

Дәріс 13 апта

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІК БОЙЫНША АУДИТОРДЫҢ ҚОРЫТЫНДЫСЫ

Қаржылық есептілік аудитінің мақсаты аудиторға қаржылық есептіліктің белгіленген негіздеріне (яғни нормативтік құжаттарға) сәйкес қаржылық есептіліктің (барлық маңызды аспектілер бойынша) дайындалғандығы туралы пікір білдіруге мүмкіндік беру болып табылады. Аудитордың пікірі (opinion) оның қорытындысында қамтылған. "Қаржылық есептілік бойынша аудитордың қорытындысы" ("the auditor's report on financial statements") № 700 стандартында аудитор аудиторлық дәлелдемелерді жинау процесінде алынған Қорытындыларды қайта қарап, қайта бағалауы тиіс, олар бұдан әрі қаржылық есептілік туралы пікір білдіру үшін негіз ретінде пайдаланылатын болады (бұл ереже кәсіби Есептіліктің талаптарынан туындайды). жоғарыда айтылған құзыреттілік пен сақтық). Бұл ретте аудитор қаржылық есептіліктің оны жасау бойынша қабылданған нормативтік құжаттарға - Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына (International Accounting Standards, IASs) не Қағидаларда немесе талаптарда белгіленген тиісті ұлттық стандарттарға сәйкес дайындалғанын тексеруі қажет. * № 700 ХАА сәйкес аудиторлық қорытындыда тұтастай қаралатын қаржылық есептілік туралы айқын түрде айтылған пікір болуы тиіс.

Аудиторлық есептің негізгі компоненттері:

а) тақырып ("аудитордың есебі");

б) есепті адрестеу;

в) кіріспе параграф, оның ішінде: аудиттелетін қаржылық есептілікті айқындау (сәйкестендіру); аудиттелетін ұйым менеджментінің жауапкершілігі және аудитордың жауапкершілігі туралы ереже;

г) аудиторлық тексерудің сипатын сипаттайтын параграф, онда: ХАА немесе ұлттық стандарттар мен талаптарды пайдалануға сілтеме; аудитор орындаған жұмыстың сипаттамасы;

д) аудитордың пікірін қамтитын параграф, оның ішінде: қаржылық есептілікті жасаудың пайдаланылған тәртібіне сілтеме (халықаралық, бухгалтерлік есеп стандарттарына қарағанда өзгеше пайдаланылған жағдайда қаржылық есептілікті жасау тәртібіне қойылатын талаптардың шыққан елінің сипаттамасын қоса алғанда); тексерілген қаржылық есептілік туралы нақты пікір;

е) есепті жасау күні;

ж) аудитордың орналасқан жері;

з) аудитордың қолы.

Ұсынылған бірыңғай форма мен аудиторлық есептің мазмұнына қойылатын талаптарды сақтау ұсынылады, өйткені бұл оқырманға ерекше жағдайларды түсінуге және анықтауға көмектеседі.

Аудитор есебінің әр элементінің мазмұнын толығырақ қарастырыңыз.

Тақырып. № 700 ХАА-да аудитордың есебінде тиісті тақырып болуы керек делінген. Онда "тәуелсіз аудитор" терминін аудитордың есебін және басқа адамдар, мысалы, ұйымның лауазымды тұлғалары, Директорлар Кеңесі, тәуелсіз аудиторларға қойылатын этикалық талаптарды сақтаудың қажеті жоқ басқа аудиторлар жасаған қорытындыларды саралау үшін пайдалануға рұқсат етіледі.

Есепті адрестеу. Аудитордың есебі аудиторлық тапсырмамен немесе өзге де жергілікті нормативтік актілермен айқындалған тұлғаларға арналуға тиіс. Әдетте есеп аудиттелетін ұйымның акционерлеріне немесе Директорлар кеңесіне жіберіледі.

Кіріспе абзац. Аудитордың есебі ол жасалған күнді (кезеңді) қоса алғанда, тексерілген ұйымның қаржылық есептілігін біржақты айқындауға (сәйкестендіруге) тиіс.

Әрі қарай, аудиторлық қорытындыда аудиттелетін ұйымның басшылығы қаржылық есептілікті жасауға жауапты екендігі туралы ереже болуы керек, ал аудитор тексерілген қаржылық есептілікке қатысты пікір білдіруге жауапты. Осылайша, қаржылық есептілікті аудиттелетін ұйымның басшылығы ұсынатыны атап өтіледі. Мұндай есептілікті дайындау оның менеджментінен бухгалтерлік есептің тиісті принциптері мен оны дайындауда қолданылатын әдістерді ашу үшін қажет дәрежеде маңызды сипаттағы бағалаулар мен пайымдаулар жүргізуді талап етеді, керісінше, аудитор қазірдің өзінде дайындалған қаржылық есептілікке аудит жүргізуге жауап береді. оған қатысты өз пікіріңізді білдіріңіз.

Кіріспе абзацтың шамамен нысаны келесідей:

«... Біз 202_ жылғы 31 желтоқсандағы жағдай бойынша "ABC Company" бухгалтерлік балансына (бұдан әрі - Компания) және оған қоса берілген өткен жылғы кірістер мен ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есептерге аудит жүргіздік. Аталған қаржылық есептілікті дайындауға компания басшылығы жауапты болады. Біздің жауапкершілігіміз - біз жүргізген аудитке негізделген көрсетілген қаржылық есептілікке қатысты пікір білдіру". Аудиторлық тексерудің сипатын сипаттайтын Параграф. Аудитордың есебі аудиттің ауқымы мен сипатын көрсетуі керек, яғни. аудиттің ХАА немесе басқа ұлттық стандарттар мен талаптарға сәйкес жүргізілгеніне сілтеме болуы керек. "Масштаб" немесе "көлем" термині аудитордың белгілі бір жағдайларда қажет деп саналатын аудиторлық процедураларды орындау қабілетіне қатысты. Есептілікті пайдаланушыға осы ереже аудиттің белгіленген стандарттарға немесе талаптарға сәйкес жүргізілгеніне кепілдік береді. Егер өзгеше ескертілмесе, аудит жүргізу кезінде аудитордың орналасқан жерінде көрсетілген елдің стандарттары пайдаланылды деп болжанады.

Аудитордың есебінде аудит қаржылық есептілікте Елеулі бұрмаланулар болмайтынына белгілі бір сенімділікке жету үшін жоспарланғаны және жүргізілгені туралы ереже болуы керек.

Аудиттің сипатын сипаттау үшін аудиторлық қорытынды мыналарды қамтуы керек:

а) сомаларды растау және қаржылық есептілік баптарын ашу үшін пайдаланылған аудиторлық дәлелдемелерді тестілеу әдісімен тексеру;

б) қаржылық есептілікті дайындау кезінде пайдаланылатын бухгалтерлік есеп қағидаттарын бағалау;

в) қаржылық есептілікті дайындау барысында р>басшылық жасаған маңызды жорамалдардың сипаттамасы;

г) ұсынылған қаржылық есептіліктің жалпы бағасы.

д) аудитордың пікірі тиісті тұжырымдармен расталғандығы туралы ереже (себеп-салдарлық негіздері бар).

Осы абзацқа мысал келтірейік: "...Аудитті біз халықаралық аудит стандарттарына (не тиісті ұлттық стандарттар мен талаптарға) сәйкес жүргіздік. Бұл стандарттар қаржылық есептілікте айтарлықтай бұрмаланулар жоқ екеніне жеткілікті сенімділік алу үшін аудитті жоспарлауды және жүргізуді талап етеді. Аудит Қаржылық есептіліктің сомаларын растау және баптарын ашу үшін пайдаланылған аудиторлық дәлелдемелерді тестілеу әдісімен тексеруді, сондай-ақ қаржылық есептіліктің ұсынылуына жалпы баға беру үшін

пайдаланылған бухгалтерлік есеп принциптерін және басшылық жасаған маңызды болжамдарды бағалауды қамтыды. Аудиттелетін есептілікке қатысты біздің пікіріміз тиісті тұжырымдармен расталады деп үміттенеміз (себеп-салдарлық негіздері бар).»

Аудитордың пікірін қамтитын абзац. Осы параграф оны дайындау кезінде пайдаланылған қаржылық есептілікті жасау тәртібін (оның ішінде халықаралық, бухгалтерлік есеп стандарттарына қарағанда өзгеше пайдаланылған жағдайда қаржылық есептілікті жасау тәртібіне қойылатын талаптардың шыққан елінің сипаттамасын), сондай-ақ аудитордың пікірі (мақсатына сәйкес) туралы ережені біржақты және анық сәйкестендіруге тиіс.) белгіленген талаптарға сәйкес келеді.

Аудитордың пікірін білдіру үшін қолданылатын терминдер, атап айтқанда: "...НЕМЕСЕ" деген сенімді және объективті түсінік береді...барлық маңызды аспектілерде объективті түрде ұсынады", - дейді ол.

Қаржылық есептілікті дайындау тәртібі халықаралық бухгалтерлік стандарттармен, стандарттарды әзірлеуші ұйымдардың нормативтік құжаттарымен, жекелеген елдердің заңнамасымен реттеледі. Осыған байланысты аудитордың есебінде қаржылық есептілікті дайындау кезінде басшылыққа алынған тәртіп көрсетіледі: "...халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес (немесе [шыққан еліне сілтеме жасай отырып қолданылатын тәртіптің атауы])...».

Сенімді және объективті ұсыну (немесе барлық маңызды аспектілерде объективті ұсыну) туралы пікірден басқа, аудиторға қаржылық есептіліктің белгілі бір заңдарда белгіленген басқа талаптарға сәйкес келетіндігі туралы ережені оның есебіне енгізу қажет болып көрінуі мүмкін:

«...Біздің ойымызша, қаржылық есептілік 202_ жылғы 31 желтоқсандағы жағдай бойынша Компанияның қаржылық жағдайы туралы, сондай-ақ оның шаруашылық операцияларының нәтижелері және халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына және халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес көрсетілген күннің алдындағы жылдағы ақша қаражаттарының қозғалысы туралы сенімді және объективті түсінік береді (немесе барлық маңызды аспектілерде объективті түрде ұсынады). (немесе [шыққан еліне сілтеме жасай отырып қолданылатын тәртіптің атауы])... (және [белгілі бір заңдарда белгіленген талаптарға] сәйкес келеді)".

Есептің жасалған күні. Аудитордың есебінде көрсетілген күн аудиттің аяқталу күніне сәйкес келуі керек. Бұл пайдаланушыға аудитордың қаржылық есептілікке әсерін және өзі білетін және көрсетілген күнге дейін болған оқиғалар мен шаруашылық операциялардың есебін құруды ескергенін анықтауға мүмкіндік береді. Аудитордың жауапкершілігі аудиттелетін ұйымның басшылығы дайындаған және ұсынған қаржылық есептілікке қорытынды беру болғандықтан, аудитор өз есебінің күнін қаржылық есептілік мақұлданған және қол қойылған күннен бұрын анықтамауы керек.

Аудитордың орналасқан жері. Аудитордың есебінде көрсетілген мекен-жай, әдетте, оның кеңсесінің орналасқан жеріне қатысты, оның шенеуніктері аудит жүргізуге жауапты (яғни аудиторлық фирма дирекциясының заңды мекен-жайы).

Аудитордың қолы. Есепке аудиторлық фирма (оның басшысы), аудитор немесе қажет болған жағдайда екеуі де қол қоюы керек.

Аудиторлық қорытындының нысандары

Егер жүргізілген тексеру және жиналған дәлелдемелер нәтижесінде аудитор аудит мақсатында көрсетілген сұраққа оң жауап беруге болады деген қорытындыға келсе, онда аудитор пікірді ескертусіз білдіреді (сөзсіз оң қорытынды).

Өзге жағдайларда, сондай-ақ есепке түсіндірме параграф (параграфтар) енгізілген кезде модификацияланған аудиторлық қорытынды (Modified auditor ' s report) жасалады. Мұндай жағдайлар келесідей болуы мүмкін:

а) аудитордың пікіріне әсер етпейтін факторлар;

б) аудитордың пікіріне әсер ететін факторлар (соңғы жағдайда шартты оң пікір, пікір білдіруден бас тарту немесе теріс пікір).

Аудитордың пікіріне әсер етпейтін факторлар. Белгілі бір жағдайларда аудитордың есебі (аудитордың пікірін қамтитын параграфтан кейін) түсіндірме параграфын (Emphasis of matter paragraph) қосу арқылы өзгертілуі мүмкін, бұл қаржылық есептілікке әсер ететін фактордың мәнін соңғысына ескерту ретінде нақтылайды. Мұндай түсіндірме параграфты қосу аудитордың пікіріне әсер етпейді.

Атап айтқанда, мұндай абзацты қосу, егер жақын болашақта ұйымның экономикалық қызметін жалғастыру проблемасы немесе шешілуі болашақ оқиғаларға байланысты болатын Елеулі белгісіздік болса және соңғысы қаржылық есептілікке әсер етсе, орынды болуы мүмкін.

Мұндай абзацтың мысалы:

«.. Біздің пікірімізді сөзсіз білдірудің орнына, біз қаржылық есептілік туралы ескертуге назар аударамыз. Компания белгілі бір патенттік құқықтарды бұзу туралы іс бойынша сотта жауапкер болып табылады және оған қатысты авторлық сыйақылар (роялти) мен айыппұл санкцияларын өндіріп алу туралы талаптар қойылады. Компания қарсы сот ісін қозғады және қазіргі уақытта алдын ала тыңдаулар жүріп жатыр, сонымен қатар екі талап бойынша да сот нач басталды. Осы уақытқа дейін істің түпкілікті нәтижесін анықтау мүмкін емес, сондықтан қаржылық есептілікте Тараптардың міндеттемелерінің туындауы түріндегі ықтимал салдарлар көрсетілмейді".

Қаржылық есептілік үшін маңызды болып табылатын сыни жағдайларда (мысалы, бірнеше белгісіздік жағдайында) аудитор түсіндірме абзацты қосудың орнына пікір білдіруден бас тарту қажеттілігі туралы қорытынды жасай алады.

Аудитордың пікіріне әсер ететін факторлар. Аудитор төмендегі жағдайларда, сондай-ақ оның пікірінше, осы факторлардың әсері қаржылық есептілік үшін маңызды немесе маңызды болған кезде сөзсіз оң пікір білдіре алмайды:

а) аудитордың жұмыс көлеміне шектеулер бар;

б) басшылықпен келіспеушіліктер бар. * Сонымен, аудитордың жұмыс саласына шектеулер қойылуы мүмкін: клиент-ұйым (мысалы, шарт талаптарынан аудитор аудитордың өзі қажет деп санайтын белгілі бір аудиторлық процедураларды орындай алмайтын жағдайда). Алайда, мұндай шектеу болжамды шарттың жобасында болған кезде және соңғысына сүйене отырып, аудитор болашақта өз пікірін білдіруден бас тартады деп сенеді, ол мұндай жағдайда мұндай шарттың талаптарын қабылдамауы керек;

(мысалы, аудитордың шектеулі Жұмыс уақыты оған аудиттелетін ұйымда мүлікке түгендеу жүргізуге бақылау жүргізуге мүмкіндік бермеген жағдайда; немесе клиенттің бухгалтерлік есебіндегі жазбалар белгіленген талаптарға сәйкес келмеген жағдайда).

Басшылықпен келіспеушіліктер таңдалған бухгалтерлік есептің жарамдылығы, принциптері, оларды қолдану (мысалы, аудитордың пікірі бойынша негізсіз, жедел амортизация әдісін есепке алу кезінде қолдану) немесе қаржылық есептілікте ашудың барабарлығы мәселелеріне қатысты болуы мүмкін.

"А" тармағында қозғалған мән-жайлар аудитор үшін шартты-оң пікір білдіруге немесе пікір білдіруден бас тартуға негіз болып табылады.

"Б" тармағында көрсетілген жағдайлар шартты оң немесе теріс пікірдің себебі болуы мүмкін.

Шартты-оң пікір (Qualified opinion) егер аудитор пікірді ескертусіз білдіру мүмкін емес деген қорытындыға келсе, бірақ басшылықпен келіспеушіліктің немесе аудитордың жұмыс көлемін шектеудің салдары соншалықты маңызды және терең емес, сондықтан аудитор теріс пікір білдіруі немесе өз пікірін білдіруден мүлдем бас тартуы керек.

Пікір білдіруден бас тарту (disclaimer of opinion) егер жұмыс көлемін шектеудің ықтимал салдары соншалықты маңызды және терең болса, аудитор жеткілікті аудиторлық дәлелдер ала алмаған, сондықтан қаржылық есептілік туралы пікір білдіре алмаған жағдайда беріледі.

Теріс пікір (Adverse opinion), егер келіспеушіліктің салдары қаржылық есептілік үшін маңызды және терең болса (соңғысы пайдаланушыларды адастыратын немесе "аяқталмаған" сипатта болған жағдайда).

Аудитор сөзсіз емес пікір білдірген кезде, оның есебінде оның барлық маңызды себептері нақты көрсетілуі керек және мүмкін болса, қаржылық есептілік үшін күтілетін салдардың (түзетулердің) сандық бағасы ұсынылуы керек (жеке абзацта немесе ескертпеде).