухгалтерлік немесе жалпы экономикалық жұмысындағы кемшіліктерін анықтап, оларды жою және болашақта болдырмау жөнінде нақты ұсыныстар жасау болып табылады. Бұл аудитор мен клиенттің арасында сенімділікті қалыптастырып, аудитордың өзіне қажетті ақпарат көзін толықтай жинауына көмектеседі. Аудиторлық тексеруді жоспарлау үш кезеңде жүргізіледі (1-суретті қараңыз):



1-сурет. Аудитті жоспарлау кезеңдері

1-кезең. Клиентті таңдау кезеңінді аудитор алдын ала жоспарлау жүргізеді. Бұл жұмыстардың нәтижесінде ажыратылмайтын тәуекелділік деңгейінің жоғары екендігі анықталатын болса, онда аудиторлық фирма аудит өткізуден бас тарта алады.

2-кезең. Клиентті таңдау кезеңінде аудитор алдын ала жоспарлау жүргізеді. Бұл жұмыстардың нәтижесінде ажыратылмайтын тәуекелділік деңгейі жоғары екендігі анықталатын болса, онда аудиторлық фирма аудит өткізуден бас тарта алады.

3-кезең. Күтілетін жұмыс көлемі, кестесі мен өткізілу мерзімі көрсетілген аудиттің жалпы жоспары құрастырылады.

4-кезең. Аудиттің көлемін, аудиторлық процедуралардың түрлері мен тізбегін анықтайтын аудиторлық бағдарлама жасалады.

Аудитті тиімді жоспарлау үшін келісім хатын жазу және аудит жүргізу жөніндегі келісімшарт жасауға дейін аудиторлық фирма ұйым басшылығымен аудит жүргізу жөніндегі негізгі ұйымдастыру сұрақтарын келісіп алуы қажет.

Алдын ала жоспарлау көбінесе аудиторлық жұмыстың бас тапқы фазасында, клиенттің кеңсесінде жасалады. Алдын ала жоспарлау кезінде аудиторлық фирма клиентке аудит жүргізуді бастау немесе жалғастыру жөнінде шешім қабылдайды, клиенттің аудит өткізу жөніндегі тапсырысын негіздеуіне сәйкес, себептерін анықтап, аудиторлық міндеттерді орындайтын мамандарды таңдап, жазбаша түрде келісім жасайды.

Алдын ала жоспарлау келесідей мәліметтерден тұрады:

- 1) жалпы мәліметтерді жинау;
- 2) клиенттің құқықтық міндеттемелері туралы ақпарат жинау;
- 3) мәнділік пен аудиторлық тәуекелділікті бағалау (ішкі шаруашылық тәуекелділік, бақылау құралдарының тәуекелділігі, таба алмау тәуекелдігі).

Жаңа клиенттің ұсынысын қабылдас бұрын аудиторлық фирмалардың көбі ұсыныстың қолайлылығын анықтау үшін сол компания жөнінде мәліметтер жинайды. Мүмкіндігінше ықтимал клиенттің абыройы, оның қаржылық жағдайының тұрақтылығы, алдыңғы аудиторлық фирмамен қарым-қатынасы туралы ақпарат жинап, бағалайды.

Егер болашақ клиент бұрын басқа аудиторлық фирманың қызметіне жүгінген болса, онда аудиторлық фирма сол фирмамен байланыс орната алады. Байланысу арқылы клиенттің адал еместігі, есеп қағидалары, аудиторлық процедуралар немесе гонорар мөлшеріне, өзге де жағдайларға қатысты жанжалдасу мүмкіндігі туралы ақпаратты сұрай алады.

Кәсіптік этика Кодексі негізінде құпия ақпаратты жариялауға тыйым салынуына байланысты аудиторлық ұйым өз әріптесімен байланысқа түсуге клиенттің рұқсатын алуы қажет. Егер клиент өз рұқсатын бермеген болса немесе әріптестері аудиторлық ұйым сұранысына толыққанды жауап бермейтін болса, онда оларға ұсынылған жұмысты қабылдау туралы алдын ала терең зерттеулер жүргізбестен бұрын ойлану қажет. Алдын ала жоспарлау шешімдерінің негізінде қабылданатын жауапкершілікті ескере отырып, бұл кезеңнің нәтижелерін құжаттау қажет.

Жоспарлау процесінің еңбек сийымдылығы үлкен: жалпы жоспар мен аудит бағдарламасын құру аудит жүргізуге бөлінген уақыттың 1/3 бөлігін құрайды. Сондықтан оны құруға кеткен уақыт бюджетте қарастырылып, клиент тарапынан төленуі тиіс.

Аудитті жоспарлауда оның келесідей жалпы қағидалары орындалуы қажет: кешенділік, үздіксіздік, қолайлылық.

Кешенділік қағидасы – жоспарлаудың барлық сатыларындағы алдын ала жоспарлаудан бастап, жалпы жоспар мен аудит бағдарламасының құрылу сатысына дейінгі өзара байланыс пен келісімділікті білдіреді.

Үздіксіздік қағидасы – аудиторлар тобына сәйкес тапсырмалар бекітіліп, оларды жоспарлау сатылары бойынша анықталған мерзіммен байланыстыру болып табылады. Егер тексерілетін ұйымның еншілес ұйымдары, филиалдары мен өкілдіктері болса, онда бұл жағдай бірқатар қиындықтарды туғызады. Өйткені аудиторлық фирма клиентке ұзақ мерзімге қызмет көрсететін болса, онда жыл бойы ұйымның қаржылық-шаруашылық қызметіндегі өзгерістер мен аралық аудиторлық тексеру нәтижелерін есепке ала отырып аудиторлық фирманың жоспары мен бағдарламасына дер кезінде өзгертулер енгізіп отыру керек.

Қолайлылық қағидасы бойынша аудиторлық фирманың жоспарлау барысында өзі анықтайтын критерийлер бойынша жалпы жоспар мен аудит бағдарламасының ең қолайлысын таңдап алу үшін жоспарлауда варианттылықты қамтамасыз ету қажет.

Жалпы жоспар аудиторлық топқа аудит бағдарламасын жүзеге асырудағы нұсқаулық болып табылады. Аудит барысында жалпы жоспардың кейбір жағдайларын қайта қарауға тура келеді. Жоспарға енгізілген өзгерістер мен олардың себептері толығымен құжатталуы тиіс.

Жалпы жоспарда жоғарыда айтылғандай, жұмыс көлемі, аудит жүргізу кестесі мен мерзімдері, аудиторлық есептілікті дайындау мен ұсынудың уақыттары көрсетілуі қажет.

Тексеру мерзімін анықтағанда нақты еңбек шығындарын, мәнділік және аудиторлық тәуекелдік деңгейін есепке алу керек.

Жалпы жоспарда мыналарды көздеу ұсынылады:

1) аудиторлық топтағы аудиторлар саны және олардың біліктілігі;

2) аудиторларды олардың кәсіби біліктілігіне, лауазым дәрежесіне байланысты аудиторлық тексерудің нақты бөліктеріне бөлу;

3) топтың барлық мүшелерін олардың нақты міндеттемелерімен және клиенттің бизнесі, аудиттің жалпы жоспарымен таныстыру;

4) аудиторлық топ басшысының жоспардың орындалуын, топ мүшелері жұмыстарының сапасын, жұмыс құжаттарының дұрыс жүргізілуін, аудит нәтижесінің дұрыс рәсімделуін бақылауы;

5) аудиторлық топ басшысының аудиторлық процедураларды тәжірибиеде қолдануға байланысты әдістемелік сұрақтарды түсіндіруі (жалпы жоспар мен аудит бағдарламасын әзірлеу кезінде мұндай түсініктемелер клиент бизнесін, ішкі бақылау жүйесінің ерекшеліктерін, аудиторлық тәуекелдікті бағалауды түсінуге көмектеседі);

6) топ мүшесінің (орындаушының) және топ басшысының арасында қандай да бір оқиғаға қатысты келіспеушілік туындаған жағдайда оның ерекше пікірін құжатпен рәсімдеу.

Жалпы жоспарда ішкі аудиттің маңыздылығы және басқа да әртүрлі мамандарды (эксперт) шақыру қажеттілігі анықталады. Аудиторлық фирманың басшысы аудит жоспарын дайындап болғаннан кейін оны тексерілетін ұйым басшысымен талқылай алады, бірақ бұл міндетті болып саналмайды. Тексеру барысында жоспарға түзету жасауға болады.

Аудитор жоспарлау кезінде келесідей құжаттар дайындайды:

1) тексерудегі ұйым бизнесінің сипаттамасы;

- 2) бухгалтерлік есеп жүйесінің сипаттамасы;
- 3) ішкі бақылау жүйесінің сипаттамасы;
- 4) тексерудегі ұйым есептілігінің экспресс-талдау материалдары.

Алдын-ала жоспарлау кезінде көбінесе келесідей аудиторлық процедуралар қолданылады: бақылау, қарау, сұрау салу, құжаттарды қарау, аналитикалық процедуралар.

Аудит жүргізу бағдарламасы аудиттің жалпы жоспарын әзірлеу сатыларының жалғасы болып табылады және аудит жоспарын іске асыруға қажетті аудиторлық процедуралардың егжей-тегжейлі тізбесін білдіреді.

Бағдарлама аудитор ассистенттері үшін нұсқаулық, аудиторлық фирма басшысы мен топ басшысы үшін жұмыс сапасын бақылау құралы ретінде қолданылады.

Аудитор аудиттің бағдарламасын құжатпен ресімдеп, жұмыс барысында жұмыс құжаттарында оларға сілтеме жасай алу үшін жүргізілетін аудиторлық процедуралардың әрқайсысына рет санын (код) тағайындайды. Бағдарламада міндетті түрде ішкі бақылау жүйесінің қызметін тексеру және ондағы кемшіліктерді анықтау тесттері, бухгалтерлік есептің әрбір бөлімі бойынша аудиторлық процедуралар бағдарламасы, яғни аудитордың тексеру барысындағы іс-әрекеттерінің тізбесі көрсетіледі.

Аудиторлық бағдарламаны құрастыруда тексерудің маңызды бөліктерін, яғни фирманың қаржылық шаруашылық қызметі мен оның нәтижелерін қалыптастырудағы айқындаушы рөл атқаратын жерлерін анықтап алу қажет. Олардың не себепті таңдалғанын, тексеру үшін қаншалықты маңызды екендігін және солар арқылы ұйым қызметіне жалпылама баға беруге болатындығын көрсетуі қажет. Ал ұйымның қаржылық шаруашылық қызметінің басқа бөліктерінің де маңызды болғанына қарамастан, олардың қызмет нәтижелеріне шешуші ықпал етпейтіндігін көрсету керек. Мысалы, сауда кәсіпорны үшін өнімді сату процесі, шығыстардың қалыптасу процесі, салық салу, қойма есебін ұйымдастыру. Осы бөліктеріне ерекше назар аудару қажет.

Әрбір тексерілген бөлім бойынша тексерістің сипаты анықталады: олар жаппай тұтас және іріктемелі болып бөлінеді.

Жаппай тұтас тексеру қассалық, банктік құжаттарға, аванстық есептілікке, құрылтайшылармен есеп айырысу құжаттарына байланысты жүреді, ал еңбекақыға, өндірістік қорларға, есеп

айырысулар сияқты тексеру бөлімдеріне қатысты тексеру ірікте-мелі түрде жүргізіледі. Егер тексеруді аудиторлар тобы жүргізсе, онда алдын ала қай бөліктерді қай аудиторға тексеруге беру қажет екенін анықтап алу қажет. Есепті кезеңдегі тексеру кезінде алдыңғы тексерудегі жинақталған біліктілік пен тәжірибелерді қолданған жөн. Кассалық құжаттар мен аванстық есептілікті жаппай тексеру жұмыстарын жас аудиторларға тапсырып, қаржылық есептілік пен Бас кітапты (айналым-қалдықтық ведомость) тексеруді, олардың есеп регистрлерімен байланысын анықтап, бухгалтерлік есеп шоттарындағы алғашқы есеп деректерінің жазылуының негізділігін анықтауды тәжірибелі, талдамалық тәсілдерді меңгерген, дағды қалыптастырған мамандарға тапсырған жөн.

Жалпы аудиторлық тексерудің уақыты әртүрлі болуы мүмкін, бірақ тәжірибе көрсетіп отырғандай тексеруді екі апта ішінде жүргізу қажет, тексеруді созып жібергенге қарағанда бұл уақыт ішінде нақты әрі толық нәтиже алуға болады. Сондай-ақ тексеру мерзіміне әртүрлі жағдайлар әсер етуі мүмкін (аудитордың ауырып қалуы, белгілі себептерге байланысты басқа жаққа кету, т.б.), бірақ бұл жағдайлар алдын ала белгіленіп қойған төлемақы мөлшеріне әсер етпеуі керек.

Аудиторлық тексерудің бағдарламасы тексерілетін ұйым басшылығына танысуға, объектілер мазмұны мен тексеру кезеңдерін келісуге ұсынылады. Ұйым басшысының сұрауымен бағдарламаға өзгертулер мен толықтырулар енгізілуі мүмкін. Қажет жағдайларда бағдарлама қайта қаралуы мүмкін, тек олардың себептері мен нәтижелері аудиторлық құжаттарда көрсетілуі керек. Тағы бір себебі, бағдарламада аудиторлық тәуекелдің бастапқы бағасына қарағанда көп мөлшерде қателер анықталуы мүмкін.

4.5. Аудиттегі маңыздылық

Қаржылық есептілік аудитінде «маңыздылық» түсінігі кеңінен қолданылады.

Қаржылық есептілік стандарттары бойынша Кеңес (FASB) дайындаған №2 «Бухгалтерлік ақпараттың сандық сипаттама-

лары» қаржылық қағидаттар шығарылымына сәйкес маңыздылық – бұл «бухгалтерлік ақпарат фактісінің түсіп қалуы, дәл емес немесе қате түсіндірілуінің мөлшері болып табылады, ол сәйкес жағдайларда осы ақпарат негізінде жасалған тұжырымдаманың өзгеру мүмкіндігін немесе оған дәл емес, сондай-ақ дұрыс емес оқиғаның ықпал ету ықтималдығын көрсетеді.

Маңыздылық қағидасы аудитте де, бухгалтерлік есепте де қажет.

«Аудит Монтгомери» оқулығының авторлары «Аудиттегі маңыздылықтың сандық және сапалық аспектілері бар. Қаржылық есептіліктегі фактінің бұрмалануы сандық тұрғыда маңызды болмауы мүмкін, бірақ оны ашып көрсетудің негіздемесін береді. Стандарттар жөніндегі №47 «Аудиторлық тексеру жүргізу кезіндегі аудиторлық тәуекел мен маңыздылық» Ережесіне (AU, 312.07 бөлім) сәйкес мысал ретінде түсіндіреді: «заңсыз төлем аз ғана мөлшерде болса да, егер ол маңызды міндеттемелердің пайда болуына немесе табыстың елеулі кемуіне ықпал ететін болса, өте маңызды болуы мүмкін» деп жазады.

Сапалық аспектісі сандық бағалаулар қабылданбайтын ақпараттың ашылу дәрежесін бағалауды қамтиды. Сапалық аспекті аудиттелетін тұлға – ұйымның қаржылық-шаруашылық қызметін жүзеге асыру барысында анықталған заңнамалық және нормативтік құжаттардағы талаптардың бұзылуының маңыздылығын бағалауды қамтиды.

Маңыздылықтың сандық жағы аудит барысында анықталған ауытқуларды әрбір экономикалық көрсеткіш бойынша жеке және жалпы бағалайды.

Маңыздылықты бағалау аудиторлық тексеру барысында, әсіресе жоспарлау кезеңінде және аудиторлық процедуралардың нәтижелерін бағалау барысында жүзеге асырылады.

Ауытқуларды сандық тұрғыда бағалау үшін «маңыздылық деңгейі» көрсеткіші қолданылады.

Маңыздылық деңгейі – есептіліктің бұрмалануының шекті мөлшері және сандық өлшемі, осы есептілікті пайдаланушы оған сүйене отырып, дұрыс қорытынды жасап, экономикалық негізделген шешімдер қабылдай алмауының жоғары ықтималдылық дәрежесі.

Аудитте маңыздылық деңгейін анықтау және қолдану тәртібі № 320 ХАС «Аудиттегі маңыздылықта» ашып көрсетілген.

Ертеректе қаржылық есептіліктің мақсаты аудиторға қаржылық есептіліктің (оның барлық маңызды аспектілерінде) бекітілген негіздеріне (нормативтік құжаттарға) сәйкес құрастырылғандығы жөнінде пікір қалыптастыруына мүмкіндік деп көрсетілетін болатын.

Маңыздылық деп «дәлдік дәрежесі» түсініледі:

«шынайылық деп қаржылық есептілік мәліметтерінің дәлдік дәрежесі түсініледі, ол осы есептілікті пайдаланушыларға соның негізінде аудиттелетін тұлғалардың шаруашылық қызметінің нәтижелері, қаржылық және мүлктік жағдайы жөнінде дұрыс қорытынды жасап, осы қорытындыларға сүйене отырып негізделген шешім қабылдауға мүмкіндік береді».

Осыған ерекше көңіл бөлуіміз қажет, аудитор ұйымның бухгалтерлік есептілігін толық көлемде тексермеуі тиіс және өзінің пікірін білдіріп, барлық кемшіліктерді абсолютті дәлдік дәрежеде (ревизия мен соттық-медициналық сараптамамен салыстырғанда) бағаламауы тиіс. Есептіліктің барлық маңызды аспектілерінде оның сенімділігі жөнінде пікір білдіруге мүмкіндік беретіндей, аздаған құжаттар көлемі мен есепті кезеңдегі бірқатар шаруашылық операцияларын тексеру жеткілікті болады. Қаржылық есептілік үшін анықталған қателіктердің әсерін де тек жуық мөлшерде ғана көрсеткен жөн (аудиторлық тексеру нәтижелерінің 100 % дәл болуы қажет емес).

№320 ХАС сәйкес аудиттегі маңыздылық келесі түрде анықталады:

«Ақпарат маңызды деп танылады, егер оның түсіп қалуы немесе бұрмалаулар пайдаланушылардың қаржылық есептілік негізінде қабылданған экономикалық шешімдеріне ықпал ететін болса. Маңыздылық түсіп қалуына немесе бұрмалануына байланысты нақты жағдайда бағаланып отырған баптың немесе қателіктің мөлшеріне тәуелді болады. Осылайша, маңыздылық шекті мәнді немесе есептеу нүктесін анықтайды және ақпарат тиімді болуы үшін ие болуы қажет негізгі сапалық сипаттама болмайды.

Аудиторлар маңыздылық (материалдылық) қағидатын келесі түрде пайдаланады:

1) ерекше көңіл бөлінуге тиісті маңызды, типтік емес және қатесі бар баптар мен шоттарды анықтауда жоспарлаудың негізі ретінде;

2) жиналған аудиторлық дәлелдемелерді бағалау негізі ретінде;

3) аудиторлық қорытынды түрі жөнінде шешім қабылдауға негіз ретінде.

Маңыздылық түсінігі ешбір аудитордың қаржылық есептіліктің ең соңғы цент немесе тиынға дейін дәлдігін кепілдендіре алмауымен байланысты.

Аудиторлық стандарттың талаптарына сәйкес аудитор маңыздылықты келесілерге қатысты анықтауы тиіс:

- жекелеген бухгалтерлік есеп шоттарындағы қаражаттардың қалдығына байланысты;
- қаржылық есептілік бойынша жалпы;
- қаржылық есептілікте ақпаратты ашып көрсетуге қатысты.

Қаржылық есептіліктің қасақана немесе қасақана емес бұрмаланулары тексеріліп отырған ұйымда маңызды (қаржылық есептіліктің сенімділігіне ықпал ететін) немесе маңызды емес болуы мүмкін.

Аудиторлық ұйымдар тексеру жүргізу барысында қаржылық есептіліктің сенімділігін абсолютті дәлдікпен бекітуі керек емес, ал барлық маңызды қатынастар жағдайында оның сенімділігін белгілеуі тиіс.

Барлық маңызды аспектілердегі қаржылық есептіліктің сенімділігі – пайдаланушылар соның негізінде дұрыс қорытындылар жасап, негізделген экономикалық шешімдер қабылдауы жағдайында болатын есептілік көрсеткіштерінің дәлдік дәрежесі.

Қаржылық есептіліктің маңыздылығы – пайдаланушының экономикалық шешімдеріне ықпал етуге қабілетті ақпараттың сапалық өлшемі мен қасиетінде.

Халықаралық аудиторлық тәжірибеде баланс бабының 5-10 %-дық мөлшерінде ауытқуына алып келетін қателер маңызды емес болып табылады. Қазақстанда да, жалпы халықаралық тәжірибеде де бұрмалаудың маңыздылығына қатысты бекітілген сандық нормативтік талап жоқ. Қабылданған тәжірибеге сәйкес әрбір аудиторлық ұйым немесе аудитор өздерінің тәжірибесі мен кәсіби біліктілігіне негіздей отырып әрбір клиентке қатысты

маңыздылық деңгейін белгілейді. Маңыздылық деңгейін бағалауға сәйкес әдістемені фирмашілік стандартта белгілеу ұсынылады.

Маңыздылық деңгейін анықтау әдістемесі екі кезеңнен тұрады:

1. Маңыздылық деңгейін белгілеу үшін қаржылық есептіліктің базалық көрсеткіштерін таңдау;

2. Таңдалған базалық көрсеткіштің әрқайсысына маңыздылық деңгейін белгілеу.

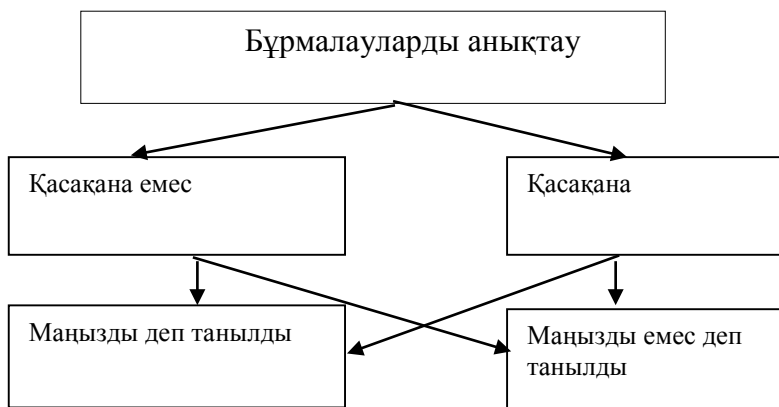
Бірінші кезеңде аудитор ұйым есептілігінің дұрыстығын сипаттайтын ең маңызды базалық көрсеткіштерді таңдауы керек. Базалық көрсеткіштер бизнестің көлеміне және ұйымның қызмет саласына байланысты болады. Екінші кезеңде аудиторлық ұйымдар базалық көрсеткіштер үшін мүмкін болатын ауытқу үлесін (%) белгілейді. Ол үшін аудитор маңыздылық деңгейіне ықпал ететін келесідей факторларға талдау жасауы керек:

- ұйым жатқызылатын саланың сипаты мен жағдайы;
- ұйымның қаржылық жағдайы (тұрақтылық коэффициенттері бойынша);
- бухгалтер қызметкерлерінің біліктілігі мен тәжірибесі;
- ішкі бақылауды және т.б. ұйымдастыру.

Аудитордың осы факторларды бағалауына байланысты, ол базалық көрсеткіштерге қатысты маңыздылық деңгейін таңдайды. Базалық көрсеткіштер жүйесі және маңыздылық деңгейін анықтау тәртібі құжат негізінде рәсімделеді әрі фирмашілік стандартпен анықталғандай тұрақты түрде қолданылады. Маңыздылық деңгейі бухгалтерлік есеп жүргізілетін және қаржылық есептілік дайындалатын валютада көрсетілуі тиіс. Бастапқы маңыздылық деңгейінің мәні аудиторлық тексеруді жоспарлау кезеңінде анықталады. Алынған маңыздылық деңгейінің мәні жалпы аудит жоспарында тіркеледі.

Аудитор анықтаған қателіктердің жіктелімі «Бухгалтерлік есептілікте бұрмалауларды анықтаған жағдайдағы аудитордың әрекеті» стандартында келтірілген. Стандартқа сәйкес қасақана және қасақана емес бұрмалаулар маңызды немесе маңызды емес деп бағалануы мүмкін (2-сурет).

Құжаттағы қателер, қалып кетулер және т.б ауытқулар (бастапқы құжаттарда, есеп регистрінде, есептілікте), есепті дұрыс жүргізуден болатын ауытқулар ішкі бақылау қызметімен (аудиті) және сыртқы аудитпен анықталуы мүмкін. Қаржылық есептілікті бұрмалаулар алаяқтық немесе қате жіберу нәтижесінде пайда болады.



2-сурет. Аудиторлық дәлелдемелердің маңыздылығын бағалау

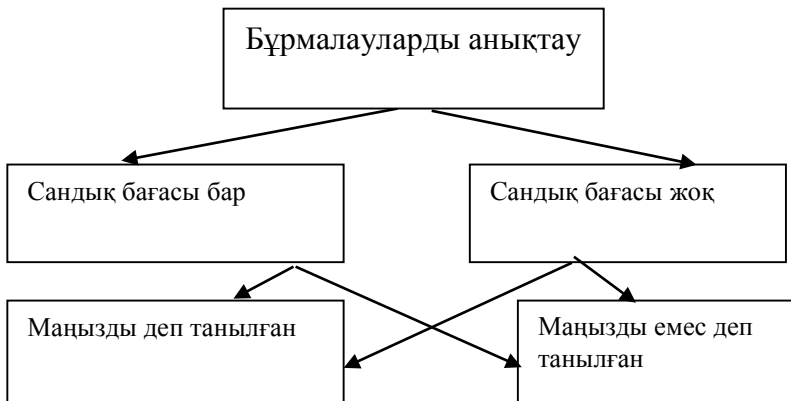
ХАС 240 «Алаяқтық және қателер» стандартына сәйкес алаяқтық – бұл басшылар, қызметкерлер құрамындағы бір немесе бірнеше адамдардың немесе мүлде үшінші бір жақтың қаржылық есептілікті дұрыс емес етіп ұсынуға алып келетін қасақана әрекеті. Қате – бұл қаржылық есептілікті қасақана емес бұрмалау. Қате бухгалтерия қызметкерлерінің ұмытшақтығы, алаңғасарлығы, мұқият еместігі, байқамай қалуы салдарынан пайда болады. Қате жіберудің себебі – бухгалтердің қаржылық есептілікті құрастырудың, есеп жүргізу мен салық салуда қандай да бір ережелерді дұрыс түсінбеуі болып табылады.

Қатені анықтаған жағдайда аудитор алдымен оның табиғатын (сапалық жағын), содан кейін сандық бағалауды жүзеге асыруы тиіс. Соңғысы әркез мүмкін бола бермейді, себебі аудит

жүргізу барысында арифметикалық сомасының мәнін анықтау мүмкін болмайтын қателіктер де кездеседі.

Тексеру барысында аудитор алынған ақпараттың маңыздылығын бағалауы тиіс, сонымен қатар анықталған бұрмалаулар мен қателердің сандық және сапалық жақтарын ескеруі тиіс. Аудитор анықтаған кез келген бұрмалаулардың өзінің сапалық негізі болады және бұрмалаудың сипатына қарай сандық бағасы болуы да, болмауы да мүмкін. Анықталған ескертулерді маңызды деп немесе маңызды емес деп тануға баолады (3-сурет).

Аудитор бұрмалаулардың болуына нұсқайтын факторларды іздеуге арнайы бағытталған түрде әрекет етуі қажет. Аудитор бұрмалаулардың (алаяқтықтың) қасақана жасалғандығын айта алмайды. Қатені анықтаған кездегі аудитордың түпкі мақсаты олардың қаржылық есептіліктің шынайылығына барлық маңыздылық тұрғысынан қаншалықты әсер ететінін бағалау.



3-сурет. Аудиторлық дәлелдемелердің маңыздылығын бағалау

Аудитор қателердің бар екендігін өзінің жұмыс құжаттарында, тексерілетін ұйым басшылығына аудит нәтижесі бойынша берілетін жазбаша ақпаратта көрсетуі тиіс және ол жөнінде басшыларға, бухгалтерия қызметкерлері мен өзге де лауазымды тұлғаларға хабарлайды.

Бұрмалаулар анықталған жағдайда аудитор қателіктерді түзетуді талап етуі керек.

Егер тексерудің басында, яғни алдын ала жоспарлау мен аудиттің жалпы жоспарын жасау кезеңінде аудитордың болжамдағанынан да көп бұрмалаулар анықталып жатса, онда аудитор аудиторлық процедуралардың сипаты мен көлемін нақтылап алуы қажет. Бұл аудиторлық тәуекелді төмендетуге мүмкіндік береді.

Аудитор анықтаған бұрмалаулар түзетілген болса, онда жұмыс құжаттарында ол жөнінде көрсетіледі, ал түзетілмеген болса, оның да себеп-салдары көрсетіледі.

Ұйым басшылығы анықталған қателер мен алаяқтық жағдайларды түзетуге ешқандай шаралар жасамаса, онда аудитор оларға қызмет көрсетуді тоқтата алады. Сонымен қатар ұйымның жоғары басшысының алаяқтыққа қатысы бар екендігі анықталса және ол тексерілетін ұйым басшылығының ұсыныстарының шынайылығына ықпал ететін болса, аудитор оларға қызмет көрсетуді тоқтата алады. Алаяқтық пен қате жіберілгенін анықтау және оларға жол бермеу жауапкершілігі ұйым басшылығына тиесілі. Аудитор алаяқтық пен қатенің алдын алуға жауапкершілік алмайды. Аудиторға ұйым қызметкерлерінің қасақана әрекет етуі (әрекет етпеуі) қаржылық есептіліктің бұрмалануына алып келеді деген қорытындыны тек өкілетті органның ғана шығара алатындығын ескеру қажет.

Аудиторлық фирма тексерілетін ұйымның коммерциялық ақпараттың құпиялылығының сақталуына жауапкершілік алады, (қолданыстағы заңда тікелей қаралған жағдайлардан басқа кезде) үшінші бір жаққа анықталған қаржылық есептіліктің бұрмаланулары жөнінде ақпарат таратпауы тиіс

Бақылау сұрақтары:

1. Алдын ала экспресс зерттеу қандай мақсатта жүргізіледі?
2. Аудиторлық тексерудің алдын ала жоспарының мәні неде?
3. Ұйымның қаржылық-шаруашылық қызметіне ықпал ететін ішкі және сыртқы факторлармен танысу тәртібін атаңыз.
4. Аудит жүргізу жөніндегі келісім ауызша жасалуы мүмкін бе?
5. Аудитті жоспарлау не үшін қажет?

6. Аудиттің жалпы жоспары мен бағдарламасының құрылымы мен мазмұны қандай?
7. Қате және алаяқтық және олардың жіктелімі.
8. Бұрмалауларды анықтаған кездегі аудитордың әрекетін ашып көрсетініз.
9. Аудиттегі «маңыздылық» түсінігін ашып көрсетіңіз.
10. Маңыздылықты бағалау.
11. Маңыздылық көрсеткіштерін анықтау әдістемесі.

Тест сұрақтары:

1. Аудит маңыздылығы туралы түсінік дегеніміз:

- 1) бизнес мәмілет мағынасын бұрмалайтын, деректер мен есепке алуды дұрыс көрсетпеу дәрежесі;
- 2) жекелеген баптарында немесе қаржылық индикатор есебінде заңды шегінде ықтимал бұрмалаулардың болу дәрежесі;
- 3) алдын ала есепте болатын ықтимал бұрмалауларды бағалау.

2. Алаяқтық сипатталады:

- 1) арифметикалық (логикалық) қателер немесе фактілерін дұрыс көрсетпеудің нәтижесінде қаржылық ақпараттың бұрмаланылуымен;
- 2) бухгалтерлік есеп деректерінің дұрыс көрініс мағынасын бұрмалаумен;
- 3) шарттары немесе оқиғаларының болуы, активтерінің ұрлануын немесе тиісінше бағалау қаупін арттыру.

3. Ішкі бақылау жүйесін бағалау ... бойынша жүзеге асырылады:

- 1) бағалау және аудит көлемін жоспарлау;
- 2) кәсіпорын туралы жалпы ақпарат алу;
- 3) компанияның өміршеңдігін және банкроттық мүмкіндігін анықтау.

4. Бағалау тәсілдерінің негізгі маңыздылықтары:

- 1) индуктивті, дедуктивті;
- 2) индуктивті, интуитивті;
- 3) дедуктивті, есептелген;
- 4) есептелген (сандық).

5-тарау

АУДИТОРЛЫҚ ТӘУЕКЕЛДЕР

5.1. Аудиторлық тәуекелдің жалпы түсінігі

Қазіргі кезде тәуекелге негізделген аудит – бұл ұйымдағы жұмыс жағдайына қарай оның қызметіндегі негізгі «қауіпті нүктелерді» ішінара тексеруді жүргізу мүмкіндігін көрсететін аудит түрі. Аудиторлық жұмысты тәуекелі жоғары бөлімдерге жұмылдыра отырып, тәуекелі төмен аймақтарды тексеру уақытын қысқартуға болады.

Аудиторлық тәуекел (аудитордың тәуекелі) – аудитор ұйымның қаржылық есептілігін шынайы деп растағаннан немесе танығаннан кейін де онда шын мәнінде бұрмалаулардың болмауына қарамастан, анықталмай қалған бұрмалаулардың болуы нәтижесінде оның шынайы болмауының ықтималдылығы. Аудитор өз пікірінің абсолютті объективтілігін кепілдендіре алмайды. Әрдайым белгілі бір дәрежеде қателесу тәуекелі болады. Яғни аудиторлық тәуекел ұйымның қаржылық есептілігі жөнінде қате аудиторлық пікір қалыптастыру мүмкіндігімен байланысты.

Тексерудің қаншалықты мұқият жүргізілгендігіне қарамастан, қаржылық есептіліктің шынайылығына абсолютті сенімді болуға болмайтындығы айқын. Сондықтан пікір білдіру барысында аудитор есептіліктің дұрыстығына білгілі бір тәуекел дәрежесін есепке ала отырып, жеткілікті деңгейде сенімді болуы қажет. Басқаша айтқанда, аудитор қаржылық есептіліктің сенімділігін белгілі бір мүмкін болатын аудиторлық тәуекел деңгейінде растай алады.

Аудиторлық тәуекел (АР) – бұл дұрыс емес пікір қалыптастыру ықтималдылығы, соның нәтижесінде шын мәнінде қате бар бола тұра, елеулі қателіктердің жоқтығы жөнінде жалған пікір құрастыру.

Елеулі қателіктердің орын алуы аудиторлық тәуекелді екі факторлармен байланыстырады:

- елеулі қателіктердің болуының тәуекелі: біріншіден, аудитор іріктеп тексеру барысында, тексерудің қаншалықты жақсы жоспарланғанына және іріктемелі тексеру талаптарына сай жүргізілгеніне қарамастан, мүмкін болатын барлық қателіктердің барлығын анықтағандығына толық сенімді бола алмайды; екіншіден, жаппай тексеру әдісін қолданған жағдайда да дұрыс қабылдау немесе дұрыс қабылдамауға байланысты қателіктердің анықталмай қалу ықтималдылығы.
- орын алған қандай да бір елеулі қателіктердің байқалмай қалу тәуекелі.

Осы факторлардың ықпал етуі аудиторлық тәуекел құрамының қажеттілігін анықтайды. Осылайша, жалпы аудиторлық тәуекел клиент бизнесінің ажыратылмайтын тәуекелінен, бақылау тәуекелі және байқай алмау тәуекелдерінен тұрады.

Қолайлы деңгейдегі аудиторлық тәуекел – аудит аяқталғаннан кейін және шартсыз аудиторлық қорытынды берілгеннен кейін де клиенттің қаржылық есептілігінде анықталуы мүмкін болатын қателіктердің аудитордың өз жауапкершілігіне алуға дайын субъективті белгіленген тәуекел деңгейі.

Тәуекел толығымен жойыла алмайды, аудит тәжірибесінде тәуекелдің қолайлы деңгейі 5 % деп белгіленген, яғни сенімділік деңгейі 95 %. Мұндай арақатынасты кейде арнайы әдебиеттерде «аудиторлық тәуекелдің саны» деп атайды.

Аудиторлық тәуекел не **сапалық** (жоғары, орта және төмен), не **сандық** шкала бойынша 0-ден 100 %-ға дейін ықтималдығы бойынша бағаланады.

Әдетте тәуекелді бағалаудың сапалық шкаласы қолданады: жоғары, орташа және төмен.

Қазіргі уақытта аудиторлық тексеру жүргізу әдістемесі тәуекелді және сенімділік жағдайын бағалауға негізделген болғандықтан, тәуекел дәрежесінің шынайы ықтимал бағасының маңызы зор. Сонымен қатар жоғары (ауытқу деңгейі $0,7 \div 0,9$), орташа (ауытқу деңгейі $0,5 \div 0,7$) және төмен (ауытқу деңгейі $0,2 \div 0,5$) сапалық шкалаларды қолдану шынайы бағасынан әлдеқайда өзгеше болады және аудитті сапасыз жүргізуге негіз болады.

Аудитті жүргізу барысында аудитор аудиторлық тәуекелді мүмкіндігінше төменгі деңгейге түсіруге қажетті шараларды жүзеге асыруы тиіс. Әдетте тәжірибеде аудиторлық тәуекелді нөлге теңестіру мүмкін емес. Дегенмен аудитор соған қол жеткізуге тырысуы қажет, яғни аудитті дұрыс жоспарлап, оны қарастырылып отырған жиынтыққа қатысты қате тұжырымдама жасау мөлшері төмен болатындай етіп жүргізуі қажет.

Аудит жүргізу барысында тәуекелді бағалаудың мәні зор. ХАС талаптарына сәйкес аудитор тәуекелді бағалау процедураларын келесілерді қамтамасыз ету үшін орындауы қажет:

- сәйкестендіру негізін қамтамасыз ету үшін;
- қаржылық есептілік деңгейінде елеулі бұрмалаулар тәуекелін бағалау үшін;
- бекіту деңгейінде.

Сәйкестендірудің негізгі бағыттары:

- қаржылық есептілік деңгейінде;
- аудиторлық процедураларды дайындау негіздерін және ары қарай оларды орындау үшін операциялар кластары, шоттардың қалдықтары және ашылып көрсетілуге тиісті ақпараттарды бекіту деңгейінде.

Қаржылық есептілік деңгейінде маңызды бұрмалаулар деңгейін бағалаудың қажеттілігі мен маңыздылығы біріншіден, олардың бүкіл қаржылық есептілікке таралуымен және көптеген тұжырымдамаларға қатыстылығымен байланысты; екіншіден, олардың пайда болуына бақылау ортасының әлсіздігі әсер етуі мүмкін; үшіншіден, ішкі бақылау жүйесін талдау барысында «басшылықтың әдептілігімен» байланысты «қаржылық аудит жүргізуге қолайлы жағдайдың болуы» аудитордың күмәнін туғызды және бұл қаржылық есептілікте дұрыс емес мәліметтерді ұсыну әрі «жазбалар жағдайы» мен олардың сенімділік тәуекеліне алып келетіндігі белгілі.

Тұжырымдаманың қай тобы бойынша қандай негізгі мақсаттар ашып көрсетілуге тиісті негізгі құрастырушы компоненттер қандай және аудиторлық тексеру барысында ашылуы қажет екендігін анықтау үшін аудиторлық топтастырулардың мазмұны мен бағыттарын ХАС сәйкестендіреміз. Операциялар кластары, шоттар қалдығы, ұсыну және ашылып көрсету бойынша тұжырымдамалар (6-кесте).

Аудиторлық тұжырымдамалар

Аудиторлық тұжырымдамаларды топтастыру		
Операциялар мен оқиғалардың кластары жөніндегі тұжырымдамалар	Кезең соңындағы шоттардағы қалдықтар жөніндегі тұжырымдамалар	Ұсыну және ашып көрсетуге қатысты тұжырымдамалар
Пайда болуы – операциялар субъектімен байланысты және олар көрсетілген.	Болуы – активтер, міндеттемелер, капиталға қатысу үлесі шын мәнінде бар.	Пайда болуы, құқықтары мен міндеттері – ашылып көрсетілген оқиғалар мен операциялар шын болған және субъектімен байланысты
Толықтығы – көрсетілуге тиісті операциялар мен оқиғалар көрсетілген.	Құқықтар мен міндеттемелер – субъект иеленуші немесе активтерге құқықты бақылайды, ал міндеттемелер ұйымның міндеттемелері болып табылады.	Толықтығы – қаржылық есептілікке қосылуға тиісті ашып көрсетулер қосылған.
Дәлдігі – көрсетілген операциялар мен оқиғаларға қатысты өзге мәліметтер дұрыс көрсетілген.	Толықтығы – көрсетілуге тиісті болған барлық активтер, міндеттемелер, капиталға қатысу үлесі көрсетілген.	Жіктелуі және түсініктілік – қаржылық ақпарат дұрыс көрсетілген.
Кесіп алу – операциялар мен оқиғалар тиісті есепті кезеңде көрсетілген.	Бағалау және бөліп тарату – активтер, міндеттемелер, капиталға қатысу үлесі қаржылық есептілікте сәйкес сомада көрсетілген және өзге бағалауларды түзету мен бөліп-таратулар дұрыс көрсетілген.	Дәлдік және бағалау – қаржылық және өзге ақпарат әділ және сәйкес сомада көрсетілген.
Операциялар мен оқиғалардың жіктелуі сәйкес шоттарда көрсетілген ⁹ .		

⁹ Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества-2009/перевод с английского/ г.Алматы- 984 стр. ПАО «Палата аудиторів РК».

Қойылған мақсатқа ХАС талаптарына сәйкес қол жеткізу үшін:

- аудиторлық тексерудің әр кезеңінде тәуекел деңгейін қадағалап отыру қажет;
- аудиторлық командада тәуекел жағдайын тұрақты түрде талқылап отыру қажет.

Тәуекелді бағалау процедураларының аудиторлық пікірдің қалыптасуына негіз болатын аудиторлық дәлелдемелердің жеткіліктілігін және дұрыстығын қамтамасыз ете алмайтындығын ескеру қажет.

Тәуекелді бағалаудың негізгі процедураларына келесілер жатады:

- ақпаратқа иелік етіп, елеулі бұрмалаулар тәуекелін сәйкестендіруде (жүйелендіруде) көмек бере алатын ұйым басшылығына және өзге жауапты тұлғаларға сұраным жіберу;
- аналитикалық процедуралар;
- қадағалау және инспекциялау.

Басшылыққа жасалған сұранымдар қаржылық есептілікті құрастырған ортаны зерттеуге қажетті ақпаратпен қамтамасыз етілуі тиіс. Ішкі аудит қызметкерлеріне бағытталған сұраным олардың ішкі аудит жүргізу және ішкі бақылау жүйесін бағалау барысында олардың қолданған процедураларын талқылауға мүмкіндік береді және ішкі аудиторлардың ішкі бақылау жүйесін жетілдіруге қатысты жасаған ұсыныстарына басшылықтың әрекеті мен жасалған қорытындылардың себеп-салдарлы байланысын түсінуге мүмкіндік береді.

Сұранымдар заң қызметтеріне де, толық аяқталмаған даулар бойынша, нормативтік-құқықтық актілердің сақталуы жөнінде, алаяқтық оқиғаларының орын алғандығы жөнінде, қолданыстағы кепілдіктер және сатудан кейінгі қызмет көрсетулер, еңбек және өзге келісімшарттардың негіздері жөнінде ақпарат алу мақсатында жіберілуі мүмкін.

Сұранымды сату бөліміне немесе маркетинг бөліміне маркетингтік стратегияның өзгерістері сату бағыттары және клиенттермен мәмілелердің шарттары туралы ақпарат алу мақсатында жіберіледі.

Сұранымның құрамына сұрау салулар мен басқару шешімдерін қабылдауға қатысатын немесе басқару процесіне қатысатын қызметкерлерді тестілеулерді жатқызуға болады.

ХАС сәйкес аналитикалық процедуралар – қаржылық және қаржылық емес ақпараттар арасындағы өзара байланыстырдың заңдылықтарын зерттегеннен кейінгі қаржылық ақпаратты бағалау. Аналитикалық процедуралар іске қатысты ақпараттарға қайшы келетін немесе болжамдық мәліметтерден едәуір алшақ келетін ауытқулар мен өзара байланыстарды зерттеулерді де қамтиды.

Аналитикалық процедуралар аудитке тікелей ықпал ететін әдеттен тыс (стандартты емес) операциялар мен оқиғаларды, коэффициенттер мен тенденцияларды анықтауға бағытталған. Аналитикалық процедуралар көмегімен ұйымның қазіргі қаржылық жағдайы, мүмкін болатын экономикалық салдарларының мүмкін болатын өзгерістеріне нұсқайтын тәуекелдер анықталады. Заманауи әдістемелерді пайдалана отырып, терең экономикалық және қаржылық талдау жүргізу қазіргі жағдай мен экономикадағы, саясаттағы орын алып жатқан көптеген өзгерістер, қаржылық және қаржылық емес факторлардың әсерлерімен өзара байланыстарын тереңірек ашып көрсетуге мүмкіндік береді. Жасалған аналитикалық процедуралар нәтижесінде жинақталған ақпарат пен елеулі бұрмалаулар тәуекелін анықтау барысында жиналған ақпаратпен бірге аудиторға аналитикалық процедуралар нәтижелерін түсінуге және бағалауға мүмкіндік береді.

Қадағалау және инспекциялау басшылық пен өзге тұлғаларға жіберілген сұранымдарды толықтырады және субъект пен оның ортасы жөнінде ақпарат береді. Қадағалау мен инспекциялауды аудиторлық процедуралар ретінде келесілерді зерттеуде қолдануға болады:

- 1) субъектінің жеке шаруашылық операцияларын;
- 2) субъектінің ішкі бақылауға қатысты құжаттарын (бизнес-жоспарлар мен стратегиялар), жазбалары мен басшылықтарын;
- 3) субъекті басшылығы дайындаған есептіліктері (субъекті басшылығының тоқсандық есептілігі және аралық қаржылық есептілік) немесе басшылық өкілеттілігі берілген тұлғалардың (директорлар кеңесі жиналысының хаттамалары) есептіліктері;
- 4) ғимараттары мен өндірістік қуаты, т.б.

Субъекті мен оның ортасын, ішкі бақылау жүйесін білуге ерекше көңіл бөлінуі тиіс.

5.2. Аудиторлық тәуекел компоненттері: ажырамайтын тәуекел, бақылау жүйесі тәуекелі, байқай алмау тәуекелі

Тәуекелдің келесі түрлері қаржылық есептілік аудитімен тікелей байланысты: кәсіпкерлік және аудиторлық. .

Кәсіпкерлік тәуекел субъектінің алдына қойылған мақсаттарына қол жеткізу және өзінің стратегиясын жүзеге асыру қабілеттеріне кері әсер ететін маңызды оқиғалар, жағдайлар, шарттар, әрекеттер және әрекетсіздіктерге байланысты тәуекел болып табылады. Ол келесі факторларға тәуелді:

- фирманың бәсекеге қабілеттілігі;
- фирма қызметінің жағымсыз жарнамасы;
- аудиторға қатысты сотқа шағымдану мүмкіндігі;
- клиенттің қаржылық жағдайы;
- клиент операцияларының сипаты;
- клиенттің басшылығы мен есеп бөлімі қызметкерлерінің

құзыреттілігі;

- аудит жүргізу мерзімдері және т.б.

Аудиторлық тәуекел компоненттері:

- ажырамайтын тәуекел;
- бақылау құралдарының тәуекелі;
- байқай алмау тәуекелі.

Алдын ала жоспарлау кезеңі мен аудитті жүргізу барысында аудитор орын алған жағдайларға, аудиттелетін ерекшеліктеріне байланысты тәуекел деңгейін анықтап және қайта бағалап отыруы тиіс, сондай-ақ ақылға қонымды деңгейге дейін төмендетуге тырысуы қажет. Тәуекел деңгейін дәл анықтауға факторларды және олардың зерттеліп отырған субъектіге ықпал ету ерекшеліктерін білу негіз болады.

Аудиторлық тәуекел компоненттері алғашқы кезеңде жалпы қаржылық есептілікке қатысты бағаланады. Екінші кезеңде қаржылық есептіліктің нақты баптарына қатысты нақтыланады.

Ажырамайтын тәуекел. А.Д. Шеремет және В.П. Суйц анықтамасына сәйкес «Ажырамайтын тәуекел» шоттар қалдықтарының немесе біртүрлі операциялар топтарының оларды жеке алғанда немесе өзге шоттар қалдықтарының, сондай-ақ біртүрлі операциялар топтарының бұрмалануларымен бірге, жиынтық

ретінде қараған жағдайдағы, қажетті ішкі бақылау құралдарының болмауы жағдайындағы бұрмалану ықтималдығын көрсетеді¹⁰.

Халықаралық Аудит және Сапа Стандарттарының (ХАС және СС)¹¹ терминдер глоссарийіне сәйкес «Ажыратылмайтын тәуекел» – операциялар класы жөніндегі тұжырымдамалар, шоттардағы қалдықтардың әрқайсысы жеке немесе өзге бұрмалаулармен бірге жиынтықта олармен байланысты бақылау құралдары қарағанға дейінгі бұрмалану ықтималдылығы».

Тәуекелдің бұл түріне сыртқы және ішкі факторлар әсер етеді. Сыртқы факторлар құрамына: сала экономикасының жағдайы, сала өнімдеріне сұраныс, бәсекенің болуы, заңнамалық база жатады.

Ішкі факторларға: бизнес сипаты; жұмыстың тұрақтылығы; қызмет масштабы; несиелер; ағымдағы өтімділік; өнім рентабельділігі; дебиторлық берешектер жағдайы; таза активтер деңгейі; ұзақ және қысқа мерзімді қаржы салымдары; аффилирленген тұлғалардың ықпалы; бухгалтерлік есеп жүйесінің тиімділігі жатады.

Аудит әдістемесіне сәйкес осы тәуекел деңгейін анықтау үшін аудитор кәсіби пікірді басшылыққа алады. Ажыратылмайтын тәуекел бағасын нақтылау үшін аудитор жоғарыда аталғандармен қоса төменде келтірілген факторларға сүйенеді¹²:

- бухгалтерлік есептілік деңгейінде – ұйым басқармасының білімі мен тәжірибесіне, белгілі бір кезеңдегі басқарма құрамындағы өзгерістерге, мысалы, басшылықтың тәжірибесіздігі аудиттелетін тұлғаның бухгалтерлік есептілігінің дайындалуына әсер етеді;
- басшылыққа әдеттен тыс қысым жасау, мысалы, ұйым басшылығы бухгалтерлік есептіліктің бұрмалануына жол беретіндей жағдайлардың орын алуы, мысалы, осы саладағы ұйымдардың күйреуінің көптігі, субъектінің ары қарай қызметін жалғастыруына қажетті капиталдың жетіспеушілігі;

¹⁰ А.Д. Шеремет, В.П. Суйц Аудит: Учебник-2-ое изд., доп.и перераб. М.:ИНФРА-М, 2002.

¹¹ Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества-2009 / перевод с английского/ г.Алматы- 984 стр. ПАО «Палата аудиторов РК».

¹² Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества-2009 / перевод с английского/ г.Алматы- 984 стр. ПАО «Палата аудиторов РК»

- субъектінің бизнесінің сипаты, мысалы, оның өнімдері мен қызметтерінің техникалық тұрғыда ескіру ықтималдылығы; капитал құрылымының күрделілігіне байланысты тараптардың маңыздылығы; өндірістік аумақтар мөлшері және олардың географиялық таралуы;
- субъектіге қатысы бар салаға ықпал ететін факторлар, мысалы, қаржылық тенденциялар мен көрсеткіштер арқылы көрінетін экономика жағдайы мен бәсекелестік шарттары, сонымен қатар технологиялар саласындағы, осы салаға тән тұтынушылық сұраныс және есеп саясаты; шоттар қалдығы мен біртүрлі операциялар топтары деңгейінде бұрмалануы ықтимал бухгалтерлік есеп шоттыра, мысалы, өткен кезеңдерде түзетілуді қажет еткен немесе субъективті бағалау рөлімен байланысты баптар;
- есепке негіз болатын, сарапшыны тартуды талап ететін операциялар мен өзге оқиғалардың күрделілігі;
- шоттар қалдығын анықтауға қажетті субъективті тұжырымдама рөлі;
- активтердің жоғалуы мен заңсыз иеленуге бейімділігі, мысалы, ең тартымды және қозғалғыш активтер, ақша қаражаттары;
- есепті кезең соңында немесе соңына таман ерекше және күрделі операциялардың аяқталуы;
- қарапайым өңдеу процедурасына жатпайтын операциялар.

Ажырамайтын тәуекелді бағалаған кезде аудитор өткен жылдар аудитінің мәліметтерін пайдалана алады, бірақ олардың тексеріліп отырған жыл үшін де әділ болатындығына сенімді болуы тиіс.

Ажырамайтын тәуекел деңгейіне ықпал ететін факторлар топтары: салалық, реттеуші және сыртқы.

Аудиторлар үшін маңызды болып табылатын салалық факторларға сол салада қалыптасқан жағдайлар, мысалы, бәсекелестік ортасы, жабдықтаушылар мен клиенттердің арақатынасы, технологиялық әзірлемелер жатады. Аудитор қарастыруы мүмкін сұрақтарға ХАС СС сәйкес келесілерді жатқызуға болады:

- сұраныс, өнімділік және баға бәсекесін қоса алғандағы нарық пен бәсеке.
- қызметтің циклдылығы және маусымдылығы.
- субъектінің өнімімен байланысты өндірістік технология.
- энергиямен қамтамасыз ету және энергия құны.
- реттеуші факторларға жатады:
- салаға тән бухгалтерлік есеп қағидалары мен әдістері.
- реттелетін саладағы нормативтік база.
- тікелей қадағалау әрекеттерін қоса алғандағы субъектінің операцияларына белгілі бір дәрежеде әсер ететін заңнамалық және нормативтік база.
- салық салу (корпоративті және өзге салықтар).
- қазіргі кезде субъектінің бизнес жүргізуіне ықпал ететін Үкімет саясаты, мысалы, валюталық бақылау, салықтық, қаржылық жеңілдіктер жүйесін (үкімет тарапынан көмек бағдарламасына сәйкес) қоса алғандағы ақша-несие саясаты, тарифтік саясат, сауда шектеулерінің саясаты;
- субъектінің саласы және бизнесіне қатысты қоршаған ортаны қорғаумен байланысты талаптар.

Субъектіге ықпал ететін өзге де сыртқы факторларға жалпы экономикалық жағдайлар, пайыздық қойылымдар, қаржыландырудың қолжетімділігі, инфляция және валютаны қайта бағалаулар жатады.

Ажырамайтын тәуекел байқай алмау тәуекеліне кері пропорционалды және аудиторлық дәлелдемелер санына тура пропорционалды.

Бақылау тәуекелі ішкі бақылау жүйесінің тиімділігін бағалауды білдіреді.

Бақылау тәуекелі байқай алмау тәуекеліне кері пропорционалды және аудиторлық дәлелдемелер санына тура пропорционалды.

Бақылау тәуекелінің деңгейін анықтау екі кезеңде жүзеге асырылады. Бірінші кезеңде – ішкі бақылау жүйесі бағаланады. Екінші кезеңде – бақылау құралдарының тиімділігі тесіленеді.

5.3. Аудиторлық тәуекел моделі

Аудиторлық тәуекелдің (АТ) жалпы моделі келесі формуламен анықталады:

$$АТ = Т_{ажырат} \cdot Т_{бк} \cdot Т_{байқай алмау}, \quad (1)$$

мұндағы

$T_{ажырат}$ – ажырамайтын тәуекел

$T_{бк}$ – бақылау тәуекелі

$T_{ба}$ – байқай алмау тәуекелі

Келесі түсініктерге ерекше көңіл бөлу қажет:

Жарамды аудиторлық тәуекел (ЖАТ). Жарамды аудиторлық тәуекел – аудитор өзі қабылдауға дайын субъективті түрде белгіленген тәуекел деңгейі. Егер аудитор өзі үшін аудиторлық тәуекел деңгейін төмен етіп анықтаса, онда бұл оның қаржылық есептілікте елеулі қателердің жоқ екендігіне жоғары дәрежеде сенімді болғысы келетінін білдіреді.

Жарамды аудиторлық тәуекел деңгейі (ЖАТ) мөлшерін келесі арақатынаспен сипаттауға болады:

$$0 \leq \text{ЖАТ} \leq 1.$$

Нөлдік тәуекел аудитордың қаржылық есептілікте елеулі қателердің жоқ екендігіне деген толық сенімділігін білдіреді. Аудитор қаржылық есептілікте елеулі қателердің жоқ екеніне толық кепілдік бере алмайды. Аудиторлардың көпшілігі жарамды аудиторлық тәуекел мөлшерін 5 %-дан артпауы тиіс деп есептейді.

Жарамды аудиторлық тәуекел мөлшеріне келесі негізгі факторлар ықпал етеді:

- аудитордың құзыреттілік деңгейі;
- аудитордың қаржылық жағдайы;
- қаржылық есептілікке сыртқы пайдаланушылардың сену дәрежесі;

- клиент бизнесінің масштабы;
- клиенттің ұйымдық-құқықтық нысаны;
- меншік нысаны және оның клиенттің жарғылық капиталында бөлініп таратылуы;
- клиенттің міндеттемелерінің сипаты мен сомасы;
- клиенттегі ішкі бақылау жүйесінің деңгейі;
- клиенттегі күйреу ықтималдығы және т.б.

Ажырамайтын тәуекел – ішкі бақылау жүйесі анықтағанға дейін немесе мұндай жүйе жоқ болуына байланысты есепте бұрмалаулардың пайда болу ықтималдылығы.

5.4. Маңыздылық деңгейі мен аудиторлық тәуекел арасындағы өзара байланыс

Маңыздылық қағидаты аудиторға анықталған бұрмалаулардың бағасын береді. «Аудиторлық тәуекел маңызды бұрмалаулар тәуекелі мен байқай алмау тәуекеліне тікелей тәуелді» (ХАС 200, п.13).

Аудиторлық тәуекел (АТ) маңызды бұрмалаулар тәуекелі (МБТ) мен байқай алмау тәуекелінің (БАТ) функциясы болып табылады және келесі модель арқылы сипатталуына болады:

$$АТ = МБТ \cdot Н, \quad (2)$$

мұндағы

$$МБТ = Т_{ажырат} \cdot Т_{бк}. \quad (3)$$

Аудиторлық ұйым аудит жүргізу барысында маңыздылықты және оның аудиторлық тәуекелмен өзара байланысын бағалауы тиіс. Маңыздылық деңгейі мен аудиторлық тәуекел арасында кері тәуелділік бар:

1) маңыздылық деңгейі қаншалықты жоғары болса (яғни мүмкін болатын қате қаншалықты жоғары болса), аудиторлық тәуекел соншалықты төмен болады;

2) маңыздылық деңгейі қаншалықты төмен болса (яғни, мүмкін болатын қате қаншалықты төмен болса), аудиторлық тәуекел соншалықты жоғары болады.

Маңыздылық деңгейін анықтауда және оның аудиторлық тәуекелмен өзара байланысын қарастырғанда сапалық және сандық сипаттағы бұрмалаулардың маңызы зор.

Сапалық бұрмалалуларға келесілер жатады:

– есеп саясатының жеткіліксіз сипатталуы, соның нәтижесінде қаржылық (бухгалтерлік) есептілікті пайдаланушының жаңылысу ықтималдылығы;

– ары қарай санкцияларды қолдану аудиттелетін тұлға қызметінің нәтижелеріне елеулі ықпал етуі мүмкін болған жағдайда нормативтік талаптардың бұзылуы жөнінде ақпараттың болмауы.

Қаржылық (бухгалтерлік) есептіліктің шынайылығын бағалаған кезде аудитор аудит барысында анықталған, түзетілмеген бұрмалаулар жиынтығының маңыздылығын анықтауы қажет.

Түзетілмеген бұрмаланулар жиынтығы келесілерді қамтиды:

– өткен кезеңдегі аудит барысында анықталған бұрмаланулардың түзетілмеуі нәтижесін есепке ала отырып, осы кезеңде аудитор анықтаған нақты бұрмалалулар;

– нақты анықталуы мүмкін емес (яғни болжамды қателер) өзге де бұрмалауларға берілген аудитордың ең жақсы бағасы.

Егер аудитор бұрмалаулар маңызды болуы мүмкін деген қорытындыға келсе, оған қосымша аудиторлық процедуралар жүргізу арқылы аудиторлық тәуекелді төмендетіп, аудиттелетін тұлға басшылығынан қаржылық есептілікке түзетулер жасауды талап ету қажет. Басшылық анықталған бұрмалалулар бойынша қаржылық есептілікке түзету жасауға құқылы.

Егер аудитор анықтаған түзетілмеген бұрмалаулардың жиынтығы маңыздылық деңгейіне жақын болса, онда аудитор анықталмаған бұрмалаулар мен анықталған, бірақ түзетілмеген бұрмалаулар жиынтығының аудитор анықтаған маңыздылық деңгейінен асып кетуінің ықтималдылығын бағалауы тиіс. Сәйкесінше, түзетілмеген бұрмалаулар жиынтығы маңыздылық деңгейіне жақындаған сайын аудитор қосымша аудиторлық процедуралар арқылы

тәуекелді төмендету мүмкіндіктерін қарастырады және аудиттелетін тұлға басшылығынан қаржылық есептіліктегі анықталған бұрмалануларды түзетуді талап етеді.

Егер аудит жүргізу барысында маңыздылық деңгейінің мәні ретінде жоспарлағанға қарағанда қатаң емес мәндерді қолдану (жоспарланған 5 % орнына 8 %) жөнінде шешім қабылданған болса, онда аудитор аудиторлық тәуекелді төмендету шараларын орындауы қажет. Ол үшін төмендегілерді жүзеге асыруы тиіс:

1) бақылау тәуекелін төмендету үшін бақылау құралдарына қосымша тестілеуді жүргізу;

2) байқай алмау тәуекелін төмендету үшін аудиторлық процедуралар санын көбейту керек, тексеруге жұмсалатын уақыт шығынын арттыру керек, аудиторлық іріктеулердің көлемін арттыру қажет.

Маңыздылық, аудиторлық процедуралар мен аудиторлық тәуекел арасындағы өзара байланысты келесі түрде келтіруге болады (7-кесте).

7-кесте

Аудиторлық процедуралар мен аудиторлық тәуекел арасындағы өзара байланыс

Параметрі	Төменгі шегі	Жоғарғы шегі
Маңыздылық деңгейі	1-2 %	10-15 %
Қажетті аудиторлық процедуралар көлемі	жоғары	төмен
Байқай алмау тәуекелі	төмен	жоғары
Аудиторлық тәуекел	төмен	жоғары
Осы бөлімде қолданылған терминдер	маңыздылық деңгейі өте қатаң	маңыздылық деңгейі катал емес

5.5. Аудиторлардың жауапкершілігін сақтандыру

Аудиторлық қызмет – ұйымның қаржылық жағдайының тұрақтылығын растаушы және қаржылық құжат айналысын тексерумен байланысты жауапкершілігі жоғары қызмет түрлерінің бірі. Бұл бағыттағы қызмет көп жағдайда аудитті білікті және сапалы жүргізумен байланысты елімізге инвестиция тартудың негізі болып табылады.

Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандырудың құқықтық базасы Қазақстан Республикасының Ата заңына негізделеді және Қазақстан Республикасының Азаматтық Кодексінен, Қазақстан Республикасының 2003 жылдың 13 маусымындағы №440-II «Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі»¹³ заңы мен Қазақстан Республикасының өзге де нормативтік-құқықтық актілерін қамтиды.

«Аудиторлық қызмет жөніндегі»¹⁴ заңның 22-бабына сәйкес осы қызмет түрін сақтандырумен байланысты келесідей талаптар қойылған:

1. Аудиторлық ұйымдар аудит жүргізу барысында мүліктік залал келтіру нәтижесінде пайда болатын міндеттемелер бойынша азаматтық-құқықтық жауапкершілікті сақтандыру жөнінде келісімшарт жасауға міндетті.

2. Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін сақтандыру Қазақстан Республикасының заңнамалық актілерінде белгіленген тәртіпте жүзеге асырылады.

Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандырудың мақсаты мен негізгі қағидалары аудиторлық ұйымның аудит жүргізуі барысында келтірілген мүліктік залалды сақтандыру төлемдерін жүзеге асыру арқылы аудиттелетін ұйымдардың мүліктік құқығын қорғауды қамтамасыз етеді.

Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандырудың негізгі қағидалары:

- аудиторлық қызметті аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарт болған жағдайда ғана жүргізу;
- аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарт бойынша тараптардың өз міндеттемелерін орындауын қамтамасыз ету;

¹³ Қазақстан Республикасының 2003 жылдың 13 маусымындағы №440-II «Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі» заңы

¹⁴ Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет жөніндегі» заңы, 20 қараша 1998жыл (толықтырулар мен өзгертулер 05.05.15 ж.)

Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыруды жүзеге асырудың ерекшеліктері:

- бәсекені шектеуге немесе жоюға бағытталған, аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарт жасауда бір сақтандырушының екінші сақтандырушыға қарағанда негізсіз артықшылықтар беруіне немесе алуына, сақтандырушылардың құқығы мен заңдық қызығушылығын бұзуға бағытталған қызметке жол берілмейді (27.04.2015 ж. заңға өзгертулер № 311-V);
- міндетті аудитті жүргізумен байланысты қызметті жүзеге асырудың қажетті шарты аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру болып табылады (Қазақстан Республикасының 2003 жылдың 13 маусымындағы №440-II «Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі» заңы).

ҚР қолданыстағы заңға сәйкес аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарт жасамай, аудиторлық қызметпен айналысуға тиым салынады.

Аудиторлық ұйым аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарт жасамастан, аудиторлық қызметпен айналысқан жағдайда Қазақстан Республикасының Заңына сәйкес жауапқа тартылады. Қазақстан Республикасының 2006 жылдың 5 мамырындағы № 139 заңының 6-бабына өзгертулер енгізілген (қолданысқа енгізу тәртібін ҚР №139 заңының 2-бабынан қарауға болады).

Сақтандыру сыйақысының мөлшері аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшартта тараптардың келісімімен бекітіледі, бірақ сақтандыру сыйақысының мөлшері аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшартта көрсетілген сақтандыру сомасының 4,5 %-ынан аспауы тиіс.

Аудиторлық ұйымдардың аудиторлық ұйымдар жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарт жасауының міндеттілігі жөніндегі талаптарды орындауы және бұл талапты бұзған аудиторлық ұйымдарға қатысты шаралар қолдану аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшартпен анықталған құзыреттілік шегінде сәйкес мемлекеттік өкілетті ұйымға жүктеледі.

Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін сақтандырудың міндеттілігі сақтандырылушы мен сақтандырушы арасында аудит жүргізу барысында мүлктік жағынан залал келтірілуі мүмкін аудиттелетін субъектінің мүддесі қорғалатындай етіп, келісімшарт негізінде жүзеге асырылады.

Келісімшарт моральдық залалды өтеу, жоғалтылған тиімділікті төлеу немесе айыппұл төлеуді есепке алмағанда, аудиттелетін субъектіге сақтандырушы тарапынан аудит жүргізу барысында, залал келтіру нәтижесінде пайда болған міндеттемелер бойынша сақтандыру төлемін жасауды қарастырады. Келісімшарт тек осы міндетті сақтандыру түрі бойынша қызметпен айналысуға құқығын беретін лицензиясы бар сақтандырушымен ғана жасалады. Келісімшарт жазбаша сақтандырушының сақтандырылушыға сақтандыру полисін беруі арқылы жүзеге асырылады. Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшартта көрсетілуі тиісті шарттар толық болмағаны үшін жауапкершілік сақтандырушыға жүктеледі. Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі келісімшартта жекелеген шарттардың толық болмауына қатысты дау туындаған жағдайда, сақтандырылушының пайда-сына шешіледі.

Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарты сақтандырылушы немесе аудиттелетін субъектіге заңмен салыстырғанда белгілі бір кемшіліктері бар болса, сақтандыру оқиғасы пайда болған кезде, сақтандырушы сақтандырылушы мен аудиттелетін субъекті алдында заңға сәйкес міндеттеме алады. Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөнінде келісімшарттың күшіне енуі сақтандырылушыға сақтандыру төлемін жасаған уақыттан бастап, ал бөліп төлеу жағдайында алғашқы төлем жасалған уақыттан бастап тараптар үшін міндетті болады. Келісімшарт оның күшіне енген уақытынан бастап, он екі айға жасалады. Сақтандырылған қорғаныс та келісімшарттың заңды күшінде болу уақытымен сәйкес келеді.

Аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі келісімшартта өзге жағдайлар қаралмаған болса, аудиторлық ұйымдардың жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі келісімшарт Қазақстан Республикасы аумағында ғана әрекет етеді.

Бақылау сұрақтары:

1. «Аудиторлық тәуекел» түсінігін ашып көрсетіңіз.
2. Аудиторлық тәуекел компоненттері – ажыратылмайтын тәуекел, бақылау тәуекелі және байқай алмау тәуекелін сипаттаңыз.
3. Ажыратылмайтын тәуекел және оны анықтаушы факторлар.
4. Аудиторлық тәуекел моделін ашып көрсетіңіз.
5. Маңыздылық деңгейі мен аудиторлық тәуекелдің өзара байланысын сипаттаңыз.
6. Аудиторлардың жауапкершілігін сақтандырудың қажеттілігі.

Тест тапсырмалары:

1. Аудитор салық органдарына тексеру барысында анықталған салық заңдарын бұзушылықтар туралы хабарлауға міндетті ме?

- 1) салық органдарының талабы бойынша міндетті;
- 2) міндетті емес;
- 3) ұйымның тексеру нәтижелері бойынша міндетті.

2. Аудит жүргізу кезінде аудиторлардың үшінші тұлғалардан қажетті ақпаратты алуға құқықтары бар ма?

- 1) тек жазбаша сұрауы бойынша құқығы бар;
- 2) кез келген нысанда құқығы бар;
- 3) құқығы жоқ.

3. Аудитордың аудит барысында алынған ақпаратты клиенттің рұқсатынсыз үшінші тараптардың көрсетуі жаза қолдануды көздейді:

- 1) лицензия күшін жою;
- 2) біліктілік сертификатын қайта алу;
- 3) тексерілетін тұлғаның пайдасына айыппұл салу;
- 4) қылмыстық іс қозғау;
- 5) белгілі бір мерзімге аудиторлық қызметпен айналысу құқығынан айыруға жазаланады.

4. Келісімшарт соңында аудиттелген субъекті аудиторлық ұйымға бөлмені жалға беру жөнінде жақсы ұсыныс жасады. Аудиторлық фирма басшылығының ықтималды іс-әрекеттерін көрсетіңіз:

- 1) ұсынысты қабылдамайды;
- 2) осы қызметтердің нарығында басым жағдайлардың ұсыныстарына қарай, шешім қабылдайды;
- 3) аудиттелетін компанияның шарттарымен ұсынысты қабылдайды.

5. Ұйым аудиторлық фирмаға жан-жақты қызметтік жұмыстарды жасау туралы шартты ұсыныс жасады, басында бухгалтерлік есепті қалпына келтіру, есепті жасау, содан кейін тексеру және аудиторлық есеп беру. Бұл ...

- 1) екі тарап үшін де ыңғайлы болып табылады;

- 2) бұл Қазақстан Республикасының аудиторлық заңнамасына сай емес;
- 3) барлығы да аудиторлық мекеме басшылығының шешіміне байланысты.

6. Аудиторлық фирма сол мекеменің акционері болып табылатын үлкен ұйыммен, аудит жүргізу жөнінде келісімшарт жасасды. Мұндай жағдайда келісімшарт болуы мүмкін бе?

- 1) бұл жағдай нормативтік құжаттармен регламенттелмейді.
- 2) егер аудиторлық фирманың өзі тексерудің объективтілігіне қызығушылық танытса, мұндай келісім жасалуы мүмкін:
- 3) мұндай шарт қолданылатын ережелер бойынша рұқсат етілмейді.

Есептер:

1. Төменде аудитор қаржылық есептілікте көрсетілетін, басшылықтың тұжырымдамаларына ықпал етеді деп таныған факторлар келтірілген:

Өндірістік жабдық клиенттің қажеттілігіне қарай келісімшарттың көптеген талаптарына сәйкес клиентке жалға беріледі.

2. Компанияның қолма-қол ақшаны алу және оны банктік шотқа аудару саясаты мен процедуралары тиімсіз.

3. Компания басшылығына табыстың 20 % арттырумен байланысты жобалық көрсеткішті алу мақсатында қысым көрсетіліп келеді.

4. Сатылымдарымен тығыз байланысты қаржылық емес сипаттағы сыртқы мәліметтердің болуы компанияның табыс көрсеткішінің бұрмалануын анықтау барысында аналитикалық процедуралардың тиімділігіне ықпал етеді.

5. Басшылықтың шешуші қызметкерлері ағымдылығының өте жоғары екендігі байқалады.

6. Аудитор алынуға тиісті шоттарды аралық мерзімге қатысты емес, балансты құрастыру мерзіміне қатысты растауды шешті.

7. Компания өзінің меншікті айналыс қаражаттарының мөлшерден тыс көп болуымен байланысты қиындықтарға тап болды.

8. Әкімшілік жұмысшыларының жұмыс уақытынан тыс жұмыс істеу деңгейінің жоғары болуы олардың шаршауы мен немқұрайлылығына және бухгалтерлік ақпаратты өңдеуде көптеген қателіктердің пайда болуына әкелді.

9. Аудиторлық тәуекелдің рұқсат етілген төменгі деңгейде болуын қамтамасыз ету үшін аудитор шоттар қалдықтарының элементтері тесттерін кенінен пайдалануды жоспарлап отыр.

10. Компанияның негізгі қызметі гендік инженериямен байланысты
Анықтаңыз: төменде келтірілген кодтарды пайдалана отырып, келесі факторлардың тікелей әсер ететін тәуекел компонентін анықтаңыз:

IK – ажыратылмайтын тәуекелдің бағаланған деңгейі

СК – бақылаудың жеткіліксіздігі тәуекелінің жоспарланған деңгейі

ДК – байқай алмау тәуекелінің жоспарланған мөлшері

Келесі факторлардың әрқайсысы әсер ететін тәуекел компоненті қандай?

1. IK
2. СК
3. ДК

4. БК
5. 1К
6. ЭК
7. 1К
8. СК
9. ЭК
10. 1К

2. Төменде он түрлі тұжырымдамалар жұбы келтірілген:

1. А. Қорлардың қолда бары және құбылысы.

Ә. Ғимараттың қолда бары және құбылысы.

2.

А. Ақша қаражаттарын бағалау немесе бөліп тарату.

Ә. Кейінге қалдырылған табыс салығын бағалау немесе бөліп тарату.

3.

А. Төленуге тиісті шоттардың болуы немесе құбылысы.

Ә. Төленуге тиісті шоттардың толықтығы.

4.

А. Төленетін жалақы құқығы мен міндеттемелері.

Ә. Кепілдемелік міндеттемелерге қатысты құқықтар мен міндеттемелер.

5.

А. Жөндеу және техникалық қызмет көрсетумен байланысты шығындарды ашып көрсету және ұсыну.

Ә. Байланыс шығындарын ашып көрсету және ұсыну.

6.

А. Ұзақ мерзімді инвестицияларды бағалау немесе бөліп тарату.

Ә. Жерді бағалау немесе бөліп тарату.

7.

А. Алынуға тиісті шоттардың болуы немесе құбылысы.

Ә. Алынуға тиісті шоттардың толықтығы.

8.

А. Ақша қаражаттарының болуы немесе құбылысы.

Ә. Ақша қаражаттарын бағалау немесе бөліп тарату.

9.

А. Үмітсіз берешектер бойынша шығыстарды бағалау немесе бөліп тарату.

Ә. Амортизация шығындарын бағалау немесе бөліп тарату.

10.

А. Филиалдан алынуға тиісті шоттарды бағалау немесе бөліп тарату.

Ә. Банкке төленуге тиісті вексельді бағалау немесе бөліп тарату.

Анықтаңыз:

А. Әрбір тұжырымдамалар жұбы үшін қай пунктте ажыратылмайтын тәуекел деңгейі жоғары болатынын және не себепті екенін түсіндіріңіз.

Ә. Жеклеген тұжырымдамаларға ықпал ететін факторлардан бөлек, ажыратылмайтын тәуекелді бағалау үшін шаруашылық субъектісінің қаржылық есептіліктегі тұжырымдамаларына немесе барлық шоттарына өте күшті ықпал

ететін өзге факторларды да қарастыру керек. Осындай әсер ететін 5 факторды атай аласыз ба?

1. Төменде қаржылық есептілік тұжырымдамаларына қатысты дәлелдемелердің және байқай алмау тәуекелінің жоспарланған деңгейлерін анықтау үшін пайдаланғысы келетін аудиторлық тәуекел моделдері келтірілген. Аудитор оларды аудиторлық тәуекелдің, ажыратылмайтын тәуекел мен байқай алмау тәуекелдерінің сандық мәнін анықтау мақсатында пайдаланады.

	А	Ә	Б	В	Г	Ғ	Д
Аудиторлық тәуекелдің қажетті деңгейі	1 %	1 %	5 %	5 %	5 %	5 %	10 %
Бағаланған ажыратылмайтын тәуекел	20 %	50 %	20 %	50 %	20 %	50 %	50 %
Бақылау тәуекелінің жоспарланған деңгейі	50 %	50 %	50 %	40 %	20 %	25 %	20 %
Байқай алмау тәуекелінің жоспарланған деңгейі	?	?	?	?	?	?	?
Жоспарланған дәлелдемелер	–	–	–	–	–	–	–

А. Жоғарыда аталған төрт түрлі тәуекел түріне анықтама беріңіз.

Ә. Аудиторлық тәуекел моделін пайдалана отырып, байқай алмау тәуекелінің жоспарланған деңгейін әр оқиға үшін жеке анықтаңыз.

Б. Қажетті дәлелдемелер мөлшерін ең көп қажеттісінен ең аз қажеттісіне қарай 1-7 аралығында бөліп көрсетіңіз.

В, Г және Ғ, Д жағдайларында алынған нәтижелер нені білдіреді?

6-бөлім

АУДИТОРЛЫҚ ТЕКСЕРУДІ ЖҮРГІЗУ

6.1. Аудиторлық дәлелдемелер (куәліктер) және олардың түрлері

500 «Аудиторлық дәлелдеме» (ХАС) Халықаралық Аудит стандартына сәйкес аудиторлық дәлелдеме – бұл аудитордың қорытындыларды қалыптастыру процесінде алған, аудиторлық есептілікке негіз болатын ақпарат. Аудиторлық дәлелдемелер алғашқы құжаттарды, бухгалтерлік жазбаларды және өзге де көздердің ақпараттарын қамтиды.

Қаржылық есептілік аудиті барысында алынуға тиісті аудиторлық дәлелдемелердің саны мен сапасына қатысты талаптар, сонымен қатар аудиторлық дәлелдемелерді алу үшін орындалған процедураларға қатысты талаптар ХАС 500 «Аудиторлық дәлелдеме», стандарттар мен ұсыныстар келтірілген ХАС 501 «Аудиторлық дәлелдемелер – ерекше баптарды қосымша қарастыру», ХАС 520 «Аналитикалық процедуралар» стандарттарымен бекітілген.

Аудиторлық стандарттар жөніндегі SAS № 31 (AU, 326-бөлім) Ережеде қаржылық есептілікте көрсетілген тұжырымдамалардың негізділігін растауға қажетті дәлелдемелер *бухгалтерлік есепке қатысты базалық мәліметтер мен аудитордың алған бүкіл растаушы ақпаратын* қамтиды.

Олар қаржылық құжаттарды дайындауда пайдаланылған бухгалтерлік мәліметтерді қамтиды және шығындарды бөліп тарату, есеп айырысулар, салыстырулар сияқты операцияларды растаушы журналдардан, бухгалтерлік кітаптардан, салық регистрлерінен, салықтық декларация, компьютерлік файлдар, бухгалтерлік есеп пен салық есебін жүргізу жөніндегі нұсқаулықтардан, меморандумдар мен жұмыс жазбаларынан құралады.

Тексеруді жоспарлаудың заманауи әдістеріне сәйкес аудиторлық дәлелдемелерді жинаудағы мақсат – қарастырылып отырған қаржылық есептіліктің оны құрастырудағы алғышарттарына сәйкестігі жөнінде қорытынды қалыптастыру болып табылады.

Қаржылық есептілікті дайындаудың *алғышарттары* – қаржылық есептілікте көрсетілген, аудиттелетін ұйым басшылығы жасаған айқын немесе анық емес нысандағы тұжырымдамалар.

Алғышарттар келесідей элементтерді қамтиды:

1. *Бар болуы* – белгілі бір мерзімдегі қаржылық есептілікте көрсетілген активтер немесе міндеттемелердің болуы.

2. *Құқықтар мен міндеттемелер* – қаржылық есептілікте көрсетілген белгілі бір мерзімдегі активтер мен міндеттемелердің аудиттелетін ұйымға тиесілілігі.

3. *Пайда болуы* – қарастырылып отырған мерзімде аудиттелетін ұйым қызметіне қатысты орын алған шаруашылық операциясы немесе оқиға.

4. *Толықтығы* – бухгалтерлік есепте көрсетілмеген активтер, міндеттеме, шаруашылық операциясының немесе оқиғаның болмауы, ашылмаған есеп бабының болмауы.

5. *Құндық бағасы* – қаржылық есептілікте активтердің немесе міндеттемелердің тиісті құнын көрсету.

6. *Дәл өлшеу* – табыстар немесе шығыстарды қарастырылып отырған уақыт мерзіміне апара отырып шаруашылық операциясының немесе оқиғаның құнын дәл көрсету.

7. *Ұсыну және ашып көрсету* – активті немесе міндеттемені қаржылық есептілікте көрсетудің ережелеріне сай түсіндіру, жіктеу және сипаттау.

Қаржылық есептілікті дайындау алғышарттарын растағанда аудитор аудиторлық дәлелдемелердің жеткіліктілігі мен тиісті сипатта болуын бағалауы тиіс. Аудиторлық дәлелдемелердің «жеткіліктілігі» мен «тиісті сипатта болуы» түсініктері өзара байланысты және бақылау құралдарын тестілеу мен аудиторлық процедураларды жүзеге асыру барысында алынған аудиторлық дәлелдемелерге қатысты қолданылады.

Аудиторлық дәлелдемелердің тиісті сипатта болуы – бұл аудиторлық дәлелдемелердің сапалық жағы, олардың қаржылық есептілікті дайындаудың нақты бір алғышартына сәйкестігін және шынайылығын анықтайды. Есептілікті дайындау алғышартына «бар болуы» көрсеткішінің сәйкестігін тексеру барысында, мысалы, негізгі құралдардың ұйымның балансында болуының тиісті дәлелін түгендеу қорытындысы бойынша құрастырылған акті болып табылады. Бірақ осы көрсеткішті «құқық» алғышартына сәйкестігін тексеру барысында аудитор аудиттелетін

тұлғаның негізгі құралдарының объектілеріне меншік құқығын куәландырушы өзге аудиторлық дәлелдемелерді қарауға тиіс.

Жеткіліктілігі – аудиторлық дәлелдемелердің сандық мөлшері. Қажетті аудиторлық дәлелдемелердің санын анықтаумен байланысты қатаң критерийлер бекітуге болмайды, яғни тексерудің нақты көлемін анықтау мүмкін емес. Себебі есептіліктері бойынша тексерілуге тиісті ұйымдардың сыртқы ұқсастығы болғанымен, қажетті аудиторлық дәлелдемелер саны әртүрлі болады. Аудитор қажетті ақпарат көлемін өз бетімен бағалауы тиіс және ол аудиторлық дәлелдемелердің алу шығындары мен аудит сапасы арасындағы арақатынастың тиімділігін қамтамасыз етуі тиіс. Яғни аудиторлық дәлелдемелерді көбірек алудың қажеттілігі аудит жүргізу шығындарын арттырады, бірақ олардың көлемінің шектеулі болуы аудитордың қаржылық есептіліктің шынайылығы жөнінде қате қорытынды жасауына әкелуі мүмкін.

Аудиторлық дәлелдемелердің сенімділігі олардың мазмұнының қарастырылып отырған мәселеленің шын мәніндегі жағдайына сәйкестігін сипаттайды және ақпаратты алу көздеріне тәуелді болады. Аудиторлық дәлелдемелерді алу көздеріне қарай ішкі, сыртқы және аралас деп бөледі.

Базалық дәлелдемелерді растаушы ақпаратты аудитор ұйым-клиенттің ішінен де, сыртқы көздерден де ала алады.

Ішкі аудиторлық дәлелдемелер. Аудиттелетін ұйымның ақпарат көздері тікелей бухгалтерлік есепке қатысты құжаттарды қамтиды, мысалы, чектер, шот-фактуралар, контракт, кездесулер хаттамасы, хат алмасулар, ұйымның-клиенттің сенім білдіруге болатын қызметкерлерінің жазбаша ұсыныстары, ресми тұлғалар мен қызметкерлерден сауалнама алу және жұмыс барысында қызметкерлерді бақылау арқылы алынған ақпаратты қамтиды.

Сыртқы аудиторлық дәлелдемелер. Салық ұйымдарының немесе үшінші жақтардың (сатып алушылар немесе жабдықтаушылар) қарыз сомасы немесе активті растауларынан, сарапшылармен хат алмасулардан, мысалы, қорғаушылар немесе инженерлермен, активтерді, мысалы, нарықтық бағалы қағаздарды немесе қорларды физикалық тексеру нәтижелерінен құралған қосымша ақпарат.

Аралас аудиторлық дәлелдемелер. Бұл дәлелдемелер шаруашылық операциясына қатысушылардың барлығы растаған құжаттардан алынуы мүмкін. Мұндай құжаттарға шаруашылық келісімдері, қорларды қабылдау-тапсыру актілері, орындалған жұмыстар мен атқарылған қызметтерді қабылдау актілері, тауарлық-транспорттық накладнойлар, төлем құжаттары, дебиторлық және кредиторлық қарыздарды салыстыру актілері, өзге де ұқсас құжаттар.

Аудиторлық дәлелдемелер шынайы және жеткілікті болуы тиіс. Олардың жеткіліктілігін әрбір нақты жағдайда ішкі бақылау жүйесін және аудиторлық тәуекелді бағалау арқылы анықтайды. Жеткіліктілік аудиторлық дәлелдемелердің сандық мөлшерін көрсетеді. Объективті әрі негізді қорытындыны жасау үшін аудитор сәйкес дәлелдемелердің жеткілікті мөлшерін жинауы қажет. Сәйкестік аудиторлық дәлелдемелердің сапалық шарты болып табылады, нақты тұжырымдама мен оның шынайылығы үшін релеванттылығын білдіреді.

Ненің сәйкесінше жеткілікті дәлелдеме бола алатындығы жөнінде кәсіби тұжырымдама жасауға мынадай факторлар әсер етеді:

- қаржылық есептілік деңгейінде шоттар қалдығы мен операцияларға қатысты ажырамайтын тәуекел сипаты мен деңгейін аудиторлық тұрғыда бағалау;
- ішкі бақылау мен бухгалтерлік есеп жүйелерінің сипаты және бақылау тәуекелін бағалау;
- тексерілетін баптың мәнділігі;
- алдыңғы аудиттерден алынған тәжірибелер;
- аудиторлық процедуралардың нәтижелері (анықталуы мүмкін алаяқтық пен қателерді қоса алғанда);
- қолда бар ақпарат көзі және оның сенімділігі.

Аудиторлық ұйымның өзі жинаған дәлелдемелерінің шынайылығы әдетте аудиттелетін ұйым берген ақпараттың шынайылығынан жоғары болады, сәйкесінше жазбаша дәлелдемелердің шынайылығы ауызшаға қарағанда жоғары болады.

Аудитордың жинаған дәлелдемелері оның жұмыс құжаттарында көрініс табады және аудиторлық қорытынды жасағанда қолданылады.

ХАС 500 аудиторлық дәлелдемелерді алудың 5 процедурасы көзделген:

- инспекциялау;
- қадағалау;
- сұраным жасау және растау;
- қайта есептеу (аудиттелетін тұлғаның арифметикалық есептеулерін тексеру);
- аналитикалық процедуралар.

Инспекциялау – жазбалардың, құжаттардың немесе материалдық активтердің тексерісі. Инспекциялау құжаттық тексеру, айналдыру және түгендеу нысанында жүргізіледі.

Құжаттарды тексеру (құжаттық тексеру). Аудитор белгілі бір құжаттың шынайылығына көз жеткізуі тиіс. Бұл үшін аудитор бухгалтерлік есептегі бір жазбаны тандап, оның шаруашылық операциясының сонау алғашқы есеп құжаттарына дейін бухгалтерлік есепке алынуын тексеруі тиіс, бұл операцияның шынайылығын және мақсаттылығын дәлелдейді, сондай-ақ «пайда болу» алғышартына қатысты дәлелдерді алуға мүмкіндік береді.

Қадағалау. Аудитор алғашқы есеп құжаттарындағы мәліметтерді синтетикалық және аналитикалық есеп регистрлерінде көрсетілуін тексереді, соңғы бухгалтерлік корреспонденцияны тауып, шаруашылық операцияларының бухгалтерлік есепте дұрыс (дұрыс емес) көрсетілгендігіне көз жеткізеді. Қадағалау арқылы клиент құжаттарында көрсетілген типтік емес баптар мен оқиғаларды зерттеуге болады. Қадағалау процедурасын қолдану қажет болатын операциялар категориясын айқындаған кезде, аудитор алдымен аналитикалық шоттардың кредиттік айналымдарын бас кітапта келтірілген синтетикалық шоттар бойынша, ведомосттар мен есептіліктер бойынша қарастырып, типтік емес шоттардың корреспонденциясына назар аударуы тиіс.

Түгендеу – экономикалық субъектінің қолда бар мүлкі жөнінде нақты ақпарат алуға және мүлік жағдайы мен оның құны жөнінде ақпарат алуға мүмкіндік беретін тәсіл. Клиенттің мүлкі мен қаржылық міндеттемелерін түгендеу қажет. Аудиторлық тексеру барысында аудиторлар түгендеу жүргізу процесін бақылай алады. Бақылау аудиторлық ұйымға бухгалтерлік есеп жүйесінің сенімділігі мен ішкі бақылау жүйесінің жұмысын дұрыс бағалауға көмектеседі.

Бақылау – аудитордың бухгалтерлік есепті жүргізу, бухгалтерлік есептілікті құрастыру, алғашқы құжаттарды талдау проце-

сін немесе процедурасын көруге мүмкіндік береді. Бақылау арқылы аудитор бухгалтерлік есеп және салықтық есеп жүйелерінің сенімділігін және ішкі бақылау жүйесінің жұмысын дұрыс бағалау мүмкіндігіне ие болады. Егер аудиторлық ұйым ішкі бақылау жүйесінің сенімділігін жалпы және жекелеген бақылау құралдарының сенімділігін жоғары деп бағалайтын болса, онда аудиторлық іріктеу барысында тексерілетін есеп элементтерінің санын азайта алады.

Бухгалтерлік есеп ережелерінің сақталуын тексеру жекелеген шаруашылық операцияларына қатысты жүргізіледі және «бақылау» процедурасы арқылы шешілетін негізгі міндеттердің бірі болып табылады. Бұл әдіс аудиторлық ұйымға бухгалтерия атқаратын есеп жұмыстарының ұйымдастырылуын бақылауға мүмкіндік береді. Алынған ақпарат сол операцияларды зерттеу барысында алынатын болса, онда ол шынайы деп танылады.

Сұраным аудиттелетін ұйым ішінен және одан тыс хабардар адамдардан ақпарат іздеуді білдіреді, яғни:

- жабдықаушыларға, салық органдарына, кредиторларға деген міндеттемелерге қатысты сұраным;
- жекелеген міндеттемелердің есептелуімен байланысты үшінші жақтарға бағытталған сұранымдар.

Бұл процедура ресми жазбаша сұраным нысанында да, ауызша да жасалуы мүмкін.

Ауызша сұрау. Аудиторлық тексерудің барлық кезеңдерінде ұйым қызметкерлері мен басшыларынан, салық органдарынан сұрау жүргізіледі. Ауызша сұрау нәтижелері хаттама немесе қысқаша конспект түрінде жазылып, онда сұрақ берген аудитор мен сұраққа жауап берген адамның тегі көрсетілуі тиіс. Аудиторлық ұйымдар типтік сұраққа жауап алу мақсатында сұрақтар тізімі келтірілген арнайы бланкі дайындайды. Осы бланкілерде жауап алынған адамның сұраққа жауаптары белгіленеді.

Аудиторлық ұйым ауызша сұраулар қорытындысы бойынша жазбаша ақпаратты аудиторлық тексерудің өзге жұмыс құжаттарына қосады.

Аудиттелетін ұйым көлемінде сұраным жасау ұйымның қаржылық-шаруашылық қызметінің ерекшеліктерін анықтауға және қарастырылып отырған қаржылық есептілік үшін маңызы зор түсініксіз оқиғаларды анықтауға бағытталған көптеген сұрақтарға қатысты болады.

Сұранымдар тек аудиттелетін ұйым басшылығына ғана емес, сондай ақ қызметкерлерге де бағытталуы мүмкін.

Қайта есептеу ұйымның, яғни клиенттің қызметкерлері қолданған процедураларды толықтай немесе жатрылай қайталауды, әсіресе жиынтықты есептеу мен есептеулердің математикалық дәлдігін тексеру мақсатында жүргізіледі. Мысалы:

- ұйымның экономикалық көрсеткіштерін алдын ала есептеу;
- амортизация сомаларын, салықтар мен алымдарды, активтер мен міндеттемелердің бағалануын, және басқаларын қайта есептеу.

6.2. Аудиторлық процедуралар және олардың жіктелуі

Аудитте пайдаланылатын аналитикалық процедуралардың мазмұны мен сипаттамасы ХАС 520 «Аналитикалық процедуралар» стандартында ашылған, онда келесідей анықтама берілген: «Аналитикалық процедуралар – ауытқулар (флуктуация) мен өзара байланыстырдың өзге ақпараттарға және болжамды мәндерге қатысы жоқ қорытынды зерттеулерін қоса алғандағы елеулі көрсеткіштер мен бағыттардың талдауы немесе аудиттелетін тұлға жөніндегі ақпаратқа негізделген өзара қатынастар мен заңдылықтардың талдауы, сонымен қатар осы қатынастар мен заңдылықтардың аудитордың қолында бар өзге ақпаратпен байланысын немесе одан ауытқудың мүмкін болатын себептерін зерттеу». Аналитикалық процедуралар келесілерді қамтиды:

- аудиттелетін тұлға жөніндегі қаржылық және өзге ақпаратты өткен кезеңдердің салыстырмалы ақпаратымен, аудиттелетін тұлға қызметінің күтілетін нәтижелерімен, ұқсас қызметті жүзеге асыратын ұйымдардың ақпараттарымен салыстыру;
- аудит тәжірибесіне сәйкес болжамды үлгіге сай келуге тиісті ақпарат элементтерінің, сонымен қатар қаржылық және өзге ақпараттың арасындағы өзара байланыстарды.

Аналитикалық процедураларды жүзеге асыру тәсілдеріне мыналар жатады: қарапайым салыстыру, күрделі статистикалық

әдістерді және басқаларын пайдалана отырып кешенді талдау жасау.

Кәсіби тұжырымдама жасау үшін аудитор аналитикалық процедуралардың тәсілдері мен деңгейін таңдап алуы қажет.

Аналитикалық процедуралар келесідей жағдайларда қолданылады:

- аудитордың аудиторлық процедуралар сипатын, уақыт өлшемдерін және көлемін жоспарлау барысында;
- мәнділігіне қарай тексерудің аудиторлық процедурасы ретінде;
- аудиттің соңғы кезеңінде қаржылық есептілікті тексеруді жалпылама шолу барысында.

Аудитті жоспарлау барысында аудитор аналитикалық процедураларды аудиттелетін субъект қызметін түсіну және мүмкін болатын тәуекел аймақтарын анықтау үшін қолданады.

Мақсатқа қол жеткізу үшін аналитикалық процедураларды мәнділігіне қарай тексеру процедурасы ретінде қолдану аудитордың кәсіби тұжырымдамасына негізделеді. Бұл жағдайда аудитор ескеруі келесілерді қажет:

- аналитикалық процедураларды орындау мақсаты және олардың нәтижесін пайдалануға мүмкіндігі;
- аудиттелетін тұлғаның ерекшеліктері және ақпараттың бөліну мүмкіндігі;
- қаржылық және қаржылық емес сипаттағы ақпараттың болуы;
- қолда бар ақпарат көздерінің шынайылығы, орындылығы, салыстырмалылығы;
- аудитордың алдыңғы аудит кезінде жинаған білімі, аудиттелетін тұлғаның оған ескерту жасауға және қаржылық есептілігіне түзету енгізуге себеп болған мәселелерін түсінуі.

Аудитор аналитикалық процедураларды аудиттің соңына қарай немесе нақты соңғы сатысында аудиттелетін тұлға жөніндегі қалыптасқан пікіріне оның қаржылық есептілігінің сәйкестігі жөнінде жалпылама қорытынды жасау барысында қолдануы керек.

Аналитикалық процедуралар бірнеше кезеңде жүзеге асырылады:

- аудит мақсатын анықтау;
- мақсатқа қол жеткізу үшін талдау әдісін таңдау;
- талдаудың ақпараттық көзін құрастыру;
- шешім қабылдау критерийлерін бекіту;
- тестілеу процедуралары, нәтижелерді талдау;
- қорытындыларды құрастыру.

Аудиторлық дәлелдемелер ретінде қолданылған аудиторлық процедуралардың нәтижелерін пайдаланудан бұрын олардың сенімділігін бағалап алу қажет. Аналитикалық процедуралардың нәтижелеріне деген аудитордың сенім дәрежесі келесілерге тәуелді:

- қаралып отырған бухгалтерлік есеп шоттары мен қаржылық есептілік бөлімдерінің маңыздылығы;
- осы мақсаттарға бағытталған өзге де аудиторлық процедураларға;
- аналитикалық процедуралар нәтижелерінің дәлдігіне;
- ажырамас тәуекел мен бақылау құралдарының тәуекеліне.

Егер аудиттелетін тұлғаның аналитикалық процедураларды жүргізу барысында пайдаланылатын ақпаратты дайындаудың ішкі бақылау құралдары дұрыс жұмыс істейтін болса, онда аудитордың аналитикалық процедуралардың нәтижесі мен ақпаратқа деген сенімділігі жоғары дәрежеде болады. Егер аналитикалық процедураларды қолдану арқылы күтілген заңдылықтар мен өзара байланыстардан ауытқулар анықталған болса, өзге ақпаратқа қарама-қайшылықтар анықталса, болжамды мөлшерінен өзге мәндер алынған болса, онда осы алшақтықтарды зерттеп, оларға қатысты ұйым басшысының түсініктемесін немесе өзге аудиторлық дәлелдемелер алуы қажет. Анықталған ауытқуларды зерттеуді аудиттелетін тұлғаның басшылығына сұрау салудан бастаған жөн. Сұрақтарға алынған жауаптарды шынайылығына қатысты бағалайды. Қажеттілігіне қарай өзге аудиторлық процедураларды қолданады.

Аналитикалық процедуралардың түрлеріне келесілер жатады:

1) бухгалтерлік есептіліктің нақты көрсеткіштерін экономикалық субъекті анықтаған жоспарлы (сметалық) көрсеткіштермен салыстыру;

2) бухгалтерлік есептіліктің нақты көрсеткіштерін аудитор өз бетімен анықтаған болжамды көрсеткіштермен салыстыру;

3) бухгалтерлік есептіліктің көрсеткіштерін және онымен байланысты есепті кезеңнің қатысты көрсеткіштерін қолданыстағы заңмен немесе экономикалық субъект өзі бекіткен нормативті көрсеткіштермен салыстыру;

4) бухгалтерлік есептіліктің көрсеткіштерін орташа салалық деректермен салыстыру;

5) бухгалтерлік есептіліктің көрсеткіштерін бухгалтерлік емес деректермен (бухгалтерлік есептілікке кірмейтін деректермен) салыстыру;

6) бухгалтерлік есептілік көрсеткіштері мен оған байланысты қатысты коэффициенттердің уақытқа байланысты өзгерісін талдау;

7) аудит жүргізіліп жатқан экономикалық субъектінің ұйымдық құрылымының жеке ерекшеліктерін ескеруші аналитикалық процедуралардың өзге түрлері.

Экономикалық субъектінің бухгалтерлік есептілік көрсеткіштерінде ерекше ауытқулардың болуын немесе болмауын анықтауы аудитордың аналитикалық процедураларды орындау нәтижесі болып табылады.

«Аналитикалық процедуралар» бөлімінде аудит жүргізу барысында аудитор қолданатын процедураларының түрлері және олардың мазмұны ашып көрсетіледі.

Аналитикалық процедуралар әдісін таңдау аудит мақсатына тәуелді болады және оны аудитор анықтайды. Негізгі әдістеріне келесілерді жатқызуға болады:

- сандық пайыздық салыстырулар;
- коэффициенттік талдау;
- статистикалық әдістерге негізделген талдау;
- корреляциялық талдау.

Аудитор экономикалық субъекті есептілігінің нақты көрсеткіштерін жоспарлы көрсеткіштермен (сметалық) салыстыру әдіс-темесін бағалап, клиенттің есепті кезеңнің көрсеткіштерін жоспарлы көрсеткіштерге сәйкестендіріп өзгертпегеніне көз жеткізуі қажет.

Аналитикалық процедуралар немесе жобалауды жүзеге асыру әдісін таңдау алға қойылған мақсатқа қатысты жасалады.

Есептілікті ретімен талдау барысында аудиторға бастапқыда қаржылық есептілікті оқу әдісін қолдану тиімді болады. Ол сыртқы есептілікте ұсынылған көрсеткіштердің абсолютті мәндерін зерттеу және соның негізінде ұйым қаражаттары мен алынған пайданың басты көздері және пайдалану бағыттарын анықтау, сонымен қатар есеп саясатының басты ережелерін айқындау арқылы жүзеге асырылады. Есептілікте ерекше көрсеткіштер мен сомалардың болуына мұқият көңіл бөлген жөн.

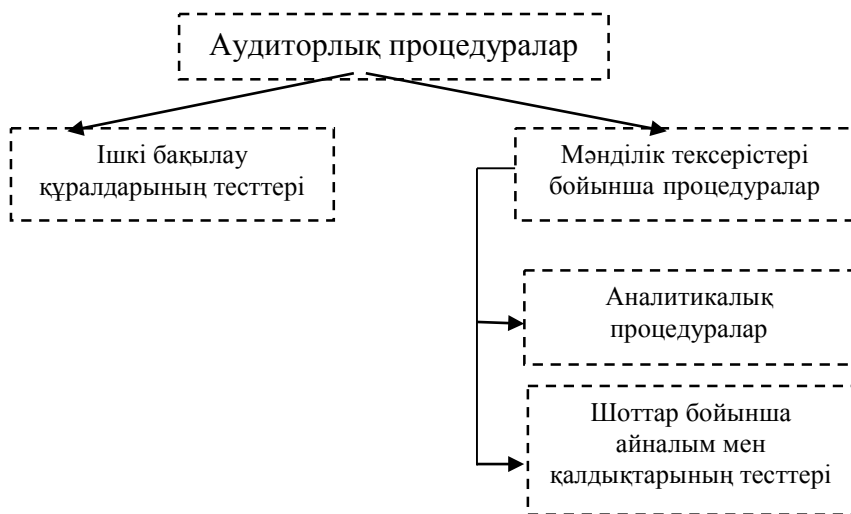
Салалық салыстырмалы талдау әдісі ұйымның қаржылық көрсеткіштерін орташа салалық деректерімен салыстыруда пайдаланылады. Бұл әдістің артықшылығы – талдау нәтижесінде аудитор клиент бизнесінің мазмұнын терең түсінуінде. Бұл ұйымның қаржылық жағдайы мен салалық көрсеткіштер динамикасы осы саланың объективті даму заңдылықтарын көрсеткен жағдайда ғана мүмкін болады. Сонымен қатар әртүрлі ұйымдардың қаржылық жағдайына талдау жасауға негіз болатын қажетті сапалы ақпарат алу мүмкіндігі болуы қажет.

Нақты және жоспарлы көрсеткіштерді салыстырмалы талдау барысында аудитор сметаның мазмұны мен оны құрастыру тәртібін зерттейді, оны клиентпен талқылап, нақты көрсеткіштерге егжей-тегжейлі тестілеуді жүргізеді. Әдетте ұйымдар өзінің шаруашылық қызметінің әртүрлі аспектілері бойынша алдын ала есептеулерді жүргізеді. Бұл есептеулер сәйкес кезеңге қатысты клиенттің жасаған болжамы болғандықтан, нақты көрсеткіштердің жоспарлы көрсеткіштерден күрт ауытқуы орын алған аспектілерді тексеру қатені анықтауға мүмкіндік береді. Мұндай алшақтықтардың болмауы қатенің де ықтималдылығын азайта түседі. Бұл әдісті қолданғанда келесі шектеулерді ескеру қажет:

- аудиторлық процедураларды жүзеге асырғаннан кейін алынған нәтижелерді талдау және қорытындыларды алу-ды жалпылама түрде аудитор анықтаған әдеттен тыс ауытқуларды жинақтау, түсініктеме беру және талдау процесін көрсетуі керек. Бұл процедураларды пайдалану аудит жүргізуге кететін шығындарды азайтып, сапасын арттыруға мүмкіндік береді.
- әдеттен тыс ауытқулардың нәтижелерін талдау, сонымен қатар жоспарлау нәтижелері мен аналитикалық проце-

дуралардың қолданылуын аудитор тексеру жүргізу бойынша құжаттарында көрсетуі қажет; аудиторлық қорытынды жасауға қажетті аудиторлық дәлелдемелерді алуға пайдалануы керек; сонымен қатар аудит қорытындысы бойынша экономикалық субъектінің басшылығына жазбаша ақпарат беруде қолдануы керек.

Ақпаратты алу кезеңінде аналитикалық процедураларды мәнділігіне қатысты тексеруде аудиттелетін тұлғаның қаржылық есептілігіндегі қателер, бұрмалаулар мен жалған тұжырымдамалардың тікелей дәлелдемелерін жинау үшін қолдана алады (4-сурет).



4-сурет. Аудиторлық процедуралардың түрлері

«Аналитикалық процедуралардың сенімділік дәрежесі» бөліміне сәйкес аналитикалық процедураларды қолдану деректері арасында өзара байланыс бар және ол байланыс жалғаса береді, себебі кері жағдайды растаушы дәлел жоқ деген болжамға негізделеді және мұндай байланыстың болуы аудиторлық дәлелдемелердің толықтығын, дәлдігін, бухгалтерлік есеп жүйесінде көрсетілген мәліметтердің шынайылығын қамтамасыз етеді.

Аудитордың аналитикалық процедуралардың нәтижесіне деген сенімділік дәрежесіне ықпал ететін факторларға келесілер жатады:

- қаралған баптардың мәнділігі;
- қойылған мақсатқа қол жеткізуге бағытталған өзге аудиторлық процедуралар;
- аналитикалық процедуралардан күтілетін нәтижелерді болжаудың дәлдік дәрежесі;
- ажырамас тәуекел мен бақылау құралдарының тәуекелін бағалау.

«Әдеттен тыс баптарды зерттеу» бөліміне сәйкес, аналитикалық процедуралар көмегімен өзге ақпаратқа қарама-қайшы келетін едәуір өзгерістерді немесе өзара байланыстарды, болжамды сомалардан алшақтықтарды анықтаған кезде, аудитор осы алшақтықтарды зерттеп, оларға қатысты ақылға қонымды түсініктеме және сәйкес дәлелдемелер алуы қажет.

Әдеттен тыс өзгерістер мен өзара байланыстарды зерттеуді басшылыққа сұрау салу арқылы бастау ұсынылады, одан кейін басшылықтың жауабын растау қажет. Мысалы, оларды аудитордың клиент бизнесін білу дәрежесімен немесе аудит барысында алынған өзге дәлелдемелермен салыстыру; егер басшылық жауап бере алмайтын немесе алынған түсініктемелер қанағаттанарлықтай емес деп танылған болса болса, онда сұрау салу арқылы алынған нәтижелерге негізделген өзге аудиторлық процедураларды қолдану қажеттілігін қарастыру керек.

Аудиттің аналитикалық процедуралары ұйымның шаруашылық қызметінің қаржылық талдауы сияқты экономикалық талдау әдістеріне негізделеді және көптеген жалпылама тәсілдерді қамтиды, сондықтан қаржылық талдауды (қаржылық жағдайды талдау) шартты түрде қорытынды аналитикалық процедураларға жатқызуға болады.

Өртүрлі коэффициенттерді және есептік пен нормативтік көрсеткіштер негізінде пайыздық қатынастарын есептеу өте тиімді болып табылады. Коэффициенттерді, оларды есептеу әдістерін және уақыт аралығын нормативтік құжаттар, ішкі фирмалық нұсқаулықтарға немесе аудитордың жеке кәсіби тұжырымына қарап таңдайды. Тәуекел болуы ықтимал аймақтарды анықтаудың келесі әдістері кеңінен таралған:

- ағымдағы кезеңнің қатысты көрсеткіштерін есептеу және талдау;
- экономикалық субъекті үшін әртүрлі кезеңдерге есептелген қатысты көрсеткіштерді салыстыру және өзгерісін талдау;
- қатысты көрсеткіштердің бірнеше түрлерінің өзгеруін салыстыру.

Талдау негізінде алынған нәтижелер бойынша аудитор клиенттің өмір сүру қабілеті жөнінде маңызды қорытынды жасайды.

Аудит жүргізіліп отырған ұйымның қаржылық есептілігінің нақты көрсеткіштерін орташа салалық көрсеткіштермен салыстыра отырып, аудитор экономикалық субъектінің қызметін дәлірек талдауға мүмкіндік алады.

Бірақ аудитор салалық деректердің орташа мәнді екенін ескеруі тиіс, олар экономикалық субъектінің көрсеткіштерімен салыстырмалы бола алмауы мүмкін, сонымен қатар олар салыстырмалы бола алмауына әсер ететіндей әртүрлі саясат ұстануы да мүмкін. Кейде ұқсас ұйым көрсеткіштерімен салыстыру әлдеқайда тиімді болады. Аналитикалық процедуралардың сенімділігіне әсер етуші негізгі факторлар келесілер болып табылады:

- шоттардағы қарастырылып отырған қалдықтардың маңыздылық дәрежесі (шоттар бойынша қалдықтар елеулі болған жағдайда аудиторға аналитикалық процедуралармен қатар өзге де аудит процедураларын пайдалану керек болады);
- тексерудің сол объектісіне бағытталған өзге аналитикалық процедуралардың нәтижелері;
- аналитикалық процедураларды жүзеге асыру барысында көрсеткіштердің ауытқу мөлшері;
- аналитикалық процедураларды жүзеге асыру барысында бухгалтерлік емес деректерді пайдалану.

Сонымен, аудит бағдарламасы әртүрлі процедуралардан құралады және оның ішінде аналитикалық процедуралар маңызды орын алады. Қаржылық талдауды қаржылық сипаттағы ақпаратты жинақтау, түрлендіру және пайдалану әдісі ретінде қарастырамыз және оның мақсаттары келесідей болады:

- ұйымның ағымдағы және перспективалық қаржылық жағдайын бағалау;

- ұйымның мүмкін болатын және орынды даму қарқынын оларды қамтамасыз ету тұрғысынан бағалау;
- қолжетімді қаражат көздерін анықтау және оларды орналастыру мүмкіндігі мен орындылығын бағалау;
- капитал нарығындағы ұйым жағдайын болжау.

Аудит, қаржылық есептіліктің шынайылығын растап қана қоймай, ұйым қаражаттарының міндеттемелерін өтеуге және ары қарай даму үшін ресурстарды қалыптастыруға жеткіліктілігін анықтауы қажет. Бұл міндеттер экономикалық талдауды кеңінен пайдалану арқылы орындалуы мүмкін.

Бақылау сұрақтары:

1. Аудиторлық дәлелдемелердің түрлерін атаңыз.
2. Аудиторлық дәлелдемелерді алу көздерін анықтаңыз.
3. Аудиторлық дәлелдемелерді алу әдістерін атаңыз.
4. Аудиторлық дәлелдемелер жүйесіндегі ауызша сұрау және тестілеу жайлы түсіндіріңіз.
5. Аудиттегі аналитикалық процедуралар және олардың түрлері

Тест тапсырмалары:

1. Аудит маңыздылығы туралы түсінік дегеніміз:

- 1) бизнес мәмілет мағынасын бұрмалайтын, деректер мен есепке алуды дұрыс көрсетпеу дәрежесі,
- 2) жекелеген баптарында немесе қаржылық индикатор есебінде заңды шегінде ықтимал бұрмалаулардың болу дәрежесі;
- 3) алдын ала есепте болатын ықтимал бұрмалауларды бағалау.

2. Алаяқтық немен сипатталады?

- 1) арифметикалық (логикалық) қателер немесе фактілерін дұрыс көрсетпеудің нәтижесінде қаржылық ақпараттың бұрмаланылуы;
- 2) бухгалтерлік есеп деректерінің дұрыс көріну сипатын бұрмалау;
- 3) шарттары немесе оқиғаларының болуы, активтерінің ұрлануын немесе тиісінше бағалау қаупін арттыру.

3. Ішкі бақылау жүйесін бағалау ... бойынша жүзеге асырылады.

- 1) бағалау және аудит көлемін жоспарлау;
- 2) кәсіпорын туралы жалпы ақпарат алу;
- 3) компания өміршеңдігін және банкроттық мүмкіндігін анықтау.

4. Бағалау тәсілдерінің негізгі маңыздылықтары:

- 1) индуктивті, дедуктивті;

- 2) индуктивті, интуитивті;
- 3) дедуктивті, есептелген;
- 4) есептелген (сандық).

5. Аудиторлық дәлелдемелер дегеніміз не?

- 1) аудиторлық тексеріс барысында жасалған ақпарат;
- 2) аудиторлық есеп;
- 3) аудиторлық бағдарлама;

6. Бақылау дегеніміз ...

- 1) зерттеу және есеп беру қызметі нәтижелерінің көрсеткіштері;
- 2) бухгалтерлік есеп деректері мен іс жүзінде бар заттай құралдардың сәйкестігін тексеру тәсілі;
- 3) деректерді топтастыру мен тіркелімдерді есепке алу тәсілі;
- 4) арнайы білімі бар, зерттейтін тәжірибелі мамандар;

7. Аудиторға қосымша ақпарат беруге тыйым салынған. Бұл жағдайда ауитор:

- 1) келісімшартты бұзады;
- 2) оң есеп береді;
- 3) шартты түрде оң есеп береді.

8. Аудиттелетін компания басшылары мынадай әрекетті жасауға тиіс ...

- 1) аудиторға аудитордың сұрауы бойынша түсініктеме жазбаша және ауызша нысанда беріледі;
- 2) шектеуге жататын мәселелер шеңберін анықтау;
- 3) міндетті түрде орындауға барлық ұсыныстар аудитор өндірістің тиімділігін арттыру бойынша;

9. Қандай төменде көрсетілген дәлелдемелерді анықтау болып табылады:

- 1) аяқталмаған өндіріс кезінде алған нақты аудиторлық тексеру көлемі;
- 2) бөлім басшысы алған дебиторлық берешек дәлелі;
- 3) телефон арқылы алынған дебиторлық берешектің заңдылығын растау;
- 4) фирмада дәлдік қорларды есепке алу нәтижесінде жүргізілген түгендеу.

10. Аудиторлық дәлелдердің көздері болып табылады:

- 1) компанияның бастапқы құжаттары және үшінші тұлға;
- 2) қаржы-шаруашылық қызметін талдау нәтижелері;
- 3) компания қызметкерлері және үшінші тұлғалардың ауызша түсініктемелері;
- 4) компания қызметкерлерінің жазуын, алғашқы жазбаларды тексеру;
- 5) актуарлық есеп айырысулар;
- 6) есеп саясаты.

11. Егер аудитор түгендеу барсына қатысқанда, онда ол ...

- 1) бақылау өлшеулерін жүргізуге қатысуы (өлшеу, қайта есептеу) қажет;
- 2) тек түгендеу процессін бақылау;
- 3) қордың қолда бары мен құжат арқылы сәйкестендіру.

12. Аудиторлық тексеріске сарапшы қажет:

- 1) техникалық кеңес беру үшін;
- 2) геологиялық тексеріс жұмыстарын бағалау үшін;
- 3) аудит стандарттарын жасау үшін;
- 4) бухгалтерлік есепті жүргізу үшін.

7-бөлім

АУДИТТЕГІ ІРІКТЕУ

7.1. Іріктеу жөніндегі түсінік

Халықаралық аудит стандарттарының (ХАС) аудиторлық дәлелдемелер бөлімінде іріктеу ерекше рөл атқарады. Аудиторлық іріктеудің елеулі рөлге ие болуы дәлелдемелерді жинау, баптарды таңдауда алынған негіздемелердің ғылымилығымен және тестілеуді жүргізу мәселелерімен байланысты. ХАС статистикалық және статистикалық емес іріктеулерді пайдалануды қарастырады.

Статистикалық емес іріктеу – статистикалық іріктеу белгілері жоқ кез келген іріктеу әдісі.

Іріктеп тексерудегі статистикалық әдіс – бұл іріктеуде төмендегідей сипаттамалары бар кез келген тәсілді пайдалану:

1) тестіленетін жиынтықты кездейсоқ (бастапқы нүктесі кездейсоқ таңдалатын жүйелі) таңдау;

2) іріктеу нәтижелерін бағалауда аудиторлық іріктеуді пайдаланумен байланысты тәуекелді бағалауды қоса алғанда, ықтималдылықтар теориясын қолдану.

Статистикалық іріктеуді қолданған жағдайда, таңдап алынған жиынтық көлемі ықтималдықтар теориясы және математикалық статистика немесе аудитордың кәсіби тұжырымдамасы негізінде анықталады. Статистикалық іріктеу әр элементте таңдалып алынуының нөлдік емес ықтималдылығы болуын талап етеді. Іріктеу элементтері натуралды немесе ақшалай өлшем бірлігіндегі объектілер (мысалы, шот-фактуралар) болып табылады.

Статистикалық емес тәсілді тексерілетін жиынтық элементтерінің саны аз, тексерілетін шама маңызды емес немесе тексерілетін жиынтықтағы маңызды элементтер үлесі аз болған жағдайда қолдану ұсынылады. Элементтерді таңдау еркін, сараптамалық және өзге де математикалық тәсілге негізделген әдістермен жүзеге асырылады.

Мысалы, ішкі бақылау құралдарын тестілеу барысында қателердің сипаты мен себептерін талдау сол қателердің бар немесе

жоқ екенін анықтау үшін жүргізілетін статистикалық талдауға карағанда әлдеқайда маңызды болады. Мұндай жағдайда іріктемелі тексеруге статистикалық емес тәсілді қолданған дұрыс болады.

Іріктеудің мақсаты бүкіл бас жиынтық бойынша қорытындылар алу болғандықтан, аудитор осы бас жиынтыққа тән қасиеттерге ие болатын іріктеу элементтерін таңдау арқылы репрезентативті жиынтықты құрастыруға тырысады. Сондықтан бұл тәсіл қолданылады:

- жиынтықта белгілі бір жиілікте және белгілі бір мөлшерде пайда болып отыратын бұрмалаулар мен ауытқуларды анықтау үшін;
- анықталған бұрмалаулар мен ауытқулардың масштабын бағалау үшін.

Репрезентативтілік – бұл іріктемелі жиынтықтың (іріктеудің) зерттеліп отырған бас жиынтықтың негізгі сипаттамаларына сәйкестігі. Іріктеудің репрезентативтілігі – бұл іріктеу толығымен және шын мәнінде өзі бір бөлігі болып табылатын жиынтықтың белгілерін көрсететін көрсеткіш. Басқаша айтқанда, оны зерттеуге маңызды деп танылған бас жиынтықтың сипаттамаларын толығырақ іріктеу қасиеті деп анықтауға болады.

ХАС сәйкес: «Аудиторлық іріктеу – аудит үшін маңызды жиынтық элементтерінің 100 % төмен мөлшерін зерттеп, аудиторға бүкіл жиынтық жөнінде қорынды қалыптастыруға қажетті негіз боларлық жиынтық элементтерінің әрқайсысының іріктеуге қосылуы ықтимал болатын аудиторлық процедураларды қолдану» [1 ХАС 530]¹⁵. Бұл аудиторға осы әдістің көмегімен аудиторлық қорытынды құрастыру үшін таңдап алынған баптардың кейбір сипаттамаларына қатысты аудиторлық дәлелдемелер алуға және оларды бағалауға мүмкіндік береді.

«Жиынтық – іріктеу жасалатын және аудитор іріктеу жасағысы келетін мәліметтердің толық жиынтығы»¹⁶. Жиынтық элементтерден құралады. Іріктеу элементтеріне натуралды-заттай баптар немесе ақшалай бірліктер жатады.

¹⁵ Халықаралық аудит стандарттары мен сапа бақылауы жинағы-2009/ағылшын тілінен аударма / Алматы қ. - 984 бет. КАҰ «ҚР аудиторлар Палатасы»

¹⁶ Халықаралық аудит стандарттары мен сапа бақылауы жинағы-2009/ағылшын тілінен аударма / Алматы қ. - 984 бет. КАҰ «ҚР аудиторлар Палатасы»

Аудиторлық іріктеу аудиторға қаржылық есептіліктің баптарына немесе олардың жекелеген сипаттамаларына қатысты іріктеу жасалынған жиынтыққа қатысты аудиторлық қорытынды жасауда пайдаланылатын немесе құрастыруды жеңілдететін аудиторлық дәлелдемелер алуға және оларды бағалауға мүмкіндік береді. Аудиторлық іріктеу жасау барысында аудиторлық дәлелдемелер алуға және іріктеп бақылауға қатысты алдына қойылған мақсатқа қол жеткізуге мүмкіндік беретін аудиторлық процедураларды жүзеге асырады. Мұнда тестілеу үшін баптарды іріктеп алуға үлкен мән беріледі, себебі олардың аудиторлық процедураның мақсатына жетуінде тиімділігі жоғары.

Зерттеу үшін баптарды таңдап алу. Аудитор аудиторлық зерттеу жүргізу бағытын таңдаудың мақсаттылығы жөнінде шешімді өз пікірі бойынша қабылдайды. Аудитор жиынтықтан тек бірқатар баптарды ғана таңдау жөнінде шешім қабылдауы мүмкін. Мұндай шешім қабылдауға келесілер негіз болады: субъектіні білуі, алдын ала талдау негізінде жоспарлауды жүзеге асыру барысындағы тәуекелді бағалау, зерттелетін жиынтық есебінің ерекшеліктері және т.б.

Іріктемелі бақылау барысындағы зерттеу мақсатында баптарды таңдап алудың бір тәсілі стратификация болып табылады. «Стратификация – жиынтықты бірліктердің әрқайсысының ұқсас сипаттамалары бар іріктеу элементтерінің тобы болып табылатын бірліктерге бөлу процесі»¹⁷. Жиынтықты құрастырушы бөліктерге бөлуге аудиторлық дәлелдеме алу мақсатында тестілеуді жүргізу болып табылады. Қабылданған халықаралық аудит стандарттарына сәйкес олар келесілерді қамтуы тиіс:

- құны өте жоғары баптары бар;
- шешуші баптардың болуы. Құндылығы өте жоғары, белгілі бір ерекшелігі бар немесе жоғары тәуекелді, сондай-ақ осы бап бойынша қате көп жіберілетін, сонымен қатар салалық ерекшелікті көрсететін баптар. Оларға ҚР заңдылығы бойынша ерекше мән берілетін баптарды да жатқызуға болады;
- жоғарыда келтірілген пункттерде белгілі бір шамадан артық барлық баптар;

¹⁷ Халықаралық аудит стандарттары мен сапа бақылауы жинағы-2009/ағылшын тілінен аударма / Алматы қ. - 984 бет. КАҰ «ҚР аудиторлар Палатасы»

- ақпарат алуға қажетті баптар. Аудиторға қажетті тексерілуге тиісті немесе расталуы қажетті ақпарат.

ХАС стандарттарында көрсетілгендей, іріктемелі бақылауды жүзеге асыру барысында аудитор жіберілуі мүмкін бұрмалау деңгейін анықтайды. Бұл көрсеткіш қаржылық есептіліктің дәл осы бабы үшін есептелген немесе сәйкес ХАС бойынша аудит жүргізу барысында бақылау құралдарын тестілеу арқылы дәлірек анықталған маңыздылық деңгейін, маңыздылық деңгейін анықтаудың таңдап алынған әдісі бойынша анықталған маңыздылық шегін пайдаланумен байланысты. Бұл көрсеткішті зерттеудің мақсаты анықталған бұрмалаудың нақты мөлшерінің оның бұрынғы ақшалай өлшемдермен анықталған деңгейінен артық еместігін анықтау болып табылады. Аудитор рұқсат етілген қателік (маңыздылық) сомасын жалпы анықтап алып, содан кейін ол соманы шот топтары арасында немесе шоттар арасында бөліп тарату керек.

Аудитор белгіленген ішкі бақылау процедураларын тексеру нәтижесінде анықталған ауытқулардың жиынтық дәрежесі – жиынтық ішіндегі ауытқудың нақты дәрежесі белгілеген ауытқу дәрежесінен артпайтындығына толық сенімді болғысы келеді.

7.2. Іріктемелі бақылау тәуекелдері

Аудитор өз есептілігін құрастыру немесе тексерілетін объект, элемент, бап бойынша өз пікірін қалыптастыру барысында статистикалық іріктеуді қолданумен байланысты мүмкін болатын тәуекелдерге ерекше мән беруі керек.

1. Іріктеуді қолданумен байланысты тәуекел – бұл қаржылық есептілікті жүргізу және құрастыру процесінде маңызды қателердің жіберілуімен және аудит жүргізу процесінде кейбір маңызды қателерді анықтай алмағандықтан, аудитордың тәуекелге баруымен байланысты болып отыр. Бұл жағдайда тексеру процедураларын жоспарлау кезінде ескерілуге тиісті тәуекел – байқай алмау тәуекелімен байланысты. Сондықтан тәуекелді азайту үшін анықталған бұрмалаулар рұқсат етілген деңгейден артып кетпейтіндігіне сенімді болатындай етіп үлгіні таңдап алу

қажет. Егер жүргізілген тәуелсіз процедуралар нәтижесінде бұрмалаулар анықталмаған болса, онда бүкіл іріктемеде бар бұрмалаулар рұқсат етілген деңгейден аспайды. Іріктеу негізінде жасалған қорытынды осындай аудиторлық процедуралар бүкіл жиынтыққа таралған жағдайда алынуы мүмкін қорытындыдан өзгеше болуының тәуекелі болады. Осылайша бұл тәуекел мөлшері іріктеу көлеміне тәуелді ауытқып отырады. Тәуекел төмен болған сайын қажетті іріктеу көлемі жоғары болады.

2. *Іріктеуден тыс тәуекел* – бастапқы мәліметтердің бір бөлігін ғана зерттеуден туындамайтын, аудиторлық тәуекел үлесі. Іріктеуден тыс тәуекел көзі адамдардың құжаттардағы қатені анықтай алмау кемшілігі түрінде көрінеді және ол төмендегілермен байланысты:

- аудит объектілеріне сәйкес келмейтін аудит процедураларын қолдану;
- іріктеу нәтижелерін дұрыс түсіндірмеу;
- өзге партиялардан және басқалардан алынған қате ақпаратқа сүйену.

Іріктеуден тыс тәуекел математикалық тұрғыда бағаланбайды.

3. *Бақылау құралдарының тестілері деңгейіндегі тәуекелдерді де ажырата білу қажет.*

4.1. *Бақылау тәуекелі ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі* – бақылау құрылымының қазіргі процедурасы немесе саясаттың операциялық тиімділігі іріктеу негізінде тәуекелдің жоспарлы бағаланған деңгейін растауға жеткіліксіз деп танылған жағдайдағы бақылаудың жоспарлы бағаланған тәуекелін растау, яғни іріктеу мәліметтері негізінде алынған тәуекел деңгейінің нақты жұмыс тиімділігінен төмен болуын бағалау тәуекелі.

4.2. *Бақылау тәуекелі ең жоғары деңгейде деп бағалау тәуекелі* – бұл бақылау тәуекелінің жоспарланған, бағаланып анықталған деңгейін растамайтын іріктеу негізінде анықталған бақылау тәуекелінің бағаланған деңгейі, ал шын мәнінде саясаттың қазіргі операциялық тиімділігі немесе бақылау құрылымының процедуралары жоспарланған, бағаланып анықталған деңгейді растауға жеткілікті деп танылған жағдайда. Яғни, бақылау тәуекелінің іріктеу негізінде бағаланған деңгейі нақты деңгейінен жоғары.

5. Мәнділігіне қарай тексеру тәуекелдерін ажыратады:

5.1. Қате (дұрыс емес) қабылдау тәуекелі, іріктеу мәліметтері баланста және басқаларында бұрмаланулар шын мәнінде бола тұрып, оларды жоққа шығаруымен байланысты тұжырымдама.

5.2. Қате (дұрыс емес) қабылдамау (бас тарту) тәуекелі баланста (шоттар қалдықтары және басқаларында) елеулі қателіктердің бар екендігін растаушы, ал шын мәнінде бұл қателік елеулі емес болатын іріктеу тәуекелі.

Бұл тәуекелдер екі бағытқа да, аудиттің тиімділігіне де үлкен ықпал етеді. Тәуекел деңгейін ең төмен деп бағалау тәуекелі мен дұрыс емес қабылдау тәуекелінің әрқайсысын *beta тәуекелдер* ретінде сипаттауға болады, негізгі статистикалық терминология бойынша олар аудиторлық тиімділікке жатқызылады, яғни аудит барысындағы біріктірілген процедуралар елеулі бұрмалауларды анықтауға жеткіліксіз және аудитордың қорытынды жасауға негіздерінің жеткілікті болмауымен байланысты қате аудиторлық қорытынды қалыптастыруға әкеледі.

Керісінше, тәуекелді ең жоғары деңгейде бағалау тәуекелі мен дұрыс емес бас тарту тәуекелдерінің әрқайсысын *alpha тәуекел* деп сипаттауға болады және негізгі статистикалық терминологияға сәйкес аудит тиімділігін көрсетеді, осы қате қорытындылардың кез келгені орын алған жағдайда, аудитор қажеттілігіне қарамастан, маңыздылығына қарай тексеруді арттырады. Әдетте кез келген әрекет ең соңында қорытынды жасауды талап етеді және аудит тиімді болады.

Іріктеуге қойылатын талаптар. Іріктеп тексеруді жоспарлағанда аудитор анықтауы тиіс:

- аудит мақсаттарын;
- мақсатқа қол жеткізуге мүмкіндік беретін аудиторлық процедура мен процедуралар жиынтығын;
- аудитордың іріктеу жасауы тиіс жиынтықтығы (шоттар қалдығын құрастырушы элементтер, операциялар типтері мен кластары, қаржылық есептілік баптары).

Рұқсат етілген бұрмалау. Болуы ықтимал ақшалай өлшемдегі ең жоғары мөлшерлі бұрмалау. Бас жиынтық – баланста жеке бапты немесе жеке операциялар класын құрайтын элементтер

жиынтығы. Бұл жиынтықтың әр элементі бас жиынтықтың элементі деп аталады. Аудитор таңдап алған элемент іріктеу элементі деп аталады. Іріктеу – бұл таңдап алынған элементтер жиынтығы.

Іріктемелі тексерудің статистикалық әдісі – ықтималдықтар теориясына негізделген тәуекелдер көмегімен іріктеу мөлшері анықталатын іріктеп бақылау түрі.

7.3. Статистикалық және статистикалық емес іріктеулер

Аудиторлық тесттерді орындау барысында аудитормен келісе отырып, статистикалық немесе статистикалық емес іріктеуді немесе екеуін де пайдалану мүмкін. Іріктеудің екі түрі де іріктеуді жоспарлау және оның орындалуында және нәтижелерді бағалауда қолданылады. Сонымен қатар іріктеудің екі түрі де стандарт бойынша талап етілгендей анық мәнді қамтамасыз ете алады. Аудиторлық іріктеудің екі түрі де іріктеу тәуекеліне және іріктеуден тыс тәуекелге тәуелді болады.

Іріктеудің екі түрінің арасындағы негізгі айырмашылық – статистикалық іріктеуде ықтималдық заңдылығы іріктеу тәуекелін бақылау мақсатында қолданады. Іріктеудің екі түрінің бірін таңдау ең алдымен құн немесе пайда түсініктеріне негізделген. Статистикалық емес іріктеу статистикалық іріктеуге қарағанда арзанырақ болғанымен, статистикалық іріктеудің артықшылықтары статистикалық емес іріктеуге қарағанда басымырақ болады. Бұл ең алдымен статистикалық іріктеудің ғылыми тұрғыда негізінің болуымен байланысты, ал статистикалық емес іріктеудің негізі тек аудитордың тұжырымдамасы болып табылады.

Статистикалық емес іріктеуде аудитор іріктеу мөлшерін анықтау мен іріктеу нәтижелерін бағалауда субъективті критерийлер мен өзінің жеке тәжірибесіне сүйенеді. Бұл аудитордың өзі байқамай бір салады өте ауқымды, ал екінші салада көлемі өте аз іріктеуді пайдалануына әкелуі мүмкін. Іріктеуге негізделген аудиторлық дәлелдемелердің жеткіліктілігі мәселесінде аудитор өз пікірін білдіруіне жарамды негіз табуы үшін шын мәнінде

қажет деңгейінен артық немесе кем дәлелдемелер алуы мүмкін. Тиісті деңгейде жасалған статистикалық емес іріктеу де статистикалық іріктеу сынды тиімді болуы мүмкін. Статистикалық іріктеу шынайы құнды негіздеуге, статистикалық және жобалық мәліметтерді негіздеу мен іріктеу жоспарын іске асыруда қолада-нылады.

Іріктеуді алу әдістері мен нәтижелерді бағалау әдістерінің өзара байланысы келесі кестеде келтірілген.

8-кесте

**Іріктеуді алу мен нәтижелерді бағалау
әдістерінің өзара байланысы**

Іріктеуді алу әдістері	Аудиторлық іріктеу түрлері және нәтижелерді бағалау	
	Статистикалық	Статистикалық емес
Ықтимал	басымдық беріледі	жарамды
Ықтимал емес	жарамды	міндетті

Статистикалық іріктеу аудиторға келесідей пайда әкелуі тиіс:

- 1) іріктеу тиімділігін жоспарлау;
- 2) алынған дәлелдеменің жеткіліктілігін бағалау;
- 3) іріктеу нәтижелерін бағалау.

Аудит жүргізу барысында статистикалық іріктеу іріктеу тәуекелінің санын анықтауға және бақылауға мүмкіндік береді. Статистикалық немесе статистикалық емес іріктеуді таңдау іріктеуге қолданылатын аудиторлық процедураларды таңдауға ықпал етпейді. Сонымен қатар бұл іріктеудің жекелеген пункттері бойынша алынған дәлелдемелердің құзыреттілігіне немесе іріктеу кезеңдерінде анықталған қателерге деген аудитордың әрекетіне ықпал етпейді. Бұл мәселелер кәсіби тұжырым жасауды талап етеді.

Аудиторлық іріктеу әдістері

Аудитор іріктеуді жиынтықтың көптеген әртүрлі сипаттамалары жөнінде ақпарат алу үшін пайдалануы мүмкін. Әдетте аудиторлық іріктеулердің көпшілігі келесілерге алып келеді:

1. Ауытқу ставкасына.
2. Ақшалай өлшемдегі сомасына.

Статистикалық іріктеу пайдаланылған жағдайда іріктеудің бұл әдістері сәйкесінше атрибутивті және айнымалылар бойынша іріктеу деп анықталады. Бұл әдістер арасындағы елеулі айырмашылықтар 9-кестеде келтірілген.

9-кесте

**Атрибутивті және айнымалылар бойынша
іріктеу әдістері**

Іріктеу тәсілдері	Тексеру түрі	Мақсаты
Атрибутивті іріктеу	Бақылау тесттері	Жиынтықтағы белгіленген мөлшерінен ауытқу дәрежесін бағалау
Айнымалылар бойынша іріктеу	Маңыздылығы бойынша тесттер	Жиынтықтың жалпы ақшалай өлшемдегі бағасы немесе жиынтық қатесінің ақшалай мөлшері

Бақылау тесттері үшін статистикалық атрибутивті іріктеуді дайындау. Бақылау тесттерінде атрибутивті іріктеу бақылау процедураларының орындалғанын дәлелдеуші құжат тағы да болған жағдайда қолданылады. Мұндай бақылау процедуралары әдетте рұқсат етілген процедуралар, құжаттар мен есептер категориясына жатқызылады. Аудиторлық іріктеу негізінен бақылау тәуекелінің бағаланған ең төменгі деңгейін негіздеу мақсатында қосымша бақылау тесттері орындалған жағдайда ғана пайдаланылады.

Бақылау тесттері үшін статистикалық іріктеудегі жоспарланған қадамдар:

1. Аудит мақсатын анықтау.
2. Іріктеу жиынтығы мен бірлігін анықтау.
3. Қызығушылықтың атрибуттарын (пайызын) анықтау.
4. Іріктеу мөлшерін анықтау.
5. Іріктеуде қолданылатын таңдау әдісін анықтау.
6. Іріктеу эоспарын жүзеге асыру.
7. Іріктеу нәтижелерін бағалау.

1-5 қадамдар іріктеуді дайындау дегенді білдіреді және аудиторлық тексеруді жоспарлау кезеңінде аяқталады. Қадамдардың қалғаны тексеру орындарында орындалады. Қадамдардың әрқайсысы аудитордың жұмыс құжаттарында құжатталуы тиіс.

Аудит мақсатын анықтау.

Бақылау тесттерінің жалпы мақсаты ішкі бақылау жоспары мен әрекетінің тиімділігін бағалау болып табылады. Атрибутивті іріктеудің бір немесе бірнеше жоспары белгілі бір мәмілелер класының тиімділігін бағалауға арналған болуы мүмкін.

Мысалы, сатып алу, сату мәмілелері үшін іріктеудің бір жоспары бақылау тесттері үшін қолданылуы мүмкін және бұл шынайы бақылау тәуекелі немесе құбылыстарды дәлелдеуге әсер етеді, ал іріктеудің екінші бір бақылау тесттері үшін қолданылады және ол аяқталғандығын мақұлдау үшін бақылау тәуекеліне әсер етеді. Бақылау тесттерінің нәтижелері іріктеудің атрибутивті жоспарына қосылған және мәміле түріне тәуелді болатын «шоттардың байланысты қалдықтары» үшін бақылау тәуекелін бағалауда қолданылады. Мәмілелер класы шоттар қалдығын бағалауға әсер етеді.

Іріктеу бірліктерінің жиынтығын анықтау.

Бақылау тесттеріндегі жиынтық дегеніміз – тексерілетін мәмілелер класы. Аудитор жоспарлау мақсатында жиынтықтың физикалық мәнін алу орынды болатындығын анықтайды. Мысалы, егер мақсат сатып алу мәмілесінің аяқталуының тиімділігін бақылау болса, онда барлық бекітілген құжаттардың тіркелгендігі жөнінде дәлелдемелер алуы қажет. Іріктеу жасалынатын сатып алу мәмілелері жиынтығының физикалық негізі жиынтыққа енген құжаттар ғана емес, барлық бекітілген құжаттар болып табылады. Құжаттар регистріне жазбалар тіркелмеген құжаттар жиынтығы ретінде қолданылған болса, онда олар іріктеуге алынбауы тиіс.

Тексерілуге тиісті жиынтықты анықтау аудит мақсатына сәйкес анықталады. Мысалы, егер шот-фактураларды төлеу барысында барлық процедуралардың сақталғандығын тексеру қажет болса, онда жиынтық ретінде тексерілетін кезеңдегі барлық төленген шот-фактуралар алынады.

Іріктеу бірлігі әдетте жиынтық құрамына кіретін жеке элемент ретінде анықталады. Мұндай элементтер ретінде құжаттар, бухгалтерлік жазбалар, т.с.с. алынады.

Егер жиынтық біртектес емес элементтерден құралатын болса, онда ол жиынтықты екі және одан да көп бөліктерге бөлу

мүмкіндігін қарастырып, олардың әрқайсысын жеке жиынтық ретінде қарау қажет. Мұндай бөлу стратификация деп аталады. Стратификация сандық белгілері бойынша іріктеуде, сомалары кездейсоқ сипаттағы бас жиынтықтың мөлшерін азайту үшін кеңінен қолданылады.

Рұқсат етілген ауытқуларды анықтау. Аудитті орындамас бұрын, рұқсат етілген ауытқулар шегін белгілеп алу қажет. Егер аудитті жоспарлау кезеңінде ауытқулардың қандай мөлшерін рұқсат етілген мөлшерде деп, қандайы рұқсат етілмеген мөлшерде (рұқсат етілмеген ауытқудың анықталуы қосымша аудиторлық процедураларды талап етеді) деп, анықталмаған болса, онда аудиторлық процедураларды орындау тиімділігі өте төмен болады. Бұл түсінікті, себебі белгісіздік жағдайында аудитор қатені көргенімен, оған назар аудармайды, себебі оны қате деп есептемейді. Сондықтан қатені немесе ауытқуды анықтау өте жалпы және тар болмауы қажет.

Басшылықтың қаржылық есептілік компоненттеріне қатысты тұжырымдамаларымен байланысты қателер немесе ауытқулар аудиторлардың үлкен қызығушылығын туғызады.

Жиынтықты бірегейлендіру тексерілуге тиісті бақылау баптарына қатысты олардың біртектестілігін қарастыруды қажет етеді. Төлемдерді тексеру жоспарлары мен көрсетілген соманың арасында үлкен алшақтық болған жағдайда қолма-қол төлемдер сәйкесінше, сомалары бойынша бөлінеді. Клиенттің құрылымы өте күрделі, яғни филиалдары мен бөлімшелері көп болған жағдайда, аудитор клиенттің әр сегментін жеке жиынтық ретінде қарастыра алады. Бұл тәсіл әр бөлімде тексерудің тәсілдері әртүрлі болған жағдайда өте қолайлы. Тексеру әдістері бүкіл ұйым үшін ұқсас және шоғырландырылған есептілікті құрастыратын жағдайда барлық филиалдар үшін бір жиынтық жеткілікті деп саналады. Аудитор тек клиенттің жыл бойында әдістерге өзгеріс енгізген жағдайында ғана мұндай әдіспен бетпе-бет келеді. Егер аудитор екі тексеруге де сүйенгісі келген жағдайда жиынтық өзгеріс енгізілгенге дейінгі және одан кейінгі өңдеулерді қамтуы қажет. Егер есептеулер жана бақылау әдісіне негізделетін болса, онда жиынтық өзгерістен кейінгі өңделген мәмілелер үшін анықталуы керек. Атрибутивті іріктеуде жиынтықтың дәл мөлшерін білу қажет емес, дегенмен жиынтық салыстырмалы түрде

төмен (500 және одан төмен) болса, онда жиынтықтың жуық шамамен қолайлы мөлшері қажет болады. Төменде көрсетілетіндей, жиынтық мөлшері іріктеу мөлшеріне аз ықпалын тигізеді немесе мүлде ықпал етпейді. Іріктеу бірлігі жиынтықтың жеке элементі болып табылады. Іріктеу бірлігі ретінде құжат, құжаттағы бір жол, журналдағы, регистрдегі немесе компьютерлік файлдағы жазба алынуы мүмкін. Іріктеу бірлігі жоғарыдағы тұжырымдардың толықтығы үшін жеке операция болуы қажет. Керісінше, мақсат регистрдегі жалған мәмілелердің бар болуын анықтау болса, онда іріктеу бірлігі регистрдегі жазба болуы қажет. Іріктеу бірлігі аудиттің тиімділігіне елеулі ықпалын тигізуі мүмкін. Мысалы, сатуға байланысты құжатта әр шотта орта есеппен төрт жол болуы мүмкін. Егер баға белгілеудің дәлдігін бақылау әдістерін тексеретін болсақ, онда іріктеу бірлігі шот болып анықталуы мүмкін. Мұндай жағдайда іріктеу көлемі 150 шот болса, аудитор 600 позицияны тексеруі тиіс болады. Керісінше, операция іріктеу мөлшері болса, онда аудиторға тек 150 позицияны тексеру қажет болады. Іріктеу пункті көпреттік тұжырымдамалардың тиімділігін бағалау үшін пайдаланылса, жалпы тиімділік артады. Мысалы, іріктеу бірліктері сату журналындағы жеке жолдар болатын іріктеу болуымен және бағалануымен байланысты аудиторлық тұжырымдамаларға қатысты бақылау әдістерін тексеру үшін қолданылады.

Атрибутивті қызығушылықтың ерекшелігі.

Ішкі бақылау құрылымын біле отырып, аудитор тексерілетін бақылау тиімділігіне қатысты атрибуттарды тани білуі тиіс. Атрибут әр тексеруге сәйкес бірегейлендірілуі тиіс, бұл аудиторлық тұжырымдамалар бойынша бақылау тәуекелін азайтуға мүмкіндік береді.

Атрибуттарды анықтағанда мұқият болған жөн, себебі олар бақылаудан ауытқулар санын анықтауға негіз болады. Атрибутивті іріктеу жоспарында анықталуы мүмкін атрибуттар келесі кестеде көрсетілген (10-кесте).

Кестеге сәйкес компания клиенттен тапсырыс алу бойынша коммерциялық нұсқау дайындайды. Әр атрибут бақылауға қатысты болуы тиіс, ал аудитор осы бақылау тәуекелін ең жоғарыдан төмен дәрежеде деп бағалайды. Бірақ барлық атрибуттар бірдей

мәнде бола бермейді. Келтірілген жағдайда аудитор математикалық дәлдікке қарағанда, несиелендіру рұқсатын әлдеқайда маңызды болар деп пайымдайды.

10-кесте

Бақылау тесттеріндегі атрибуттар

Атрибут	Атрибут сипаттамасы
Шот- фактуралардың бар болуы	Сату жөніндегі шот-фактуралар, тиіп-жөнелту жөніндегі растаушы құжаттарымен, жеткізу келісімшарттары, сатып алушының тапсырысы.
Сатуға рұқсаттың болуы	Сату бөлімінің сәйкес өкілетті коммерциялық қызметкерінің рұқсаты.
Тапсырыс келісімшартын тексеру	Саны, техникалық сипаттамалары және бағасын көрсете отырып дайындау жөніндегі тапсырыс берушінің нұсқауы.
Бекітілген несиенің болуы	Өз қаражаттарын тарта отырып, тапсырысты орындау үшін несие алу және оның жеткізу құжаттарына сәйкестігі.
Тауарды тиіп, жөнелтуді тексеру	Сату бөлімі сәйкес құжаттарды рәсімдеуі қажет.
Төлем шоттарын ұсынудың дұрыстығын тексеру	Математикалық дәлдік, барлық салықтық есептеулердің болуы (жанама салықтар) және жалпы шотты ұсыну.
Жазбаларды салыстыру	Операциялар журналында және синтетикалық және аналитикалық есеп кітаптарында жазбалардың болуы.

Әр атрибуттың салыстырмалы мәні іріктеу көлемін анықтау мен іріктеу нәтижелерін түсіндіру үшін статистикалық параметрлерді реттеуде қолданылады. Әдетте қатаң статистикалық параметрлер маңызды атрибуттар үшін келтіріледі. 10-кестеде келтірілген атрибуттар тексеру процедураларына қатысты, олар мәміленің орындалуын қадағалаудың құжаттық дәлелдемелері болып табылады. Қандай жағдай болса да, аудитор жұмысшының тексергенін көрсететіндей қажетті құжаттың немесе жазбаның бар екенін, тиісінше қол қойылған немесе мөр басылып расталғанын анықтай алады. Бұған қоса аудитор қосымша тексерулерді, мысалы, коммерциялық есептеулердегі математикалық дәлдікті тексере алады.

7.4. Кестелерді пайдалана отырып іріктеу мөлшерін анықтау

Тексерілуге тиіс әр атрибут немесе бақылау әдісі үшін іріктеу мөлшерін анықтау қажет. Ол үшін аудитор келесі факторлардың әрқайсысының сандық мәндерін анықтауы қажет.

1. Бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде бағалау тәуекелі.
2. Ауытқулардың рұқсат етілген нормасы.
3. Жиынтықтың күтілетін ауытқуы (норма, % есебінде).

Қосымшадағы 2,3-кестелерде көрсетілгендей, іріктеу аз мөлшерлі жиынтықта (5000 бірліктен төмен болған жағдайда, ондағы бақылау тәуекелі 5 %) және келесідей мөлшерлі жиынтықта жүргізілген жағдайда. Мұнда жоғарыда аталған үш факторға негізделген іріктеу мөлшерін анықтаудың механикалық процесі қолданылады. Одан кейін аудитордың әр фактор үшін сандық мәнін анықтау жолын қарастырамыз және өзге факторлар өзгеріссіз тұрақты боп қалады деген кездегі әр фактор өзгерісінің іріктеу мөлшеріне қаншалықты ықпалы бар екендігі анықталады.

Іріктеу мөлшерінің кестесі. 1-қосымша аудитордың іріктеу мақсатында пайдаланатын кестелер түрін сипаттайды. Кесте екі бөліктен тұрады. 1-кестеде бақылау тәуекелі өте төмен болған жағдайда бағалау тәуекелінің 5 %-дық мөлшері үшін; 2-кесте бақылау тәуекелі өте төмен, ал бағалау тәуекелінің 10 %-дық мөлшері үшін. Бұл кестелерді пайдалану үшін келесілер қажет:

- тәуекелі ең төмен деңгейде деп бақылау тәуекелін бағалау тәуекеліне сәйкес келетін кестені таңдап алу;
- ауытқудың рұқсат етілген мөлшеріне сәйкес келетін бағаны қосу;
- жиынтықтың күтілетін ауытқуына сәйкес келетін жолды қосу (норма % есебінде);
- тәжірибеде кестелерді пайдалану үшін пайдаланушылар 1-3 бағандарда көрсетілген факторлардың мәнін анықтай отырып, бағандарда көрсетілген іріктеу көлемін бақылауы қажет.
- кестені іріктеу мөлшерін анықтау мақсатында пайдалану (3-қосымша).

- Көптеген аудиторлар дайын басылған кестелерді пайдаланғандың орнына іріктеу мөлшерін анықтау үшін бүгінгі күні өздерінің жеке компьютерлерінің бағдарламаларына 1-3 аралығындағы бағандардың мәндерін қосып алады. Ендігі кезекте іріктеу мөлшерін анықтайтын факторларды аудитордың қалай айқындайтынын қарастырамыз.

11-кесте

Іріктеу мөлшерінің кестесі

Іріктеудің ең төмен деңгейіндегі бақылау тәуекелін бағалау тәуекелі	Ауытқудың рұқсат етілген мөлшері	Жиынтықтың күтілетін ауытқуы (норма %)	Статистикалық іріктеуді бағалау
5	4	1.0	156
5	6	2.0	127
10	5	1.0	77
10	6	2.0	88

Тәуекел деңгейі өте төмен деңгейде деген бақылау тәуекелін бағалау тәуекелі. Жоғарыда атап көрсетілгендей, іріктеу тәуекелінің екі түрі де бақылау тесттерімен байланысты.

1. Бақылау тәуекелін өте жоғары деңгейде деп бағалау тәуекелі аудиттің тиімділігіне қатысты.

2. Бақылау тәуекелін өте төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі аудиттің тиімділігіне қатысты.

Аудиттің тиімсіздігімен байланысты мүмкін болатын жағдайларға сәйкес және бақылау тесттері ауытқуларды дәлелдеудің басты көзі болғандықтан, аудитор бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелін сақтап қалғысы келеді.

Атрибутивті іріктеуде бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі анық көрсетіледі. Кейбір аудиторлар бұл тәуекелдің бір деңгейін басқа барлық тесттер үшін 5 % деп бағалайды. Сәйкесінше, өзге аудиторлар тәуекел деңгейін бақылау тәуекелінің жоспарланған деңгейіне тікелей тәуелділікте, келесі кестеде көрсетілгендей етіп өзгертеді.

Тәуекел деңгейлерінің өзара тәуелділігі

Жоспарланған бақылау тәуекелі	Бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі (%)
Төмен	5
Қалыпты	10
Жоғары	15

Бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде бағалау тәуекелі іріктеу мөлшеріне кері әсер етеді, тәуекел деңгейі 5 % болғанда, іріктеу мөлшері тәуекел деңгейінің 10 % болғандағыдан да жоғары болуы мүмкін. Яғни тәуекел деңгейлерінің өзгеруі тәуекелдің жоспарланған мөлшерімен тікелей байланысты. Бұл жоспарланған бақылау тәуекелі деңгейінің ең төмен деңгейде екенін дәлелдеуші дәлелдемелді көбірек жинауға және жоспарланған қалыпты тәуекел деңгейін дәлелдеуші дәлелдемелердің аз ғана мөлшерін қамтамасыз етеді. Осы тәуекел деңгейінің өзгеруінің іріктеу мөлшеріне ықпалы өзге факторларды тұрақты деңгейде ұстап тұрған жағдайда айқын көрінеді. Ауытқудың рұқсат етілген деңгейі 5 % және жиынтық мәндерінің ауытқуы 1 % деп қабылдаған жағдайда, мүмкін болатын іріктеу мөлшерлері 2-қосымшада келтірілген.

Бақылау тәуекелінің деңгейінің өзгеруі

Бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде бағалау тәуекелі (%)	Іріктеу көлемі
10	77
5	93

Ауытқудың рұқсат етілген нормасы – бұл бақылау мәндермен салыстырғанда ең жоғарғы ауытқу мөлшері, аудитор – бақылау тәуекелінің аудитор қабылдағысы келетін ең жоғары жоспарлы мөлшері. Рұқсат етілген мөлшерін анықтаған кезде, аудитор ауытқулардың әрқайсысының өзара қатынастарын қарастыруы қажет. Мысалы:

- тестіленетін бухгалтерлік есептіліктер;
- кез келген ішкі бақылаулар;
- аудиторлық бағалау мақсаты.

Аудитор бақылау мәндерінен ауытқу бухгалтерлік жазбалардағы қателер санын емес, тәуекелді арттыратынын толық түсінуі қажет. Мысалы, бекітілген ваучерлер санындағы кемшілікке қарамастан, ваучер тіркелуге тиісті күші бар мәміле болып табылады.

Тексерудің көмекші мәндері болған жағдайда ғана бақылау мәндері болады. Тексерудің белгіленген объектісінен ауытқудың мысалы ваучерді мақұлдаудың маңыздылығы бір немесе бірнеше компаниялардың қолдарымен расталған құжаттарды тексеру сияқты, бақылау мәндерімен байланысты болады.

Ауытқудың рұқсат етілген нормасы бақылау процедуралары үшін жоспарланған тәуекелге тура пропорционалды өзгереді, жоспарланған деңгей қаншалықты төмен болса, рұқсат етілген ауытқу нормасы да соншалықты төмен болады және керісінше.

«Аудиторлық іріктеу гиді» кітабында ауытқудың рұқсат етілген нормасын анықтаудың келесідей қағидалары келтірілген:

Ауытқудың рұқсат етілген нормасы іріктеу мөлшеріне кері ықпал етеді. Келесі кестеде бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі мен жиынтықтың күтілетін ауытқуының тұрақты 5 % және 0 % деңгейіндегі ауытқудың рұқсат етілген нормасының өзгермелі деңгейлеріне сәйкес, іріктеу мөлшерінің қаншалықты төмен екендігі көрсетілген.

14-кесте

**Ауытқудың рұқсат етілген нормасын анықтау
қағидалары**

Жоспарланған бақылау тәуекелі	Ауытқудың рұқсат етілген нормасы, %
Төмен	2-7
Қалыпты	6-12
Жоғары	11-20

**Ауытқудың рұқсат етілген нормасының деңгейлеріне
сәйкес келетін іріктеу мөлшерлері**

Ауытқудың рұқсат етілген нормасы (%)	Іріктеу көлемі	Ауытқудың рұқсат етілген нормасы (%)	Іріктеу көлемі
2	149	6	49
4	74	8	36

Жиынтық үшін ауытқудың жоғарғы шегін анықтау. Аудитор әр тексеріс үшін жиынтықтың күтілетін ауытқу нормасын анықтауда бір немесе бірнеше тәсілдерді қолданады. Соған сәйкес жиынтықтағы ауытқудың мүмкін болатын ең жоғарғы саны анықталады. Бұл есептелген деңгей дәлдіктің жоғарғы шегі деп аталады. Есептеулерді жүргізу үшін тәжірибеде бірнеше тәсілдер қолданылады:

- өткен жылғы іріктеу мен ауытқу нормасы бойынша оларды ағымдағы жылдың тексеру барысындағы өзгерістері мен тиімділігін бағалау;
- жылдық бастапқы бағаға негізделген смета, есепті кезеңге жасалған смета;
- алдын ала іріктеу барысында анықталған нормаға сәйкес;
- алдын ала анықталған сенімділіктің ықтималдылығына сәйкес анықтау әдістемесі.

Алғашқы үш тәсілдің әрқайсысы аудитордың жеке тұжырымдамасына сәйкес немесе аудит жүргізу жағдайына сәйкес таңдалып алынады. Бұл әдістемеге сәйкес дәлдіктің жоғарғы шегін анықтау үшін сенімділік ықтималдылығына сәйкес кестелік есептеулер пайдаланылады (3-қосымша), бұл есептеулер М.А. Мустафиннің «Маркетинг пен аудиттегі іріктеу мәселелері» кітабында келтірілген. Бұл көрсеткішті нақтылау үшін жиынтыққа қатысты түзетулер қолданылады.

Жиынтыққа қатысты түзетулерді (U^1) анықтау келесі формула арқылы жүзеге асырылады:

$$U^1 = p + (U - p) \sqrt{1 - n/N}, \quad (2)$$

мұндағы

p – күтілетін ауытқу ықтималдығын іріктеп бағалау;

U – жиынтық үшін дәлдіктің жоғарғы шегі (ауытқудың жоғарғы үлесі);

n – іріктеу көлемі;

N – жиынтық мөлшері.

Таңдап алынған мәліметтер бойынша, анықталған параметрді қолайлы ауытқу деңгейі немесе жоспарлы дәлдік деп аталатын нормативпен салыстырады. Жекелеген ірі аудиторлық компаниялар U мәнін жедел және дәлірек анықтау үшін өздерінің әдістемесі мен формуласын ұсынады. Мысалы, «Deloitte&Touche» компаниясы келесі формуланы ұсынды:

$$U = f_m \frac{100}{n}, \quad (3)$$

мұндағы n – іріктеу мөлшері; f_m – коэффициент.

Жиынтық нормасынан күтілетін ауытқу іріктеу көлеміне елеулі және тікелей ықпал етеді. Бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі және ауытқудың рұқсат етілген нормасы тұрақты болған кезде, жиынтықтың күтілетін деңгейден ауытқуы сәйкесінше артқан немесе төмендеген жағдайда, іріктеу мөлшері де жоғары немесе төмен мөлшеріне тең болады. 2-қосымшада осы фактордың іріктеу көлеміне ықпалын келесі түрде анықтайтынын көрсетеді. Айталық, бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде бағалау тәуекелі 5 % және ауытқудың рұқсат етілген нормасы 5 % (16-кесте).

16-кесте

Жиынтықтың ауытқу нормасына сәйкес іріктеу көлемі

Жиынтық нормасының күтілетін ауытқуы (%)	Іріктеу көлемі	Жиынтық нормасының күтілетін ауытқуы (%)	Іріктеу көлемі
0.0	59	1.5	124
1.0	93	2.0	181

Бұл ықпал ету нәтижесінде жиынтық нормасының күтілетін ауытқуы рұқсат етілген нормаға жақындап келе жатқандығын айқындайды. Осыдан кейін іріктеу көлемін анықтау үшін әлдеқайда дәлірек ақпарат пен ең ірі деген іріктеу мөлшерлерінің нәтижелері қажет.

Жиынтық мөлшері. Жиынтықтың мөлшері іріктеу көлеміне өте төмен деңгейде ықпал етеді немесе мүлде ықпал етпейді. Шетелдік және қазақстандық зерттеушілердің алған нәтижелеріне сәйкес «Аудиторлық іріктеу гиді»¹⁸ кітабында жиынтық көлемінің өзгеруінің іріктеу көлеміне келесідей әсерлері келтірілген: бақылау тәуекелін ең төмен деңгейде деп бағалау тәуекелі 5 %-ды құраса және рұқсат етілген ауытқу мөлшері 5 % болса, онда күтілетін ауытқу 1,0 % болған жағдайда, жиынтықтың нормасы келесі мәндерге ие болады (17-кесте).

17-кесте

Күтілетін ауытқу 1.0 % болған жағдайдағы жиынтық пен іріктеу көлемдері

Жиынтық көлемі	Іріктеу көлемі	Жиынтық көлемі	Іріктеу көлемі
100	64	2000	92
500	87	5000	93
1000	90	100000	93

Кестеде көрсетілгендей, 500 бірліктен тұратын жиынтықтан іріктеу мен 5000 бірлік жиынтығы арасындағы айырма үлкен емес, сол сияқты іріктеу айырмашылығы 5000 бірлік пен 10 000 бірлігі бар жиынтықтан да көп болмайды. Статистикалық іріктеу кезінде жиынтықта 5000 бірліктен жоғары болса, онда жиынтықты шексіздік деп қараған дұрыс болады. Іріктеу көлемі (2-қосымша) жиынтық 5000 және одан да көп бірліктен құралған жағдайда қолданылады. Мұндай жағдайда жиынтықтың көлемі нақты қанша екендігін көрсету керек емес. Бірлік саны 5000-нан кем жиынтық үшін оның мөлшерін дәл есептеу қажет және ол

¹⁸ Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества-2009/перевод с английского/ г.Алматы- 984 стр. ПАО «Палата аудиторов РК».Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка»

үшін формуланы немесе әртүрлі жиынтық мөлшерлері үшін кездейсоқ сандар кестесін пайдалуға болады, осылайша іріктеу көлемін анықтай аламыз. Барлық мысалдарда жиынтық мөлшері 5000 және одан да көп бірлік деп алынған, сол себепті 2-қосымшаның мәліметтері қолданылған.

Бақылау сұрақтары:

1. Іріктеу түсінігін және іріктеп бақылау тәуекелін ашып көрсетіңіз.
2. Іріктеудің статистикалық әдістерін қолдану жайлы түсіндіріңіз.
3. Іріктеудің статистикалық емес әдісінің сипаттамасын түсіндіріңіз.
4. Іріктеу мөлшерін кестелерді пайдалана отырып анықтау.
5. Пропорциялар мен өлшемдерді ықтималдықтар теориясы негізінде іріктеу.
6. Айнымалылар бойынша классикалық іріктеу жайлы түсіндіріңіз.
7. Таңдау әдістеріне түсінік беріңіз.

Тест тапсырмалары:

1. Аудит кезінде аудитор аудиттік тексерістің қолайсыз екендігін анықтады (аудиторлық тәуекелділік), 5 % (0,05) деңгейде; клиенттік ұйымның нақты қызметімен байланысты тәуекелділік (қажетті тәуекелділік) – 0,9; ішкі бақылаудың тиімсіздік тәуекелділігі (бақылау тәуекелділігі) – 0,5. Аудитормен таңдалған тексеру рәсімдерінің тәуекелділігінің тиімсіздік деңгейі (рәсімдік тәуекелділік):

- 1) 0,11 (11%);
- 2) 0,45 (45%);
- 3) 0,02 (2%).

2. Аудиттік тәуекелділік жасау – бұл ...

1) клиенттің бақылауының ішкі жүйесіндегі қауіпті қатесін анықтай алмауы;

2) таңдаулы тексерістер кезінде маңызды қауіпті қатесін анықтай алмауы;

3) қаржылық есебі бойынша аудитордың есепті дұрыс құрастыра алмау қаупі.

3. Аудиторлық тәуекелділік түрлері:

- 1) бақылау;
- 2) жарамды;
- 3) сыртқы;
- 4) қажетті;
- 5) анықтай алмау тәуекелділігі.

4. Қажетті аудиторлық тәуекелділік немен бағаланады?

- 1) аудиторлық есептің тіркеу сатысында;
- 2) аудит жоспарлау сатысында;
- 3) дайын аудиторлық есепке қол қою сатысында;
- 4) аудит қызметтерінің құнын бағалау сатысында;
- 5) клиентпен келісімшартты тіркеу сатысында.

5. Білінбеу тәуекелділігі – бұл ...

- 1) клиенттің бақылауының ішкі жүйесіндегі қауіпті қатесін анықтай алмау;
- 2) қаржылық есебі бойынша аудитордың есепті дұрыс құрастырмау қаупі;
- 3) аудитор орындаған жұмыстардың айтарлықтай қателіктерін ашпау қаупі.

6. Таңдау кезіндегі тәуекелділігі – бұл ...

- 1) клиенттің бақылауының ішкі жүйесіндегі қауіпті қатесін анықтай алмау;
- 2) таңдаулы тексерістер кезінде маңызды қауіпті қатесін анықтай алмау;
- 3) қаржылық есебі бойынша аудитордың есепті дұрыс құрастырмау қаупі.

7. Мәлімдемеде қайсысы шынайы болып табылады?

- 1) аудиторлік тексеру нәтижесінде бақылау тәуекелділігі төмендетілу мүмкіндігі;
- 2) компанияның түріне байланысты қажетті тәуекелділігі өзгермейді;
- 3) бақылау тәуекелділігі төмен болса, онда аудитордың таңдау көлемін азайтуына болады.

8. Мәлімдемеде қайсысы шынайы болып табылады?

- 1) аудиттік қауіптілік деңгейі тәуекел деңгейіне тән анықталады;
- 2) бақылау тәуекелі ішкі аудит құрылымына қатысты азаяды;
- 3) қажетті тәуекелділігі төмен болса, онда аудитор таңдау көлемін азайта алмайды.

9. Мәлімдемеде қайсысы шынайы болып табылады?

- 1) есепке алу және бақылауды ұйымдастыру қажетті тәуекелділікке әсер етеді;
- 2) қаржылық есеп 100 % дұрыс болуы мүмкін емес;
- 3) егер қажетті және бақылау тәуекелділігі жоғары болса, онда оны анықтай алмау қаупі де жоғары болады.

10. Қажетті тәуекелділік ...

- 1) формула бойынша есептеледі;
- 2) тестілеу негізінде айқындалады;
- 3) клиент және аудиторлық мекеме арасындағы шартпен белгіленеді.

11. Аудиторлық тәуекел ...

- 1) формула бойынша есептеледі;

- 2) тестілеу негізінде айқындалады;
- 3) клиент пен аудиторлық мекеме арасындағы шартпен белгіленеді.

12. Байқамау тәуекелділігі ...

- 1) формула бойынша есептеледі;
- 2) тестілеу негізінде айқындалады;
- 3) клиент және аудиторлық мекеме арасындағы шартпен белгіленеді.

13. Бақылау тәуекелділігі ...

- 1) формула бойынша есептеледі;
- 2) тестілеу негізінде айқындалады;
- 3) клиент және аудиторлық мекеме арасындағы шартпен белгіленеді.

14. Аудиторлық таңдауларды анықтау әдістері:

- 1) статистикалық және статистикалық емес;
- 2) статистикалық және талдамалық;
- 3) туынды;
- 4) функционалдық және жүйелік.

15. Таңдау элементтерін іріктеу әдістері:

- 1) кездейсоқ, жүйелі, аралас;
- 2) жүйелі және аралас;
- 3) статистикалық және функционалдық;
- 4) талдамалық және кездейсоқ.

16. Бухгалтерлік есепті аудитормен қайта қалпына келтіру кезінде МСА-530 «Аудиттік таңдама және басқа да аудиторлық таңдау шаралары» жайлы қойылатын талаптар:

- 1) міндетті болып табылады;
- 2) ұсыныстық болып табылады;
- 3) сақталмаулары керек;
- 4) автоматтандырылған тіркеуді қайта жанартуда орындайды;
- 5) аудитті жүргізу үшін келісімшарт тіркейді.

8-тарау

АУДИТОРЛЫҚ ЕСЕП

8.1. Аудиторлық есеп. Аудиторлық қорытындының негізгі элементтері

Аудиторлық қорытынды – кез келген аудитті жүргізудің соңғы нәтижесі.

Аудиторлық қорытынды – қаржылық (бухгалтерлік) есептілікті пайдаланушыларға арналған, аудиттелетін тұлғаның бухгалтерлік (қаржылық) есептілігінің шынайылығы және Қазақстан Республикасындағы бухгалтерлік есепті жүргізу заңдылығына сәйкес тәртіпте жүргізілгендігі жөнінде бекітілген нысанда берілген жеке аудитордың немесе аудиторлық ұйымның пікірі жазылған ресми құжат.

Бұл қорытынды тексерілетін ұйымның контрагенттеріне қажет, олар есептілікте келтірілген көрсеткіштер негізінде әртүрлі серіктестік нысандары жөнінде, мысалы, бірлесіп қызмет атқару немесе инвестиция салу жөнінде шешім қабылдайды. Соңғы аудиторлық қорытынды негізінде бұл тұлғалар аудиттелетін тұлғаның мүлктік және қаржылық жағдайы жөнінде, жүргізген шаруашылық қызметінің нәтижелері жөнінде дұрыс қорытынды жасаулары қажет. Қорытынды есептіліктегі көрсеткіштердің дәлдігін, істің дәл жағдайын растауы қажет.

Аудиторлық қорытынды ҚР «Аудиторлық қызмет жөніндегі» Заңының 18-бабына және ХАС сәйкес құрастырылады, оның ішінде:

1. ХАС 700 «Тәуелсіз аудитордың жалпы мақсаттағы қаржылық есептілігінің толық кешені бойынша есебі (қорытындысы)».

2. ХАС 701 «Тәуелсіз аудитордың есебін (қорытындысын) түрлендіру».

3. ХАС 710 «Салыстырмалы көрсеткіштер».

4. ХАС 720 «Аудиттелген қаржылық есептілігі бар құжаттардағы өзге ақпараттар».

Тәжірибе көрсетіп отырғандай, аудиттің барлық түрлері үшін *аудитор қорытындысының бірыңғай нысанын* қолданған дұрыс. Қорытынды қазақ және орыс тілінде, ал құндық көрсеткіштер ҚР валютасында, яғни теңге есебінде көрсетіледі.

Аудиторлық қорытынды аудиттелетін тұлғаның басшысына, олардың арасындағы келісімде көрсетілген мөлшерде бірнеше дана етіп ұсынылады.

Аудитор аудиттелетін тұлғаның қаржылық (бухгалтерлік) есептілігінің барлық маңызды аспектілерде шынайылығы жөніндегі пікірін қалыптастыру және оны көрсету бойынша жауапкершілік алады. Аудиторлық қорытындыны құрастырғанда, аудитор аудиторлық қорытындының нысаны мен мазмұнына бірыңғай талаптарды анықтайтын 700 «Жалпы мақсаттағы қаржылық есептіліктің толық жинағы бойынша тәуелсіз аудитордың есебі (қорытындысы)» ХАС басшылыққа алады.

Аудиторлық қорытындыға аудитор есептіліктің дайындалуына қатысты пікір беруге тиісті аудиттелетін тұлғаның ҚР заңнамасының талаптарына сәйкес есепті мерзімі көрсетіліп, қол қойылып, ұйым мөрімен бекітілген қаржылық есептілігі қосымша тіркелуі тиіс. Аудиторлық қорытынды мен аталған қаржылық есептілік бір пакетке жинақталып, беттеріне реттік саны жазылып, беттері тігіліп, пакеттегі жалпы беттерінің санын көрсете отырып, аудитордың мөрімен бекітілуі тиіс.

Аудиторлық қорытынды аудитор мен аудиттелетін тұлға арасында келісілгендей көлемде бірнеше дана етіп дайындалады, бірақ аудитор да, аудиттелетін тұлға да аудиторлық қорытындының кем дегенде бір данасын және тіркелетін қаржылық есептілік нысанын иеленуі керек.

Аудиторлық қорытындының нысаны мен мазмұны қолданыстағы нормативтік актілердің ережелері мен ХАС 700 «Жалпы мақсаттағы қаржылық есептіліктің толық жинағы бойынша тәуелсіз аудитордың есебі (қорытындысы)» сай болуы керек.

Аудиторлық қорытындының негізгі элементтері:

- 1) атауы;
- 2) бағытталған тұлға;
- 3) кіріспе (кіріспе параграф);
- 4) қаржылық есептілік үшін басшылықтың жауапкершілігі;
- 5) аудитордың жауапкершілігі;

- 6) аудитордың пікірі;
- 7) есептілік бойынша өзге де жауапкершіліктер;
- 8) аудитордың қолы;
- 9) аудитор есебінің мерзімі;
- 10) аудитордың мекенжайы.

1. *Атауы* есептің тәуелсіз аудитордың есебі екенін дәл көрсетуі тиіс.

2. *Бағытталған тұлға* аудитор есебінің кімге бағытталғанын көрсетеді. Әдетте есеп қаржылық есептіліктің пайдаланылушыларына бағытталады.

3. *Кіріспе* қаржылық есептілігі бойынша аудит жүргізілген ұйымды анықтап көрсетеді. Кіріспеде, сонымен қатар келесідей мәліметтер көрсетіледі:

- қаржылық есептіліктің толық комплексіне кіретін қаржылық есептіліктердің әрқайсысының атауы;
- қаржылық есептіліктің маңызды баптарына шолу және өзге ескертпелер;
- қаржылық есептілік мерзімі мен кезеңі.

Аудит көлемін сипаттайтын бөлімінде келесідей ақпарат болады:

- аудиттің заңдарға және аудиторлық қызметтің стандарттарына ХАС, аудитор мүшесі болып табылатын кәсіби аудиторлық ұйымда қолданыстағы ішкі ережелерге (стандарттарға), өзге құжаттарға сәйкес жүргізілгені;
- аудит қаржылық есептілікте елеулі бұрмалаулардың жоқ екеніне сенімділікті қамтамасыз ету мақсатында жоспарланып жүзеге асырылды;
- аудит іріктеу негізінде жүзеге асырылды және келесілерді қамтыды:

1) қаржылық есептіліктегі қаржылық-шаруашылық қызмет жөнінде ақпараттың мәні мен ашылып көрсетілуін растаушы тесілеу негізінде алынған дәлелдемелерді зерттеу;

2) бухгалтерлік есеп қағидалары мен әдістерін, қаржылық есептілікті дайындау ережелерін бағалау;

3) қаржылық есептілікте ұсынылған басты бағалау мәндерін анықтау;

4) қаржылық есептілік жөніндегі жалпы көзқарасты бағалау.

– аудит қаржылық есептіліктің барлық маңызды аспектілердегі шынайылығы және Қазақстан Республикасында бухгалтерлік есепті жүргізу тәртібіне сәйкестігі жөнінде пікір қалыптастыруға қажетті негіздеме береді.

Аудитордың пікірі келтірілген бөлімі аудиттелген қаржылық есептіліктің шынайылық дәрежесі жөніндегі бекітілген нысандағы аудитордың кәсіби пікірін ашады.

Аудиторлық қорытындының мерзімі аудиттің аяқталған күні болып табылады, себебі аудитор аудит жүргізілген мерзімдегі қаржылық есептіліктегі көрсеткіштердің шынайылығы жөніндегі пікірі үшін жауапкершілік алады. Аудит аяқталғаннан кейін, орын алуы мүмкін өзге операциялар бойынша аудиторға жауапкершілік жүктелмейді.

Аудиторлық есепке аудитор қол қояды және онда аудитордың куәлігін берген мерзім мен рет санын көрсетіп, оның жеке мөрімен бекітіледі, аудиторлық ұйым басшысының қолы қойылып ұйымның мөрін басу арқылы расталады. Аудиторлық ұйымға берілген лицензияның номері мен берілген мерзімі де көрсетіледі.

Аудиторлық есеп міндетті аудиттелуге жататын ұйымның қаржылық есептілігінің ажыратылмас бөлігі болып табылады.

8.2. Құжаттау және аудит сапасын бақылау

Аудитті өткізу барысы жөнінде дәлелдерді ұсыну кезінде маңызы бар сұрақтардың барлығын аудитор құжаттық негізде рәсімдеуі керек.

Тексерудің алдында және тексеріс барысында дайындалатын аудитордың барлық құжаттары оның жұмыс құжаттарына кіреді, аудитордың жұмыс құжаттары аудиторға аудитті жоспарлау мен өткізуге, аудиторлық жұмысты бақылауға және шолу жасауға, сондай-ақ аудиторлық пікірді растау үшін аудиторлық жұмысқа дәлелдерді алуға көмектеседі.

Жұмыс құжаттары аудиторлық жоспарлауды, орындалған аудиторлық процедуралардың мәнділігін, саны мен жүргізу мерзімін, алынған дәлелдерден дайындалған қорытындыны көрсетуі қажет.

Тәжірибелі аудиторлар өздерінің жұмыс құжаттарын барлық маңызды мәселелерді енгізіп, толық түрде дайындайды. Жұмыс құжаттары келесілерді қамтуы тиіс:

- ұйымның құрылымдық жүйесі туралы ақпаратты;
- заңнамалық құжаттар, келісімдер мен жиналыстардан үзінділер және олардың көшірмелері;
- осы ұйымда аудитті жоспарлаудың негізділігі;
- бухгалтерлік есеп жүйесі мен ішкі бақылаудың ілеспе түрлерін зерттеу және бағалауды көрсету. Бұл сипаттамалар, құжаттар және тағы сол сияқтылар түрінде көрсетілуі мүмкін;
- мәмілелер мен шоттар қалдықтарын талдауды;
- қаржылық және өзге процестердің даму бағыттарын сипаттайтын маңызды көрсеткіштер мен трендтерді талдауды;
- жүргізілген аудиторлық процедуралардың және олардың нәтижелерінің көлемін, уақытын және мәнділігін;
- ассистенттер орындаған жұмыстарды аудитор тексергені және талдағаны туралы дәлелдемелерін;
- аудиторлық процедураларды кімнің және қашан жүргізілгендігі туралы сілтемелерді;
- аудитордың кеңесшілермен, сарапшылармен және үшінші жақтың басқа да өкілдерімен әңгімелесулерінің көшірмелері;
- аудитордың өз міндеттемелері және ішкі бақылау жүйесінің кемшіліктері жөніндегі клиентке берілген хаттарының көшірмесі;
- клиенттен және оның өкілдерінен алынған хаттар;
- аудиторлық қорытынды, аудиттің маңызды бөліктеріне қатысты аудиторға ұсынылған түсіндірмелер, сонымен қатар әдеттен тыс және ерекше жағдайлар;
- қаржылық есептіліктің, аудиторлық қорытынды, осы есептілікке қатысты анықтамалар мен актілердің көшірмелері.

Кезеңдік келісілген аудитті жүргізу барысында жұмыс құжаттарының кейбір материалдары тұрақты файл түрінде ауди-

торлық фирмадағы компьютерге енгізілуі мүмкін. Бұл файлдарды келесі аудитті өткізу үшін тұрақты ақпарат ретінде үнемі жаңартып отыру керек.

Жұмыс құжаттары аудитордың меншігі болып табылады. Аудитор өзінің қалауы бойынша жұмысшы құжаттарынан әртүрлі анықтамаларды құрастыруға құқылы, бірақ ол клиенттің бухгалтерлік жазбаларын ауыстыра алмайды.

Аудитор жұмыс құжаттарындағы ақпараттың құпиялылығын қамтамасыз етуі үшін сақтау талаптарын тыңғылықты ойластыруы тиіс. Аудиторлық тәжірибенің қажеттілігіне, сондай-ақ мүмкін болатын заңнамалық немесе кәсіби талаптарға (аудитордың қателігінен және басқа да әрекеттерінен шеккен зиянды өтеу үшін аудиторлық фирмаға клиенттің арыз беруі) сай аудитор жұмыс құжаттарын сақтау мерзімін өзі анықтайды.

Аудитор жұмысының сапасын бақылау бірнеше аспектілерде жүзеге асырылады: негізгі аудитордың өздерінің көмекшілерінің жұмысын бақылауы, аудиторлық фирманың аудитор жұмысын бақылауы. Халықаралық аудиторлық стандарттар негізгі аудиторды көмекшілерінің атқаратын жұмыстарын бақылауға міндеттейді. Көмекшілерге негізгі аудит қызметкерлерінен кәсіби деңгейімен өзгешеленетін жеке аудитке қатысуға тартылатын қызметкерлер жатады. Көмекшілерге қарағанда негізгі аудитор аудиттің жүргізілуіне толық жауапкершілікте болады.

Жұмыс берілген көмекшілер алдын ала сәйкесінше нұсқаулықпен таныстырылған болуы тиіс. Нұсқаулық көмекшілерге олардың жауапкершілігі мен олар орындауға тиісті процедуралардың міндеттері жөнінде ақпаратты қамтиды. Сондай-ақ көмекшілерге қажет ұйым қызметіне және аудиторлық процедуралардың мәнділігіне, жүргізілу уақытына және көлеміне әсер ететін, мүмкін болатын аудиторлық мәселелер туралы ақпаратты қамтиды. Аудитордың жазбаша бағдарламасы аудиторлық күзiреттілікті айқындаудың маңызды элементі болып табылады. Уақыт бюджеті де пайдалы.

Аудиторлық фирманың аудитор жұмысын бақылауы біріншіден, аудиторлық жоспар және аудит өткізу бағдарламасының негізділігін тексеру және талқылау арқылы; екіншіден, аудиторлардың ұйымдық-этикалық қағидаларын қатаң сақтау арқылы (клиентке кеңес беруші немесе клиенттің бухгалтерлік есебін

қалпына келтіруші аудитор, сол клиентті тексеруге бармайды); үшіншіден, дамыған елдерде кейбір аудиторлық фирмалар, негізгі аудитор тексеріп, қорытынды бергеннен кейін, есептіліктің сенімділігін клиент үшін тегін қайталап тексерулерді кеңінен қолдану арқылы жүзеге асырылады.

8.3. Аудиторлық қорытындылардың түрлері және олардың мазмұны

Аудиторлық қорытындылардың мынадай түрлері анықталған: шартсыз оң және түрлендірілген.

Шартсыз оң аудиторлық қорытынды. Аудитор аудиттелетін тұлғаның қаржылық есептілігі бухгалтерлік есепті жүргізудің бекітілген қағидалары мен әдістеріне сәйкес және қаржылық есептілікті дайындаудың ҚР заңдылығының талаптарына сәйкес ұйымның қаржылық жағдайы мен қаржылық-шаруашылық қызметінің нәтижелері жөнінде шынайы көрініс береді деген пікір қалыптастырған жағдайда, шартсыз оң қорытынды дайындайды.

Егер келесі жағдайлардың бірі орын алатын болса және ол аудитордың пікірінше қаржылық есептіліктің шынайылығына елеулі ықпал ететін болса, онда аудитор шартсыз оң қорытынды беруден бас тарта алады:

- аудитор жұмысының көлемі шектелген жағдайда;
- басшылықпен арада түсініспеушіліктер болған жағдайда;
- таңдалған есеп саясатының рұқсат етілген шекте болуы;
- оны пайдалану әдістері;
- қаржылық есептілікте ақпаратты ашудың жеткіліксіздігі.

Мұндай жағдайлар аудиторлық қорытындының түрлендірілуіне ықпал етеді.

Аудиторлық қорытындылардың мынадай түрлері анықталған: шартсыз оң және түрлендірілген.

Шартсыз оң аудиторлық қорытынды. Аудитор аудиттелетін тұлғаның қаржылық есептілігі бухгалтерлік есепті жүргізудің бекітілген қағидалары мен әдістеріне сәйкес және қаржылық есептілікті дайындаудың ҚР заңдылығының талаптарына сәйкес ұйымның қаржылық жағдайы мен қаржылық-шаруашылық қызметінің нәтижелері жөнінде шынайы көрініс береді деген пікір қалыптастырған жағдайда шартсыз оң қорытынды дайындайды.

Егер келесі жағдайлардың бірі орын алатын болса және ол аудитордың пікірінше қаржылық есептіліктің шынайылығына елеулі ықпал ететін болса, онда аудитор шартсыз оң қорытынды беруден бас тарта алады:

- аудитор жұмысының көлемі шектелген жағдайда;
- басшылықпен арада түсініспеушіліктер болған жағдайда;
- таңдалған есеп саясатының рұқсат етілген шекте болуы;
- оны пайдалану әдістері;
- қаржылық есептілікте ақпаратты ашудың жеткіліктілігі.

Мұндай жағдайлар аудиторлық қорытындының түрлендірілуіне ықпал етеді.

Түрлендірілген аудиторлық қорытынды. Аудиторлық есепті түрлендіру қажет болған жағдайда, аудитор ХАС 701 басшылыққа алады.

Есепті түрлендіру пікірді белгілі бір шартпен, пікір беруден бас тарту, теріс пікір беру түрінде жүзеге асырылады.

Егер келесідей факторлардың бірі пайда болса, онда түрлендірілген аудиторлық есеп беріледі:

- аудитордың пікіріне әсер етпейтін, бірақ аудитордың қорытындысында аудиттелген тұлғада орын алған және қаржылық есептілікте ашылып көрсетілген оқиғаға пайдаланушылардың назарын аудару мақсатында;
- аудиторлық пікірге ықпал ететін, шартты пікір беруге немесе пікір білдіруден бас тартуға, сондай-ақ теріс пікір беруге әкелетін жағдайлар.

Аудитор шартсыз есептен өзгеше түрлендірілген аудиторлық есепті келесі себептерге сәйкес ұсынады:

1) аудитор жұмысының көлемін шектеу – шартты пікір беруге немесе пікір білдіруден бас тартуға әкелуі мүмкін.

2) ұйым басшылығымен таңдап алынған есеп саясатының, оны қолдану әдістерінің немесе ақпаратты қаржылық есептілікте ашып көрсетудің қолайлылығы жөнінде келіспеушіліктің болуы салдарынан шартты немесе теріс пікір білдіруге әкеледі.

Түрлендірілген аудиторлық қорытынды келесідей болуы мүмкін:

- қаржылық есептіліктің шынайылығына ықпал етпейтін;
- шартты пікір;

- пікір білдіруден бас тарту;
- теріс пікір беру.

Аудитор шартсыз оң пікір беру мүмкін емес деген қорытындыға келген жағдайда, бірақ аудиттелетін ұйым басшылығымен келіспеушіліктер немесе аудит көлемін шектеу теріс пікір беретіндей немесе пікір білдіруден бас тартатындай маңызды емес болған жағдайда, шартты пікір құрастырылады. Ол «Келесі жағдайларды есепке алмағанда...» деп басталады.

Аудит көлемінің шектеулілігі терең және маңызды болған, яғни аудитор жектілікті дәлелдемелер ала алмаған және қаржылық есептіліктің шынайылығына қатысты пікір белдіре алмайтын болған жағдайда пікір беруден бас тартылады.

Аудиттелетін тұлға басшылығымен арадағы келіспеушіліктердің қаржылық есептілік үшін маңыздылығы жоғары болғандықтан, аудитор қандай да бір шарттарды көрсетуді онсыз да қаржылық есептіліктің шатастыратын немесе толық емес сипатта болуына байланысты мәнсіз деп тапқан жағдайда, теріс пікір беріледі. Бұл жағдайда келесідей тұжырымдама жасалады: «Біздің пікірімізше, жоғарыда аталған жағдайлардың орын алуына байланысты «ААА» ұйымының 2015 жылдың 31 желтоқсанына қатысты қаржылық жағдайы және 2015 жылдың 1 қаңтарынан 31 желтоқсанына дейінгі аралықтағы қаржылық-шаруашылық қызметінің нәтижелері шынайы көрсетілмеген».

Жалған аудиторлық қорытынды – аудиторлық тексеру жүргізбей құрастырылған немесе тексеру нәтижесінде құрастырылған, бірақ аудиторлық тексеруге ұсынылған және тексеру барысында аудитор қарап шыққан құжаттардың мазмұнына қарама-қайшы келетін аудиторлық қорытынды. Аудиторлық қорытынды тек соттың шешімі бойынша ғана алдын ала жалған деп танылуы мүмкін.

8.4. Аудиторлық қорытындыны рәсімдеу

Аудиторлық қорытындыны рәсімдеуге келесідей талаптар қойылады. Оған аудитордың басшысы немесе аудит жүргізгендерге (тексеруді басқарған) басшы өкілеттілік берген тұлғаның қолы қойылуы керек. Қойылған қолдарына мөр басылып, расталуы қажет. Аудиторлық қорытындыға қосымша аудиттелген

қаржылық (бухгалтерлік) есептілікті құрастыру мерзімі, аудиттелетін тұлғаның қолы мен мөрін қойып, қосымша тіркеу қажет. Аудиторлық қорытынды мен қосымша тіркелген аудиттелетін тұлғаның қаржылық есептілігі біртұтас жинақталып, барлық беттерінің сандары көрсетіліп тігілген, жалпы беттерінің санын көрсете отырып, аудитордың мөрі басылған болуы тиіс.

Аудиторлық қорытындыға қол қою мерзімі және онда кейінгі оқиғалардың көрсетілуі.

Аудиторлық қорытындыға қол қою мерзімі аудит аяқталған мерзімге сай келуі тиіс, бірақ аудиттелетін тұлғаның қаржылық есептілігіне қол қою немесе оны бекіту мерзімінен бұрын болмауы тиіс. Есепті мерзімнен кейінгі оқиғалар – есепті мерзім аяқталғаннан аудиторлық қорытындыға қол қойылғанға дейінгі уақыттағы оқиғалар және аудиторлық қорытындыға қол қойылғаннан кейінгі анықталған жағдайлар. Бухгалтерлік есепте есепті мерзімінен кейінгі оқиғалар түсінігі мен оларды қаржылық есептілікте ашып көрсету ХҚЕС 10 «Есепті күннен кейінгі оқиғалар» стандартымен анықталған.

ХҚЕС 10 «Есепті күннен кейінгі оқиғалар» стандартына сәйкес аудитор есепті күннен кейін орын алған қаржылық есептілікке де, аудиторлық қорытындыға да әсер ететін қолайлы және қолайсыз оқиғаларды ескеруі тиіс.

Қаржылық есептілікте келесідей оқиғаларды көрсету қажет:

- есепті күнге шаруашылық субъектісі өз қызметін жүргізген шаруашылық жағдайының болғанын растайтын оқиғаларды;
- есепті күннен кейін шаруашылық субъектісі өз қызметін жүргізген шаруашылық жағдайы пайда болғандығын растаушы оқиғаларды.

Бухгалтерлік есептілікті құрастырған күннен кейінгі орын алған оқиғалардың келесі түрлерін бөліп көрсетуге болады:

- аудиторлық қорытындыға қол қойылғанға дейін орын алған оқиғаларды;
- аудиторлық қорытындыға қол қойылған, бірақ есептілікті пайдаланушыларға ұсыну мерзіміне дейін орын алған оқиғаларды;
- есептілікті пайдаланушыларға ұсынғаннан кейін орын алған оқиғаларды.

Аудиторлық қорытындыға қол қойылғанға дейінгі оқиғаларға қатысты аудитор аудиторлық қорытындыға қол қойылғанға дейінгі орын алған, қаржылық есептілікке түзету енгізуді талап ететін немесе онда ашып көрсетілуге тиісті барлық оқиғалардың белгілі екені жөнінде жеткілікті және тиісті аудиторлық дәлелдемелер алу процедураларын орындауы қажет. Қаржылық есептілікке түзету енгізуді талап ететін немесе онда ашып көрсетілуге тиісті оқиғаларды анықтау процедуралары аудиторлық қорытындыға қол қою мерзіміне тақау орындалады.

Егер аудиторға аудиттелетін тұлғаның есептілігіне елеулі ықпал ететін оқиғалар жөнінде белгілі болса, онда аудитор осы оқиғалардың бухгалтерлік есепте тиісінше көрсетілгендігін және қаржылық есептілікте дұрыс ашып көрсетілгендігін анықтауы қажет.

«Есепті мерзімнен кейінгі оқиғалар» 10 ХҚЕС аудиторлық қорытындыға қол қою мерзімінен кейін, бірақ қаржылық есептілікті пайдаланушыларға ұсынғанға дейін орын алған оқиғаларға қатысты аудитордың әрекеттері бойынша талаптарды анықтайды. Аудиторлық қорытындыға қол қойылғаннан кейін, қаржылық есептілікке қатысты сұранымдар жасау немесе өзге процедураларды орындау аудитордың міндетіне жатпайды. Аудиторлық қорытындыға қол қойылған күннен бастап, қаржылық есептілікке ықпал етуі мүмкін жағдайлар туралы аудиторларды ақпараттандыру жауапкершілігі аудиттелетін тұлғаның басшылығына жүктеледі.

Егер аудиторлық қорытындыға қол қойылған күннен кейін аудиторға қаржылық есептілікке елеулі ықпал етуі мүмкін жағдайлар туралы белгілі болса, ол келесі әрекеттер бойынша міндетті:

- қаржылық есептілікке өзгеріс енгізу қажеттілігін анықтауы тиіс;
- бұл мәселелені аудиттелетін тұлғаның басшылығымен талқылау;
- аудиторға бұл жөнінде белгілі болған кезден бастап қажетті әрекеттерді іске асыру.

Қаржылық есептілікті пайдаланушыларға ұсыну мерзімінен кейін орын алған оқиғаларды көрсету барысында аудитор қаржылық есептілік бойынша сұранымдар жасаумен байланысты міндеттеме ала алмайды.

Егер қаржылық есептілікті пайдаланушыларға ұсынғаннан кейін (акционерлермен бекітілгенге дейін) аудиторға аудиторлық қорытындыға қол қою мерзіміне дейін орын алған оқиғаның болғандығын және соның нәтижесінде есептілікті түрлендіру қажет болғандығын білген болса, онда ол қаржылық есептілікті қайта қарау қажеттілігі жөніндегі мәселені қарастырып, оны аудиттелетін ұйым басшылығымен талқылауы тиіс. Қаржылық есептілікке өзгерістер енгізген жағдайда, аудитор назар аударуды қажет ететіндей, бұрын ұсынылған есептілік пен қорытындыны қайта қарау негіздемесін жеке бөлімде көрсете отырып, жаңа қорытындыны дайындайды.

Егер аудитор қаржылық есептілікті қайта қарау қажет деп тапса, ал клиенттің басшылығы сәйкес шаралар қолданбайтын болса, онда аудитор клиент басшылығы бағынатын тұлғаларға аудитордың қорытындыға сену мүмкін еместігін үшінші тұлғаларға өз бетімен хабарлайтындығын мәлімдеу қажет. Келесі кезеңге қаржылық есептілікті ұсыну және онда оқиғалар жөнінде ақпаратты тиісті түрде ашып көрсету мерзімі жақындаған болса, онда қаржылық есептілікті қайта қарау және жаңа қорытынды беру қажеттігі пайда болмауы мүмкін.

Аудиттелетін тұлғаның басшылығы қаржылық (бухгалтерлік) есептіліктің мазмұны мен оның шынайылығына елеулі ықпал ететін жағдайлардың пайда болуымен байланысты оған енгізілген өзгерістер бойынша жауапкершілікте болады. Ал аудитор осы оқиғаларды бағалау бойынша жауапты болады.

Бақылау сұрақтары:

1. Жүргізілген аудит нәтижесі бойынша аудитордың ұйым басшылығына беретін жазбаша ақпаратын құрастыру мен ұсыну тәртібі қандай?
2. Аудиторлық есепті құрастырудың тәртібін сипаттаңыз.
3. Аудиторлық есеп нысандарын атаңыз.
4. Аудиторлық есептің кіріспе бөлімі қандай ақпаратты қамтуы тиіс?
5. Аудиторлық есептің аналитикалық бөлімі қандай ақпаратты қамтуы тиіс?
6. Аудиторлық есепті аудиттелген субъектіге ұсыну тәртібі қандай?

Тест тапсырмалары:

1. Тапсырыс берушінің қаржылық есебі туралы аудиторлық есеп – бұл ...

- 1) қаржылық және статистикалық көрсеткіштердің дұрыстығының аудиторлық фирмамен расталуы;
- 2) қаржы шаруашылық қызметінің тексеру актісі;
- 3) аудиторлық фирманың тапсырыс берушінің қаржылық есебінің дұрыстығы туралы ойы;
- 4) аудиторлық фирманың тапсырыс берушінің қаржылық және статистикалық есебінің дұрыстығы туралы ойы;
- 5) бухгалтерлік есепті жүргізудегі қателерді жоюға нұсқау.

2. Аудиторлық тексерістің аяқталуы көздейді:

- 1) кәсіпорын басшылығымен анықталған фактілер мен баланстың құрылу мерзімінен кейінгі есеп регистрларын тексеру;
- 2) аудиторлық есепті құру;
- 3) болашақтағы кәсіпорынның өмір сүруге қабілеттілігін бағалау.

3. Аудитордың қорытынды есепті беруден бас тартуы мен теріс баға беруінің арасындағы айырмашылықты көрсетіңіз.

- 1) ешқандай;
- 2) егер аудитор есеп беруден бас тартса, тапсырыс берушінің берген есептеріндегі нақты ақпараттың жоқтығынан;
- 3) мұндай шешімнің қабылдануы оңай, бірақ тапсырыс беруші үшін есеп беруден бас тарту ыңғайлы.

4. Аудиторлық есеп келесі негізгі бөлімдерден тұрады:

- 1) кіріспе, аналитикалық қорытынды;
- 2) кіріспе, негізгі, қорытынды;
- 3) тақырыбы, негізгі, жалпылама;
- 4) тақырыбы, мақсаты, нәтижесі, ұсыныс.

5. Аудиторлық есептің аналитикалық бөлімі кімге берілуі керек?

- 1) компанияның бас бухгалтеріне;
- 2) ұйымның қаржы директорына;
- 3) басқару қызметін атқаратын атқарушы органға;
- 4) салық комитетінің төрағасына;
- 5) ұйымның акционерлері немесе құрылтайшыларының жиналысына.

6. Аудиторлық есептің қорытынды бөлімінде ...

- 1) қаржылық есепке қол қойғаннан бұрынғы мерзімімен көрсетіледі;
- 2) қаржылық есепке қол қойғаннан бұрынғы мерзімімен көрсетілуі мүмкін емес;
- 3) мерзімі көрсетілмейді;
- 4) ағымдағы мерзім көрсетіледі;
- 5) қаржылық есепке қойылған мерзіммен көрсетіледі.

7. Сәйкестіктерді көрсетіңіз:

Аудиторлық есептің бөлімдері:

Мазмұны:

- | | |
|------------------|--|
| 1) кіріспе; | А. Аудиттың жалпы қорытындысы бойынша есеп |
| 2) аналитикалық; | Ә. Аудитор (аудиторлық фирма) туралы мәлімет |
| 3) қорытынды | Б. Қаржылық есептің дұрыстығы |

8. Аудиторлық есепке аудитор келесі құжаттарды беруі керек:

- 1) аудит жоспарын;
- 2) баланс;
- 3) аудиторлық дәлелдеме;
- 4) кіріс және шығыс туралы есептері.

9. Аудитор есептің дұрыстығы туралы есепті қай құжат арылы береді?

- 1) салықтық;
- 2) статистикалық және қаржылық;
- 3) қаржылық;
- 4) қаржылық және салықтық.

10. Аудиторлық есепке кім қол қояды?

- 1) аудиторлық фирма басшысы (жеке жұмыс жасайтын аудитор) және тексеруді басқаратын аудитор;
- 2) аудиторлық фирма басшысы (жеке жұмыс жасайтын аудитор) және тексеруді басқаратын аудитор, сонымен қатар тапсырыс беруші ұйым басшысы;
- 3) аудиторлық фирма басшысы (жеке жұмыс жасайтын аудитор) және тексеруді басқаратын аудитор, сонымен қатар тапсырыс беруші ұйым басшысы және бас бухгалтер;
- 4) аудиторлық тексерісті басқаратын квалификациялық аттестаты бар аудитор ғана;
- 5) тексеріске қатысқан барлық аудиторлар және қорытынды аудиторлық фирма басшысымен бекітіледі.

11. Қаржылық есеп туралы аудиторлық есеп келесілерді көздейді:

- 1) салықтардың уақтылы және толық төленуі туралы мәліметті;
- 2) тексеріліп жатқан ұйымның қаржылық жағдайы туралы мәліметті;
- 3) қаржылық есептің дұрыстығын.

ГЛОССАРИЙ

Аккредиттелген кәсіби аудиторлық ұйым (ары қарай кәсіби ұйым) – өзін-өзі реттейтін аудиторлар бірлестігі мен аудиторлық ұйым болып табылатын коммерциялық емес ұйым.

Аккредиттеу – кәсіби аудиторлық ұйымның құқықтарын өкілетті органның ресми тануы.

Аудит – Қазақстан Республикасының заңына сәйкес қаржылық есептіліктің және өзге ақпараттың құрастырылуы жөнінде тәуелсіз пікір білдіру мақсатындағы тексеру.

Аудитор – Біліктілік комиссиясы аттестаттаған, «аудитор» біліктілігін беру жөнінде біліктілік куәлігі бар жеке тұлға.

Аудиторлық есеп – жүргізілген аудиттің нәтижесі болып табылатын жазбаша ресми құжат.

Аудиторлық қызмет – қаржылық есептілік және өзге ақпараттың аудитін жүргізу немесе өзге қызмет көрсетумен байланысты кәсіпкерлік қызмет.

Аудиторлық ұйым – аудиторлық қызметті жүзеге асыру үшін құрылған коммерциялық ұйым.

Аудиттелетін субъект – қаржылық есептілігі және өзге ақпараты бойынша аудит жүргізілетін заңды тұлға.

Аттестация – аудиторға кандидаттарды аттестаттау бойынша Біліктілік комиссиясының кандидаттардың біліктілік деңгейін анықтауы.

Этика Кодексі – аудиторлардың кәсіби қызметінің этикалық ережелерінің жиыны.

Көрінеу, шынайы емес аудиторлық есеп – аудит жүргізбей құрастырылған немесе пайдаланушыларды қасақана жаңылыстыру мақсатында пікір жазылған аудиторлық есеп.

Серіктес – аудиторлық жобаны басқарушы және оның нәтижелеріне жеке жауапкершілігі бар аудиторлық ұйымның өкілі.

Ұйым стандарттары – аудит жүргізу тәртібінің бірыңғай талаптарын белгітетін аудиторлық ұйымның ішкі құжаттары.

Өкілетті мемлекеттік орган (ары қарай өкілетті орган) – аудиторлық қызмет саласын реттеу және аудиторлық кәсіби ұйымдардың қызметін бақылаушы орталық атқарушы орган.

ОҚУ ҚҰРАЛЫНДА ПАЙДАЛАНЫЛҒАН АББРЕВИАТУРАЛАР

AAA (American Accounting Association) – Америкалық бухгалтерлер қауымдастығы.

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – Америкалық сертифициатталған бухгалтерлер институты.

ASB (Auditing Standards Board) – Аудиторлық стандарттар бойынша Кеңес.

CIA (Certified Internal Auditor) – Сертифициатталған ішкі аудитор.

CPA (Certified Public Accountant) – сертифициатталған бухгалтер.

GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) – бухгалтерлік есептің жалпы қабылданған стандарттары.

GAAS (Generally Accepted Auditing Principles) – аудиторлық қызметтің жалпы қабылданған стандарттары.

IFAS (International Federation of Accountants) – бухгалтерлердің халықаралық Федерациясы.

IIA (Institute of Internal Auditors) – ішкі аудиторлар институты.

IAS (International Accounting Standards) – бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттары.

IFRS (International Financial Reporting) – қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары.

БИБЛИОГРАФИЯЛЫҚ ТІЗІМ

1. Қазақстан Республикасының Азаматтық Кодексі (07.11.2014 ж. өзгерістер мен толықтыруларды ескере отырып).
2. Қазақстан Республикасының Кодексі «Салықтар және өзге бюджетке міндетті төлемдер» (Салықтық Кодекс) 2001 жылдың 12 маусым № 209-ІІ (2009 жылдың 1 қаңтарындағы өзгерістер мен толықтыруларды ескере отырып).
3. ҚР «Аудиторлық қызмет туралы» заңы. – 2006. – 5 мамыр.
4. ҚР «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік жөніндегі» заңы, 28 ақпан 2007 ж. № 235-ІІІ (26.12.2014 ж. өзгерістер мен толықтыруларды ескере отырып).
5. Қазақстан Республикасының 2003 жылғы 13 маусымдағы № 440-ІІ «Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі» заңы.
6. Аудиттің халықаралық стандарттарының жинағы. Сенімділік білдіру және этика. – Алматы, 2007. – 1260 б.
7. КАҰ «ҚР Аудиторлар Палатасы». Халықаралық аудит стандарттары мен сапаны бақылау жинағы /ағылшан тілінен аударма. – Алматы, 2009. – 984 б.
8. AICPA, Audit and Accounting Guide: audit Sampling, 2002. – p.106-107.
9. МСФО 2006. – Алматы: ИД БИКО, 2008. – 516 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2012. – 1002 с.
11. Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.О. Рейлли, М.Б. Харш; Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. Аудит Монтомери. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997, – 542 с.
12. Аренс Э.А., Лоббек Д.К. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995.
13. Р.П. Булыги. Аудит: учебник для бакалавров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 431 с.
14. Арабян К.К. Организация и проведения аудиторской проверки: Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 447 с.
15. В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др. / под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд. Аудит: учебник для ВУЗов / перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
16. Ажибаева З.Н. Аудит: учебник. – Алматы: Экономика, 2005.
17. Аренс Э.А., Лоббек Д.К. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995.
18. Воронина Л. И. Аудит: теория и практика: учебник для бакалавров. – М.: Издательство «Омега-Л», 2012. – 160 с.
19. Дюсембаев К.Ш., Теория и эволюция аудита: Монография. – Алматы. Экономика, 2012. – 722 с.
20. Ержанов М.С., Даулетбаков Г.Б., Ержанова А.М., Байдиқов А.М. / Под ред. д.э.н. Ержанова М.С. / Аудит-1: учебник. – Алматы: Издательство «Бастау», 2005. – 382 с.
21. Нурсейтов Э.О. Аудиторская деятельность. – Алматы.: LEM, 2005.
22. Нурсейтов Э.О. Аудит: краткое руководство. – Алматы.: LEM, 2007.

23. Нурсеитов Э.О., Нурсеитов Д.Э. МСФО: теория и практика. – Алматы.: LEM, 2007.
24. Б.Ш. Алтаев, Б.Б. Султанова. Основы аудита: учебное пособие. – Алматы: Қазақ университеті, 2016. – 210 с.
25. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001.
26. Шеремет А.Д., Суйц В.Л. Аудит: учеб. пособие – М.: ИНФ РА, 2000.
27. М.А. Мустафин. Проблема выборки в маркетинге и аудите. – Алматы, 2007.
28. Қазақстан республикасы Аудиторлар Палатасының ресми сайты [audit.kz].
29. [www.audit.kz / index.php?newsid.dogovor-na-provedenie-audita-fino-tchetnosti-1-kor.doc](http://www.audit.kz/index.php?newsid.dogovor-na-provedenie-audita-fino-tchetnosti-1-kor.doc)

ҚОСЫМШАЛАР

1-қосымша

Қаржылық есептілік аудитін жүргізу жөніндегі
КЕЛІСІМШАРТ № _____

Алматы қ. «_____» _____ 20__ ж.

ЖШС (АҚ) «_____» (заңды тұлғаның мемлекеттік тіркеуден өткендігі жөніндегі куәлік № _____ берілді _____, берген орын _____), ары қарау «**Тапсырыс беруші**» деп аталатын, _____ тұлға түріндегі, Жарғысы негізінде әрекет ететін (сенімхат № _____ ж.), екінші жағынан «_____» **ЖШС** (заңды тұлғаның мемлекеттік тіркеуден өткендігі жөніндегі куәлік № _____ берілді _____ ж., _____ **ЖШС**, аудиторлық қызметпен айналысу жөнінде берілген Бас лицензия № _____, берілген уақыты _____ ж.), «ҚР Аудиторлар Палатасының мүшесі болып табылатын (мүшелігі жөніндегі куәлік № _____ ж.), ары қарай «Атқарушы» деп аталатын _____ тұлғасы түріндегі, Жарғысы негізінде әрекет ететін, (сенімхат № _____ ж.), екінші жағынан, ары қарай бірге Жақтар деп аталатын, ал жекеше алғанда Жақ қаржылық есептілік аудитін жүргізу жөнінде осы келісімшартты (ары қарай Келісімшарт) жасады:

1. АРЫЗДАР МЕН КЕПІЛДЕМЕЛЕР

1.1. Тапсырыс беруші мәлімдейді және кепілдендіреді:

1.1.1. Ол Қазақстан Республикасының заңнамасы бойынша заңды тұлға болып табылады және мүлікке меншік құқығы бар, сол мүлкімен өзінің міндеттемелері бойынша жауапкершілік алатын, қазіргі кезде де, бұдан ары қарай да өз атынан бөлек мүліктік құқықтар мен міндеттемелерді сатып алу және жүзеге асыру, мәмілелелер жасау мүмкіндігі бар.

1.1.2. Осы келісімшартқа Тапсырыс беруші атынан осы тектес құжаттарға қол қою өкілеттігі бар тұлға қол қояды.

1.1.3. Осы келісімшартты жасау үшін Қазақстан Республикасының қолданыстағы заңнамасына сәйкес және / немесе Тапсырыс берушінің құрылтай құжаттарына сәйкес талап етілген жағдайда Тапсырыс берушінің басқару органдарының рұқсаты және / немесе келісімі алынған.

1.1.4. Ол осы келісімшартты өз мүддесін басшылыққа ала отырып, алдаудың, қысым көрсету, қорқыту нәтижесінде немесе күрделі жағдайлардың орын алуымен байланысты жасамайды.

1.2. Атқарушы мәлімдейді және кепілдендіреді:

1.2.1. Ол Қазақстан Республикасының заңнамасы бойынша заңды тұлға болып табылады және аудиторлық қызмет көрсетуге құқылы.

1.2.2. Осы келісімшарт бойынша міндеттеме Халықаралық Аудит стандарттары (ХАС) бойынша орындалады.

1.2.3. Аудиттелетін субъектіге аудит жүргізу барысында мүліктік залал келтіру жауапкершілігі ҚР «Аудиторлық ұйымдардың азаматтық-құқықтық жауапкершілігін міндетті сақтандыру жөніндегі» заңының талаптарына сәйкес сақтандырылған.

2. КЕЛІСІМШАРТ ПӘНІ ЖӘНЕ ҚЫЗМЕТ КӨРСЕТУ МЕРЗІМІ

2.1. Тапсырыс беруші Атқарушыға тапсырады және көрсетілген қызмет құнын төлеуге міндеттеледі, ал атқарушы Тапсырыс берушінің _____ жылғы қаржылық есептілігінің аудитін жүргізу міндеттемесін қабылдайды.

Қаржылық есептілік аудитінің мақсаты: қаржылық есептілікте елеулі бұрмалаулардың жоқтығы және оның Халықаралық Қаржылық есептілік стандарттарына (ХҚЕС) немесе ҚР өзге заңдылықтарына сәйкес, ұсынылған үлгілердің бірін таңдау керек / сәйкес құрастырылғандығы жөнінде сенімділікке қол жеткізу болып табылады.

Аудиттелетін кезең: _____ жылдан бастап _____ жылға дейін.

Аудит масштабы: Тапсырыс берушінің қаржылық есептілігін іріктеу негізінде қаржылық есептіліктің сандық мәліметтерін және оған қосымша ашып көрсетілген ақпаратты растаушы дәлелдемелер жинауды, қолданылған бухгалтерлік есеп қағидаларын бағалауды, Тапсырыс берушінің басшылығы жасаған бағалауларды, жалпы қаржылық есептіліктің ұсынылуын бағалауды қамтиды.

Қаржылық есептілік аудитін жүргізу мерзімі _____ жылдан _____ жылға дейінгі уақытты қамтиды, егер Тапсырыс беруші _____ жылдың қаржылық есептілігін уақытылы ұсынған жағдайда.

Тапсырыс берушінің кінәсінен қызмет көрсету _____ күнге тоқтатылған болса, онда атқарушы өз жұмыс кестесіне қолайлы кезеңде қызмет көрсетуді жалғастыру мерзімін бекіте алады.

2.2. Жүргізілген қаржылық есептілік аудитінің нәтижесі бойынша Атқарушы ХАС сәйкес нысанда және мазмұнда аудитордың есебін дайындайды, онда аудиттеліп отырған кезеңде ұсынылған қаржылық есептілік ХҚЕС сәйкестігі жөнінде пікір береді.

2.3. Шартты аудиторлық қорытынды, теріс пікір немесе Тапсырыс берушінің қаржылық есептілігі бойынша пікір білдіруден бас тарту келісімшартта көрсетілген қызметтің құнын төлеу міндеттемесінен босатпайды.

2.4. 2.1 пунктте көрсетілгендерден өзге Атқарушы аудит жүргізу барысында тапсырыс берушіге көрсететін қызметтердің кез келгені қосымша қызметтер болып танылады. Мұндай қызметтердің сипаты, құны, қызмет көрсету және оның құнын төлеу тәртібі жеке келісіммен рәсімделеді.

3. ТАРАПТАРДЫҢ ҚҰҚЫҚТАРЫ МЕН МІНДЕТТЕМЕЛЕРІ

3.1. Атқарушы келесілерге құқылы:

3.1.1. Қаржылық есептілік аудитін жүргізу әдістерін өз бетінше анықтауға, Келісімшарт бойынша қызмет көрсету үшін мамандарды (жұмысшыларды) өз қалауынша жасақтауға;

3.1.2. Тапсырыс берушіден қызмет көрсетуге қажетті құжаттар мен мәліметтерді ауызша және жазбаша түрде сұрауға;

3.1.3. Тапсырыс берушінің лауазымды тұлғаларынан қызмет көрсету барысында туындаған мәселелер бойынша ауызша және жазбаша түсініктемелер алуға;

3.1.4. Тапсырыс беруші жұмыс үшін ұсынған құжаттардың көшірмесін жасауға және Атқарушының жұмыс құжаттарына қосуға;

3.1.5. Қаржылық есептілік аудитін жүргізген кезде, қажеттілігіне қарай алдыңғы аудитордың жұмысы нәтижелерін (есепін) пайдалану;

3.1.6. Келісімшартта көрсетілген қызметтерді көрсету үшін ҚР аудиторлық қызмет жөніндегі заңнама талаптарын сақтай отырып, әртүрлі сала мамандарын кеңінен тарту;

3.1.7. ҚР «Заңсыз жолмен алынған кірістерді заңдастыруға қарсы әрекеттер және лаңкестікті қаржыландыру жөніндегі» заңының 5 бабына сәйкес клиентті тиісті тексеру шараларын жүзеге асыруға;

3.1.8. Тапсырыс берушінің қаржылық есептілігі аудитінің есебін Тапсырыс берушінің келісімшартта көрсетілген қызметінің құнын және тұрып қалулар орын алған жағдайда олардың нақты шығындарын толық төлегенге дейін өзінде ұстап отыруға тиіс.

3.2. Атқарушы міндеттеледі:

3.2.1. Осы келісімшарттың 2 пунктінде көрсетілгендей көлемде және мерзімде қызмет көрсетуге;

3.2.2. Келісімшарт бойынша міндеттемелерін орындаған кезде ҚР заңнамалық нормаларын, Халықаралық аудит стандарттарын және Аудитордың кәсіби этикалық кодексін басшылыққа алады;

3.2.3. Тапсырыс берушіден алынған және Келісімшарт бойынша қызмет көрсету барысында құрастырылған құжаттардың сақталуын қамтамасыз етуге;

3.2.4. Тапсырыс берушіге бухгалтерлік есепті жүргізу мен қаржылық есептілікті құрастыруға қатысты анықталған маңызды кемшіліктер жөнінде хабарлауға;

3.2.5. Қаржылық есептілік аудиті нәтижелерінің, осы келісімшартты орындау барысында алынған коммерциялық немесе өзге заңмен қорғалатын құпия болып табылатын басқа да мәліметтердің құпиялылығын сақтауға;

3.2.6. Тапсырыс беруші өзінің негізгі құралдарына, тауарлық-материалдық құндылықтарына, ақша қаражаттарына түгендеу жүргізген жағдайда, Тапсырыс беруші түгендеуді жүргізуді жоспарлаған мерзімнен _____ күн бұрын хабарлаған жағдайда, өз мамандарының бақылаушы ретінде түгендеуге қатысуын қамтамасыз етуге;

3.2.7. Бухгалтерлік есеп жүйесінің жағдайымен және автоматтандырылған бухгалтерлік бағдарламалық өнімдермен, ішкі бақылау жүйесімен, Тапсырыс берушінің негізгі құралдарын қайта бағалау әдістері және нәтижелерімен олардың жарамдылығын бағалау мақсатында және қаржылық есептілікті құрастыру негіздемесі ретінде танысып, аудиторлық процедуралар сипатын, уақыты мен көлемін анықтау мақсатында танысуға;

3.2.8. Тапсырыс берушіге ескерте отырып, қаржы нарығын және қаржылық ұйымдарды реттеу, сондай-ақ қадағалау бойынша Мемлекеттік өкілетті ұйымға аудит нәтижесінде анықталған ҚР заңдылықтарының бұзылуы жөнінде хабарлауға;

3.2.9. Тапсырыс берушіге ескертпестен қаржылық мониторинг бойынша өкілетті органға Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкес Заңсыз жолмен алынған кірістерді заңдастыруға (жылыстатуға) қарсы әрекеттер және лаңкестікті қаржыландыру жөніндегі мәліметтерді хабарлауға.

3.3. Тапсырыс беруші құқылы:

3.3.1. Атқарушыдан жүргізіліп отырған қаржылық есептілік аудитіне қатысты кеңес алу;

3.3.2. Атқарушыдан Тапсырыс берушінің қаржылық есептілігі, өзге құжаттары бойынша анықталған сәйкессіздіктер жөнінде ақпарат алуға;

3.3.3. Атқарушы қызметінен бас тартуға, егер осы келісімшарттың бұзылғаны белгілі болса.

3.4. Тапсырыс беруші міндеттеледі:

3.4.1. Шешім қабылдауға өкілетті тұлғалар ішінен аудит жүргізуге жауапты адамды бекітуге;

3.4.2. Атқарушыға Тапсырыс берушінің басқару ұйымының аудиттелетін кезеңге Атқарушыны аудитор ретінде бекіткені жөніндегі шешімін және аудитор қызметінің құнын төлеу жөніндегі шешімін мөр басып, растап ұсынады;

3.4.3. _____ жылдың қаржылық есептілігін көрсетілген мерзімге дейін ұсынуға.

3.4.4. Атқарушыға осы Келісімшарт бойынша міндеттемелерін уақтылы және сапалы орындауы үшін қажетті жұмыс жағдайын жасау (ғимараттан бөлме беру, құжаттарын сақтауға металл шкаф немесе сейф беру, Тапсырыс берушінің материалдық жауапты және лауазымды тұлғаларының қатысып аудиторларға көмектесуі, Атқарушы мамандарды оргтехникамен қамтамасыз ету);

3.4.5. Атқарушыға өздеріне қажетті барлық жазбаларды, құжаттарды және өзге кез келген ақпаратты еркін алу мүмкіндігін беру, ауызша ақпарат беру;

3.4.6. Аудит барысында пайда болған атқарушыны қызықтырған мәселелер бойынша ауызша немесе жазбаша ақпарат беру;

3.4.7. Атқарушыға үшінші тұлғалардан қажетті ақпарат алуға көмектесу, Сұранымдар дайындап жіберу;

3.4.8. Атқарушыны жүргізілетін түгендеу мерзімі жөнінде алдын ала хабарландыру және негізгі құралдар, тауарлық-материалдық қорлар, ақша қаражаттарын түгендеуді қабылданған тәртіпке сәйкес жүргізу;

3.4.9. Осы келісімшартты жүзеге асыру барысында атқарушы анықтаған ҚР нормативтік-құқықтық актілерінің бұрмалану жағдайларын түзету;

3.4.10. Атқарушыға жазбаша сұраныс алғаннан кейінгі бір күн ішінде барлық қажетті ақпаратты дайындап беруге, үшінші тұлғалардан алу қажет болған жағдайда, үш күн ішінде дайындап беруі тиіс.

4. АТҚАРЫЛҒАН ЖҰМЫСТАРДЫ ӨТКІЗУ ЖӘНЕ ҚАБЫЛДАУ ТӘРТІБІ

4.1. Жұмыстары аяқталғаннан кейін Атқарушы Тапсырыс берушіге ұсынады:

_____ дана Тапсырыс берушінің 20 _____ жылдың қаржылық есептілігі бойынша _____ тілінде аудиторлық есеп;

Тапсырыс берушінің ішкі бақылау жүйесінің әлсіз тұстары жөніндегі хаттың бір данасын;

2 дана Қабылдау-Тапсыру Актісі Атқарушының өкілінің қолы қойылып ұсынылады.

4.2. Тапсырыс беруші 4.1 пунктінде көрсетілген құжаттарды алғаннан кейін _____ күн ішінде қарсылығы болмаған жағдайда, Атқарушыға Атқарылған жұмыстарды қабылдау-тапсыру актісінің бір данасын жіберуі тиіс.

4.3. Тапсырыс беруші тарапынан негізделген бас тарту жасалған жағдайда, қажетті жұмыстар мен оларды орындау мерзімдері көрсетілген екі жақты акт жасалады.

5. АТҚАРУШЫ ҚЫЗМЕТІНІҢ ҚҰНЫ ЖӘНЕ ОНЫ ТӨЛЕУ ЖАҒДАЙЛАРЫ

5.1. Атқарушы қызметінің құны _____ тенгені құрайды, ҚҚС қоса алғанда.

5.2. Атқарушының қызметін төлеу Атқарушы ұсынған шотқа сәйкес келесі тәртіпте жүзеге асырылады:

_____.

5.3. Осы Келісімшарт бойынша барлық есеп айырысулар теңге есебінде қолма-қол ақшасыз нысанда жүзеге асырылады.

5.4. Іс-сапар және өзге көрсетілмеген қызметтердің құны Тапсырыс беруші тарапынан _____ күн ішінде ұсынылған шот негізінде жүзеге асырылады.

7. ТАРАПТАРДЫҢ ЖАУАПКЕРШІЛІГІ

7.1. Тапсырыс беруші қаржылық есептіліктің толықтығы мен шынайылығына, қаржылық есептілікті ҚР заңнамасына сәйкес құрастыру үшін маңызды болып табылатын бухгалтерлік есепте шаруашылық фактілерінің дұрыс көрсетілгендігі, ішкі бақылаудың ұйымдастырылуы мен жүзеге асырылуына, есеп саясатының таңдалуы мен қолданылуына, компания активтерін сақтау жүйесін таңдауға және оны пайдалануға жауапты.

7.2. Тапсырыс берушінің басшылығы Атқарушы анықтаған заң бұзушылықтарды түзетуге жауапкершілік алады.

7.3. Атқарушы қаржылық есептілік аудитінің нәтижесі бойынша құрастырылған, есепте көрсетілген пікірі үшін жауапкершілік алады.

7.4. Осы келісімшарт бойынша төлем міндеттемесі мерзімінің бұзылғаны үшін Тапсырыс беруші Атқарушының жазбаша талап етуі бойынша _____% мөлшерінде кешіктірілген әрбір күн үшін, бірақ төленуге тиісті соманың _____%-дан артық емес мөлшерде айыппұл сомасын төлейді.

7.5. Атқарушы тарапынан қызмет көрсету мерзімі бұзылған жағдайда, ол Тапсырыс берушінің төлеуге тиісті қалдық сомасының _____% мөлшерінде Тапсырыс берушінің жазбаша талап етуі бойынша кешіктірілген әрбір күн үшін төленуге тиісті соманың _____%-дан артық емес мөлшерде айыппұл сомасын төлейді.

9. КҮПИЯЛЫЛЫҒЫ

9.1. Тараптар келісімнің шарттарын, келісімшарт бойынша әрекет ету барысында белгілі болған мәліметтерді үшінші жақтарға таратпауға міндеттеледі.

12.4. Келісімшарт бірдей заңдық күші бар, тараптың әрқайсысына бір данадан берілген, алдыңғы келісімдер мен тараптар арасындағы келісімшартқа сәйкес хат алмасуларды алмастыратын екі ұқсас данада қазақ тілінде жасалған.

12.5. Келісімшарт оған тараптар қол қойған сәттен бастап күшіне енеді және осы келісімшартқа сәйкес тараптардың өз міндеттемелерін толық орындап біткенге дейін қолданыста болады.

12.6. Тараптарға берілетін осы келісімшартты орындауға байланысты ескертулер мен хабарландырулар жазбаша түрде рәсімделуі тиіс. Тараптардың біреуіне жіберілген кез келген ескертпе келісімшартта көрсетілген мекенжайға бағытталған кезде ғана заңды күшіне ие болады. Ескертпе жеке қолына немесе тапсырыс хат арқылы жіберілуі мүмкін және алынды деп есептеледі:

- Жеке тапсырған кезде – тапсырған күнге;
- Тапсырыс хат түрінде жіберген кезде – байланыс ұйымының сәйкес пошта арқылы жеткізілімді растайтын түбіртектегі көрсетілген күнге.

12.7. Егер осы келісімшарт бөлімдерінің бірі заңмен бекітілген тәртіпте заңдық күші жоқ деп танылса, онда бұл жағдай келісімшарттың толықтай және / немесе басқа бөлімдерінің заңсыз деп танылуына әкелмейді.

11. ЖАҚТАРДЫҢ МЕКЕНЖАЙЫ МЕН РЕКВИЗИТТЕРІ

ЖШС « _____ »

Мекен-жайы, телефоны,
e-mail, банк реквизиттері:

Мекен-жайы, телефоны, e-mail, банк
реквизиттері:

(АЖТ, қолы)

(АЖТ, қолы)

МО

МО

2-қосымша

Іріктеу мөлшерінің кестесі

Бақылау тесттері үшін статистикалық іріктеу өлшемдері (жиынтық ≥ 5000 бірлік) 5% - бақылау тәуекелін бағалау тәуекелі ең төмен

Жиынтық- тың күтіле- тін ауытқуы (норма, %)	Ауытқудың рұқсат етілген нормасы								
	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %	7 %	8 %	9 %	10 %
0,00	149	99	74	59	49	42	36	32	29
0,50	*	157	117	93	78	66	58	51	46
1,00	*	*	156	93	78	66	58	51	46
1,50	*	*	192	124	103	66	58	51	46
2,00	*	*	*	181	127	88	77	68	46

2,50	*	*	*	*	150	109	77	68	61
3,00	*	*	*	*	195	129	95	84	61
4,00							146	100	89
5,00								158	116
6,00									179

10 %-дық бакылау тәуекелін бағалау тәуекелі ең төмен

Жиынтықтың күтілетін ауытқуы (норма, %)	Ауытқудың рұқсат етілген нормасы								
	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %	7 %	8 %	9 %	10 %
0,00	114	76	57	45	38	32	28	25	22
0,50	194	129	96	77	64	55	48	42	38
1,00	*	176	96	77	64	55	48	42	38
1,50	*	*	132	105	64	55	48	42	38
2,00	*	*	198	132	88	75	48	42	38
2,50	*	*	*	158	110	75	65	58	52
3,00	*	*	*	*	132	94	65	58	52
4,00	*	*	*	*	*	149	98	73	65
5,00	*	*	*	*	*	*	160	115	78
6,00	*	*	*	*	*	*	*	182	116

3-қосымша

Жиынтық үшін жоғарғы шектері U, % ²:

1. Сенімділік ықтималдығы 85 %:

Іріктеу көлемі, n	Ауытқудың күтілетін ықтималдылығы p, %								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
40	1,8	3,5	4,8	6,3	7,4	8,8	10,0	11,5	12,5
50	1,7	3,3	4,7	5,9	7,3	8,6	9,9	11,2	12,1
80	1,7	3,2	4,6	5,8	7,2	8,3	9,5	11,0	11,9
100	1,7	3,0	4,4	5,5	6,8	8,0	9,2	10,5	11,5
150	1,6	3,0	4,1	5,4	6,5	7,7	9,0	10,0	11,0
200	1,5	2,7	4,0	5,3	6,4	7,5	8,8	9,8	10,8
250	1,4	2,7	3,9	5,2	6,3	7,4	8,6	9,5	10,6
300	1,4	2,7	3,8	5,0	6,2	7,3	8,4	9,3	10,5
350	1,4	2,6	3,7	5,0	6,1	7,2	8,2	9,2	10,4
400	1,3	2,6	3,7	4,9	6,0	7,2	8,1	9,2	10,3

2. Сенімділік ықтималдығы 90 %:

Іріктеу көлемі, n	Ауытқудың күтілетін ықтималдылығы p, %								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
40	2,2	4,1	5,5	7,3	9,0	9,8	11,8	12,5	14,1
50	2,0	3,8	5,3	7,0	8,2	9,3	11,0	12,0	13,8

80	1,9	3,6	5,0	6,4	7,6	9,0	10,2	11,3	12,5
100	1,8	3,5	4,8	6,1	7,3	8,7	9,9	11,0	12,1
150	1,7	3,2	4,5	5,8	7,1	8,2	9,4	10,7	11,8
200	1,7	3,1	4,2	5,6	6,8	8,0	9,1	10,2	11,5
250	1,6	2,9	4,1	5,4	6,6	7,9	9,0	10,0	11,2
300	1,6	2,9	4,1	5,3	6,5	7,6	8,8	9,8	11,0
350	1,5	2,8	4,1	5,2	6,3	7,5	8,6	9,7	10,9
400	1,5	2,8	4,0	5,1	6,3	7,4	8,6	9,6	10,7

3. Сенімділік ықтималдығы 95 %:

Іріктеу көлемі n	Ауытқудың күтілетін ықтималдылығы р, %								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
40	4,5	5,1	7,2	8,5	10,0	12,0	12,7	14,9	16,2
50	3,0	5,0	7,0	8,0	9,8	11,6	12,1	14,0	15,8
80	2,5	4,8	6,0	7,4	8,7	10,1	11,3	12,6	14,0
100	2,3	4,1	5,8	7,0	8,5	9,6	11,0	12,2	13,5
150	2,2	3,9	5,2	6,3	7,8	9,2	10,3	11,5	12,7
200	2,1	3,6	5,0	6,1	7,4	8,6	9,9	11,0	12,2
250	1,9	3,4	4,7	6,0	7,2	8,4	9,6	10,8	12,0
300	1,8	3,2	4,5	5,8	7,0	8,2	9,3	10,5	11,7
350	1,8	3,2	4,4	5,1	6,8	8,0	9,2	10,3	11,4
400	1,7	3,1	4,3	5,6	6,7	7,9	9,1	10,2	11,3

4. ТАСИС әдістемесі бойынша ұсынылған іріктеу өлшемдері:

Іріктеу м көлемін есептеу (Операцияны тексеру)																				
Тән сенімділік дәрежесі	Н	Н	Н	Н	Н	Н	Н	С	С	С	С	С	С	С	В	В	В	В	В	В
Бақылау	Н	Н	Н	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	С	Н	Н	Н	С	С	С	С
Процедуралардан алынған	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	В	Н	С	С	В	Н	С	В	Н	С	С	В
Іріктеу көлемі	46	38	28	38	32	21	38	32	21	28	24	13	32	24	14	21	14	14	13	13

Ескерту: Бағанды белгіленіз, соған сәйкес келетін сенімділік деңгейін сол баған астынан белгіленіз.

МАЗМҰНЫ

КІРІСПЕ.....	3
1-бөлім. АУДИТ ЖӘНЕ АУДИТОРЛЫҚ ҚЫЗМЕТ ЖӨНІНДЕГІ ЖАЛПЫ ТҮСІНІК	4
1-тарау. Аудиттің мәні, пәні және маңызы	4
1.1. Аудиттің пайда болуының объективті алғышарттары мен даму тарихы.....	4
1.2. Аудит және аудиторлық қызмет жөніндегі түсінік.....	15
1.3. ҚР аудиторлық қызметті реттеу	20
1.4. Аудит түрлері мен типтері	28
Бақылау сұрақтары	33
Тест тапсырмалары	34
2-тарау. АУДИТТІҢ НОРМАТИВТІК-ҚҰҚЫҚТЫҚ НЕГІЗІ.....	36
2.1. Аудит стандарттары түсінігі. Жалпы стандарттар, жұмыс стандарттары, есептілік стандарттары	36
2.2. Аудит қағидалары. Аудиторлардың кәсіби этикалық кодексі	40
Бақылау сұрақтары	42
Тест тапсырмалары.....	42
3-тарау. АУДИТ САПАСЫН БАҚЫЛАУ ЖӘНЕ ІШКІ АУДИТ	45
3.1. Сапаны бақылау жүйесі.....	45
3.2. Аудиторлық жұмыс сапасын сыртқы бақылау әдістемесі.....	51
3.3. Құжаттау.....	54
3.4. Ішкі аудит түсінігі мен атқаратын қызметі.....	56
Бақылау сұрақтары	63
Тест тапсырмалары.....	63
2-бөлім. АУДИТОРЛЫҚ ТЕКСЕРУДІҢ ӨДІСТЕМЕСІ ЖӘНЕ ТЕХНИКАСЫ	65
4-тарау. АУДИТОРЛЫҚ ТЕКСЕРУДІ ЖОСПАРЛАУ	65
4.1. Экономикалық субъектінің аудиторды немесе аудиторлық ұйымды таңдауы	65
4.2. Аудиторлар және аудиторлық ұйымдардың аудиттелетін ұйымды таңдауы	66
4.3. Аудит жүргізуге келісім жөніндегі міндеттеме-хат	69
4.4. Жоспарлау және аудит бағдарламасын жасау.....	73
4.5. Аудиттегі маңыздылық	79
Бақылау сұрақтары	86
Тест тапсырмалары.....	87

5-тарау. АУДИТОРЛЫҚ ТӘУЕКЕЛДЕР.....	88
5.1. Аудиторлық тәуекелдің жалпы түсінігі	88
5.2. Аудиторлық тәуекел компоненттері: ажырамайтын тәуекел, бақылау жүйесінің тәуекелі, байқай алмау тәуекелі.....	94
5.3. Аудиторлық тәуекел моделі.....	98
5.4. Маңыздылық деңгейі мен аудиторлық тәуекел арасындағы өзара байланыс.....	99
5.5. Аудиторлардың жауапкершілігін сақтандыру	101
Бақылау сұрақтары	105
Тест тапсырмалары.....	105
Есептер.....	106
6-тарау. АУДИТОРЛЫҚ ТЕКСЕРУДІ ЖҮРГІЗУ.....	109
6.1. Аудиторлық дәлелдемелер (қуәліктер), олардың түрлері	109
6.2. Аудиторлық процедуралар және олардың жіктелуі.....	115
Бақылау сұрақтары	123
Тест тапсырмалары.....	123
7-тарау. АУДИТТЕГІ ІРІКТЕУ	126
7.1. Іріктеу жөнінде түсінік	126
7.2. Іріктемелі бақылау тәуекелдері	129
7.3. Статистикалық және статистикалық емес іріктеулер	132
7.4. Кестелерді пайдалана отырып іріктеу мөлшерін анықтау.....	139
Бақылау сұрақтары	146
Тест тапсырмалары.....	146
8-тарау. АУДИТОРЛЫҚ ЕСЕП.....	149
8.1. Аудиторлық есеп. Аудиторлық қорытындының негізгі элементтері	149
8.2. Құжаттау және аудит сапасын бақылау	152
8.3. Аудиторлық есеп түрлері және олардың мазмұны	155
8.4. Аудиторлық қорытындыны рәсімдеу.....	157
Бақылау сұрақтары	160
Тест тапсырмалары.....	161
ГЛОССАРИЙ	163
ОҚУ ҚҰРАЛЫНДА ПАЙДАЛАНЫЛҒАН АББРЕВИАТУРАЛАР	164
БИБЛИОГРАФИЯЛЫҚ ТІЗІМ.....	165
ҚОСЫМШАЛАР	167

Оқу басылымы

Сұлтанова Бақыт Битаханқызы
Алтаев Бейбіт Шмалұлы
Арыстамбаева Альмира Зауырбекқызы

АУДИТ

Оқу құралы

Редакторы *Г. Халидуллаева*
Компьютерде беттеген және
мұқабасын безендірген *Ұ. Әбдіқайымова*

ИБ №11160

Басуға 15.08.2017 жылы қол қойылды. Пішімі 60x84 ¹/₁₆.
Көлемі 11,37 б.т. Офсетті қағаз. Сандық басылым. Тапсырыс №4301.
Таралымы 150 дана. Бағасы келісімді.
Әл-Фараби атындағы Қазақ ұлттық университетінің
«Қазақ университеті» баспа үйі.
050040, Алматы қаласы, әл-Фараби даңғылы, 71.

«Қазақ университеті» баспа үйі баспаханасында басылды.