**12- тақырып. Қаржылық есеп беру аудитін ұйымдастыру және жоспарлау**

**Дәрістің мақсаты** - Қаржылық есептілік аудитін реттейтін мақсат пен жалпы қағидаларды қарастыру

**Дәріс жоспары:**

1. Қаржылық есептілік аудитінің мақсаты
2. Қаржылық есептілік аудитіне қатысты əдеп талаптар
3. Қаржылық есептілік аудитін жүргізу
4. Қаржылық есептілік аудитінің ауқымы
5. Кəсіби скептицизм
6. Саналы сенімділік.
7. Аудиторлық тəуекелділік жəне маңыздылық
8. Қаржылық есептілікке жауапкершілік
9. Қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негіздерінің қабылдауға лайықтылығын анықтау
10. Қаржылық есептілік бойынша пікірін білдіру

**Негізгі ұғымдар** - Халықаралық қаржылық есепберу стандарттары, аудитінің ауқымы, кəсіби скептицизм, саналы сенімділік, аудиторлық тəуекелділік жəне маңыздылық.

**Дәрістің мазмұны.**

Аудиттің халықаралық стандарттарының (АХС) мақсаты стандарттар орнату жəне қаржылық есептілік аудитін реттейтін мақсатқа жəне жалпы қағидаларға қатысты нұсқауды ұсыну. Сонымен қатар, ол басшылықтың қаржылық есептілікті дайындау мен беру жəне “қаржылық есептіліктің белгіленген тұжырымдамалық негізі” ретінде АХС-та аталатын қаржылық тұжырымдама негізіне жауапкершілігін сипаттайды.

Аудиттің мақсаты

Қаржылық есептілік аудитінің мақсаты аудиторға қаржылық есептілікті ұсынудың орнатылған тұжырымдамалық негізіне сəйкес барлық маңызды аспектілер бойынша қаржылық есеп берудің дайындығы туралы пікір білдіру.

Қаржылық есептілік аудиті Ақпараттың Дұрыстығын Растау бойынша Келісімге арналған Халықаралық Тұжырымдамалық Негіз анықтамасына сəйкес ақпараттық дұрыстығын растау бойынша келісім болып табылады. Тұжырымдама негізі ақпараттың дұрыстығын растау бойынша келісімнің элементтері мен мақсаттарын анықтайды жəне сипаттайды. АХС тұжырымдама негізі қаржылық есептілік аудиті контексінде қолданады жəне негізгі ұстанымдар мен қажетті шараларға, сондай-ақ аудитте пайдалану үшін қажетті басшылыққа ие. Осы АХС-тың 34-35 тараулары “қаржылық есептілік” анықтамасының мəнін жəне осы есеп беру үшін басшылықтың жауапкершілігін анықтады. Тұжырымдама негізінде аталғандай, ақпараттың дұрыстығын растау бойынша келісімі анықтамада көрсетілген талаптар болжамды пайдаланушы үшін “жарамды” жəне қол жететіндей шартта қабылданады.

Осы АХС-тың 37-48 тараулары қаржылық есептілік аудитіне арналған болжалды пайдаланушылар үшін қолайлы талаптар мен олардың түсініктілігін аудитор үшін қаржылық есепті берудің тұжырымдама негізінің қолайлылығы есебімен ашады.

Қаржылық есептілік аудитіне қатысты əдеп талаптары

Аудитор аудиторлық келісімдерге қатысты тиісті əдеп талаптарын сақтауы тиіс.

220 АХС - та көрсетілгендей, тарихи қаржылық ақпарат аудитінің сапасын Бақылау, қаржылық есептілік аудитіне қатысты əдеп талаптары Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясының Кəсіби Бухгалтерлерге арналған Əдеп Кодексінің А жəне В Бөлімдерінен (ИФАК Кодексі) жəне неғұрлым қатал ұлттық талаптардан тұрады.

АХС 220 ИФАК Кодексінің А жəне В Бөлімдерінде жасалған кəсіби əдеп талаптарының негізгі ұстанымдарын бөледі жəне соған қатысты жоба бойынша серіктестердің жауапкершілігін сипаттайды. 220 АХС жоба бойынша топ жеке аудиторлық келісімдерге қатысты қолданылатын сапаны бақылау шаралары бойынша өзінің міндеттерін орындауда субъектінің жүйесіне сену құқына ие екендігін қарастырады (мысалы, жалдау жəне тренинг барысында қызметшілердің мүмкіндігі мен құзыреттілігіне қатысты; тəуелсіздік бойынша тиісті ақпараттарды жинау жəне беру барысында тəуелсіздік; акцепттеу жəне ұзарту шараларын орындау барысында клиент қатынастарын қолдау; мониторинг үрдісі барысында заңнамалық жəне заңды талаптарды сақтау) егер фирмамен немесе басқа тараптармен берілген ақпарат басқаны қарастырмаса беріледі. Осыған сəйкес, Сапаны Бақылаудың Халықаралық Стандарты (СБХС), тарихи қаржылық ақпарат аудитін жəне шолуды орындаушы фирманың сапасын Бақылау, сондай-ақ ақпараттың жəне ілеспелі қызмет дұрыстығын растау бойынша басқа келісімдер фирманың маңызды сенімділікке жетуі үшін саясат пен шараларды жасауын, фирма мен оның қызметкерлері тиісті əдеп талаптарына жауап беретіндігін қарастырады.

Қаржылық есеп беру аудитін жүргізу

Аудитор аудитті АХС сəйкес жүргізуі тиіс.

АХС негізгі ұстанымдар жəне қосымшаны қоса, түсініктеме жəне басқа материалдар нысанында берілген тиісті басшылықпен бірге қажетті шаралардан тұрады. Негізгі ұстанымлар мен қажетті шаралар оларды қолдану бойынша басшылық бар түсініктеме мен басқа материалдар мəнмəтінінде түсіндірілуі жəне қолданылуы тиіс. Негізгі ұстанымдарды жəне қажетті материалдарды дұрыс түсіну жəне қолдану үшін Стандарттың бар мəтіні оқылуы тиіс.

АХС сəйкес аудит жүргізуде аудитор аудиторлық келісімдерге қатысты қолданылатын Халықаралық Аудит Жүйесі бойынша Тəжірибелік Ережелерді (ХАЖТЕ) білуі жəне есепке алу тиіс. ХАЖТЕ аудиторларға АХС қолдануда басшылықты жəне тəжірибелік көмек көрсетеді. Тиісті ХАЖТЕ бар басшылықты қолданбайтын аудитор ХАЖТЕ –де қаралатын Стандарттың қажетті шаралары мен негізгі ұстанмдарының қалай орындалатынын түсіндіруге дайын болуы тиіс.

Аудитор аудитті АХС-та жəне жеке юрисдикция немесе елдің аудиторлық стандарттарына сəйкес жүргізуі тиіс.

Қаржылық есептілік аудитінің ауқымы

“Аудит ауқымы” термині аудитордың пікірі бойынша жəне АХС сəйкес аудиттің мақсатына жету үшін белгілі жағдайларда қажетті болып табылатын аудиторлық шараларға жатады.

АХС сəйкес аудитті жүргізуде орындау қажет аудиторлық шараларды анықтауда аудитор аудитке қолданылатын əрбір Аудиттің Халықаралық Стандартының талаптарын орындауы тиіс.

12. Аудитті жүргізу барысында аудиторлар АХС-қа сəйкес басқа кəсіби, заңды немесе заңнамалық талаптарды орындауы тиіс жағдайлар туындауы мүмкін. АХС қаржылық есеп беру аудитін реттейтін жергілікті заңдарды ауыстырмайды. Егер мұндай заңдар АХС-тан ерекше болса, жергілікті заңдармен сəйкес жүргізілген аудит АХС талаптарына бірден сəйкес келмейді.

Аудитор аудитті АХС-қа жəне жеке заңнамаларға немесе елдің аудиторлық стандарттарына сəйкес жүргізгенде, аудитке қатысты қолданылатын əрбір АХС талаптарын орындауға қосымша аудитор осы заңнама немесе елдің сəйкес стандарттарының талаптарын орындау үшін қажетті қосымша аудиторлық шараларды орындауы тиіс.

Аудитор егер ол аудитке қолданылатын барлық Аудиттің Халықаралық Стандарттарының талаптарын толығымен орындамаса Аудиттің Халықаралық Стандартына сəйкестік туралы жарияламауы тиіс.

Кəсіби скептицизм

Аудитор, қаржылық есептіліктің маңызды бұрмалануына əкелуі мүмкін жағдайлардың болуын назарға ала отырып аудитті кəсіби скептицизмнің белгілі бір үлесімен жоспарлауы тиіс.

Кəсіби скептицизм аудитордың алынған аудиторлық дəлелдің шынайылығын сыни көзқараспен бағалауын жəне басшылық пен өкілеттік берілген тұлғалардан алынған сұранымдарға жауаптар мен басқа да ақпараттардың, құжаттардың сенімділігіне күдік тудыратын жəне қарсы келетін аудитор дəлелдемелеріне сақтанушылықпен қарауын білдіреді. Мысалы, кəсіби скептицизм аудит барысында аудитор бақылауына негізделген қорытындыларда тəуекелділікті жалпылау, əдеттен тыс жаңғдайларды таппау тəуекелділігін төмендету үшін; аудиторлық шаралардың сипатын, мерзімі мен көлемін жəне олардың нəтижелерін бағалау үшін қажет.

Сұранымдарды жасауда жəне басқа аудиторлық шараларды орындауда аудитор, өкілеттік берген басшылық пен тұлғалардың адалдығы болжамына негізделген сенімсіз аудиторлық дəлелдемелерге қанағаттанбайды. Осыған сəйкес, аудиторлық пайым негізделетін қорытындылар үшін тиісті жəне жеткілікті аудиторлық дəлелдер алуды басшылық ұсынысы ауыстырмайды.

Ақылға қонымды сенімділік

АХС-ты бойынша аудит тұтас қарастырылатын қаржылық есеп беруде елеулі ауытқулар жоқ екеніне қатысты ақылға қонымды сенімділікті қамтамасыз ету үшін арналған. Ақылға қонымды сенімділік аудиторға тұтас қарастырылып отырған қаржылық есептілікте елеулі ауытқулар жоқ екені туралы қорытынды жасауға қажетті аудиторлық дəлелдер жинауға байланысты болатын тұжырымдама. Ақылға қонымды сенімділік аудит процесіне қатысы болады.

Бірақ аудитке қатысты шектеулер болады , олар аудитордың елеулі ауытқуларды табу мүмкіншілігіне ықпал етеді. Бұл шектеулер мынадай факторлармен түсіндіріледі:

• тесттеуді пайдалану;

• бухгалтерлік есепті жəне ішкі бақылауды (мысалы, сырттай келісу) кез келген жүйелеріне тəн шектеулер;

• аудиторлық дəлелдердің көбі табиғатына қарай соңғыдан гөрі айқынырақ болып табылады;

Пікірді қалыптастыру үшін аудитордың атқаратын жұмысы кəсіби пікірді қарастырады, мысалы мыналарға қатысты:

а) аудиторлық дəлелдерді жинауға қатысты, мысалы аудиторлық шараларды сипатын, мерзімі мен көлемін анықтауда;

б) жиналған аудиторлық дəлелдер негізінде жасалған қорытындыларға қатысты, мысалы қаржылық есептілікті даярлауды субъект басшылығы жасаған бағалардың ақылға сыйарлығын анықтау;

Сонымен қатар қаржылық есептіліктің 2 кейбір пікірлері бойынша қорытынды жасауға (мысалға байланысқан жақтар арасындағы операцияларға қатысты) мүмкіндік беретін дəлелдердің айқындылығына ықпал ететін шектеулер бар. Мұндай жағдайларда аудиттің кейбір халықаралық стандарттары нақты шараларды анықтайды, бұл шаралар кейбір пікірлердің сипатына қарай жеткілікті дəрежеде тиісті аудиторлық дəлелдерді қамтамасыз етеді, егер мыналар болмаса:

а) елеулі ауытқу тəуекелділігін тəуекелділіктің əдеттегі деңгейінен аса арттыратын ерекше жағдайлар;

б) елеулі ауытқудың пайда болуын көрсететін кез келген ерекшелік;

Осыған сəйкес, жоғарыда сипатталған факторлар себебімен, нақты сенімділікке қол жеткізе алмайтындықтан аудит қаржылық есептіліктің елеулі ауытқуларының жоқтығына кепілдік бермейді. Аудитор пікірі фирманың болашақтағы əрекет ету қабілеттілігіне де, фирманы басқаруда басшылықтың тиімділігіне де кепілдік бермейді.

Аудиторлық тəуекелділік жəне маңыздылық

Фирмалар өздерінің мақсаттарына жету үшін стратегиялар жасайды жəне олардың қызмет жəне саласы сипаттамасына, заңдар мен нормативті актілерге, олардың мөлшері мен күрделілігіне байланысты олар түрлі бизнес-тəуекелділіктерге душар болады. Басшылық осындай тəуекелділіктерді анықтау жəне қарсы əрекеттерді қабылдау жауапкершілігіне ие. Бірақ барлық тəуекелдер қаржылық есептілікті дайындаумен байланысты емес. Аудитор тек қаржылық есептілікке əсер етуі мүмкін тəуекелділікті қарастырады.

Аудит қаржылық есеп беру барлық маңызды аспектілер бойынша, қаржылық есептіліктің белгіленген тұжырымдама негізіне сəйкес дəл берілген бе немесе шындыққа сай жəне дəл мəлімет береме , сол туралы сенімділікке жету үшін аудиторлық дəлелдемелерді алады жəне бағалайды. Ақылға сыйар сенімділік концепциясында аудиторлық пікірдің сəйкес келмеу тəуекелділігі болуы мүмкін. Қаржылық есеп беру маңызды бұрмаланғанда аудитормен сəйкес емес пікірді беру тəуекелділігі аудиторлық тəуекелділік деп аталады.

Аудитор, аудит мақсаты сəйкес келетін қолайлы төмен деңгейге аудиторлық тəуекелділікті төмендету мақсатында аудитті жоспарлауы жəне орындауы тиіс. Аудитор аудиторлық тəуекелділікті аудиторлық пікір негізделетін негізделген қорытынды үшін жеткілікті жəне сəйкес аудиторлық дəлелдемені алу үшін аудиторлық шараларды жасау мен орындау арқылы төмендетеді. Ақылға сыйар сенімділік, аудитор аудиторлық тəуекелділікті қабылдауға болатын төменгі деңгейге төмендеткенде қол жеткізілді деп есептеледі.

Фирманы жəне оның ортасын, елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалау АХС 15 30-34 параграфтары бизнес тəуекелділік тұжырымдамасын жəне олардың елеулі ауытқулармен қалай байланысты екендігін қарастырады.

Бұл аудиторлық тəуекелділіктің анықтамасына аудитордық қаржылық есептіліктде елеулі ауытқулар бар деген қате пікір айтуы тəуекелділігі кірмейді.

Аудиторлық тəуекелділік қаржылық есептіліктің елеулі ауытқуы тəуекелділігінің (немесе жай «елеулі ауытқулар тəуекелділігі») (яғни, қаржылық есеп беруде аудитке дейін елеулі ауытқулар болуы тəуекелділігі) жəне аудитор осындай ауытқуларды таппау тəуекелділігінің («таппау тəуекелділігі») бөлігі болып табылады. Аудитор елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалау үшін аудиторлық шараларды орындайды жəне осы бағалауға негізделген қосымша аудиторлық шараларды орындау жолымен таппау тəуекелділігін шектеуге тырысады (Фирманы жəне оның ортасын білу, елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалау АХС 315 жəне Бағаланған тəуекелділікке қатысты аудиторлық шаралар АХС 330 қараңыз). Аудит процессіне аудиторлық көзқарасты таңдауда кəсіби пайымдау кіреді, онда назар бекіту деңгейінде (яғни, мүмкін ауытқулар пайда болуы мүмкін) қате болуы мүмкін жағдайға (АХС 500 Аудиторлық дəлелдерді қараңыз) жəне жеткілікті жəне сəйкес аудиторлық дəлелдерді алу үшін бағаланған тəуекелділік бойынша аудиторлық шараларды орындауға аударылады.

Аудитор елеулі ауытқуларды табуы тиіс жəне ол жалпы қаржылық есептілікке қатысты елеусіз ауытқуларды табуда жауапкершілікке ие емес. Аудитор жеке не жалпы анықталған түзетілмеген ауытқулардың əсері жалпы қаржылық есептілікке қатысты елеулі бола ма соны анықтайды. Маңыздылық жəне аудиторлық тəуекелділік бір бірімен байланысты (320 АХС Аудиторлық маңыздылық қараңыз).

Жалпы қаржылық есептілікке қатысты елеулі ауытқуларды анықтау үшін аудиторлық шараларды жасау мақсатында аудитор елеулі ауытқулар тəуекеліділігін екі көзқарас тұрғысынан қарастырады: барлық қаржылық есеп беруге қатысты жəне операциялар классы, есеп сальдосы, ашып көрсетумен байланысты бекітулер тұрғысынан.

Аудитор, жалпы қарыжылық есеп берумен байланысты жəне көптеген бекітулерге əсер ететін елеулі ауытқулар тəуекелділігі болып табылатын елеулі ауытқулар тəуекелділігін барлық қаржылық есеп беру деңгейінде қарастырады. Осындай түрде тəуекелділіктер фирманың бақылау ортасымен байланысты (бірақ та бұл тəуекелдер басқа факторлармен де, мысалы нашарлаушы экономикалық жағдайлар секілді байланысты болуы мүмкін) жəне оларды операциялар класы, есеп немесе ашып көрсету бойынша сальдосы деңгейінде белгілі бекітулермен əрқашан байланыстыруға болмайды. Мұндай ортақ тəуекел кез келген бекітулерде, мысалы, басшылықпен ішкі бақылауды мойындамау, елеулі ауытқулардың болуы тəуекелділігін ұлғайтатын жағдайларды тудырады. Мұндай тəуекелділіктер алаяқтықтан болатын елеулі ауытқулар тəуекелділігінде туындайды. Аудитордың барлық қаржылық есептілік деңгейіндегі елеулі ауытқулар тəуекелділігіне қарсы əрекетіне маңызды өкілеттіліктер жүктелген қызметкерлердің білімін, дағдыларын жəне қабілеттерін зерттеу жатады, сарапшыларды тарту мəселесін; қадағалаудың сəйкес деңгейін қоса; жəне фирманың өз қызметін жалғастыра алу қабілетіне күдік тудыруы мүмкін жағдайлар бар ма.

Сонымен қатар аудитор операциялар класы, есеп пен ашып көрсетулдер сальдосы бойынша елеулі ауытқулар тəуекелділігін қарастырады, себебі бұл бекіту деңгейінде алдағы аудиторлық шаралардың сипатын, мерзімін жəне көлемін анықтауға тікелей көмектеседі.

АХС 315 Субъектіні жəне оның ортасын білу, елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалау қаржылық есептілік деңгейінде жəне бекітулер деңгейінде елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалауға аудиторлардың талаптары бойынша қосымша басшылық болады.

Аудитор аудитті аяқтағаннан кейін қаржылық есептілік бойынша пікірін білдіру алу үшін аудиторлық тəуекелділіктің қолайлы төмен деңгейінде операция сыныбы, есеп пен ашып көрсетулер сальдосы бойынша жеткілікті жəне тиісті аудиторлық дəлделдерді алуға тырысады.

Келесі параграфтарда аудиторлық тəуекелділіктің компоненттері ашылады. Елеулі ауытқулар тəуекелділігі бекіту деңгейінде келесі екі компоненттерден тұрады:

• ішкі тəуекелділік – бұл байланысқан бақылауларды болдырмауда басқа ауытқулармен бірге немесе жеке маңызды болуы мүмкін бекітулердің ауытқуларға бейімділігі. Мұндай ауытқулар тəуекелділігі кейбір бекітулер жəне операциялардың байланысқан класстары, есептер мен ашып көрсетулер сальдосы үшін басқаларға қарағанда жоғары болады. Мысалы, күрделі есептеулер қарапайымдарға қарағанда неғұрлым көбірек ұшырайды. Есептеу кезінде едəуір белгісіздік тəн бухгалтерлік бағалау негізінде алынған сомаға ие есептеулер салыстырмалы түрде қарапайым, нақты мəліметтерге ие есептерге қарағанда көбірек тəуекелділікке ұшырайды. Бизнес тəуекелділікті туындататын сыртқы жағдайлар ішкі тəуекелділікке де əсер етуі мүмкін. Мысалы, технологиялық даму белгілі бір өнімнің ескіруіне əкеліп соғуы мүмкін,осылайша ТМЗ бағаны көтеру тəуекелділігіне көбірек бейім болады. Белгілі бекітулерге тəн жағдайларға қосымша фирманың өзінде бар тəуекелділік факторлары жəне бірнеше немесе барлық операциялары класымен, есептер немесе ашып көрсетулер сальдосымен байланысты оның ортасы белгілі бекітулермен байланысты ішкі тəуекелділікке əсер етуі мүмкін. Бұл факторларға келесілер жатуы мүмкін, мысалы, қызметті жалғастыруға арналған айналым капиталының кемшілігі немесе банкроттықтың көп санымен сипатталатын салалық көрсеткіштердің төмендеуі.

• бақылау тəуекелділігі – бұл бекітуде пайда болуы мүмкін жəне не жеке, не басқа ауытқулармен жиынтықта болуы мүмкін ауытқу фирманың ішкі бақылауымен уақытылы байқалмаған жəне түзетілмеуі тəуекелділігі. Бұл тəуекелділік қаржылық есептілікті дайындаумен байланысты фирманың мақсаттарына жетуде ішкі бақылауды жасау мен əрекет етуіне тəуелді болады. Кейбір бақылау тəуекелділіктері ішкі бақылауға тəн шектеулерге байланысты əрқашанда болады.

Ішкі тəуекелділік жəне бақылау тəуекелділігі фирманың тəуекелділіктері болып табылады; олар қаржылық есептіліктің аудитіне тəуелсіз əрекет етеді. Аудитор елеулі ауытқулар тəуекелділігін кейінгі аудиторлық шаралар үшін негіз ретінде бекітулер деңгейінде бағалауы тиіс, бірақ та мұндай бағалау тəуекелділіктің нақты бағасы емес, тек байымдау болып табылады. Елеулі ауытқулардың тəуекелділігін аудиторлық бағалауға бақылау тиімділігі бойынша күту жататын болса, аудитор тəуекелділік бағасының негіздемесі үшін бақылау тестін орындайды. Əдетте АХС ішкі тəуекелділікті жəне бақылау тəуекелділігін жеке емес, біріккен “елеулі ауытқулар тəуекелділігі” ретінде қарастырылады. АХС əдетте елеулі ауытқулардың біріккен тəуекелділігін қарастырса да, аудитор таңдалған аудиторлық тəсілдерге немесе методологиясына жəне практикалық ой-пікіріне тəуелді ішкі тəуекелділікке жеке немесе біріккен бағалау жүргізе алады. Елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалау, пайыз секілді сандық сипаттама, немесе сандық емес сипаттамада берілуі мүмкін. Аудитордың сəйкес тəуекелділіктерді бағалауды жүргізу қажеттігі, ол іске асырылған əдістерге қарағанда неғұрлым маңызды.

АХС 330 Бағаланған тəуекелдерге қатысты аудиторлық шаралар бекіту деңгейінде елеулі ауытқулар тəуекелділігін анықтауға аудиторлардың қоятын талаптары бойынша қосымша нұсқаулық болып табылады.

Аудитор таппау тəуекелділдігінің сəйкес деңгейіне жету үшін математикалық формулаларда аудиторлық тəуекелділік компоненттерінің жалпы өзара байланысын көрсететін үлгіні пайдалана алады. Кейбір аудиторлар бұл үлгіні аудиторлық тəуекелділіктің қажетті деңгейіне жету үшін аудиторлық шараларды жоспарлауда өте пайдалы болуы мүмкін, бірақ та бұл үлгіні қолдану аудит процессіне қолайлы пікірлерді пайдалануды жоймайды.

Білінбеу тəуекелділігі - бұл бекітуде бар жəне не жеке, не басқа ауытқулармен жиынтықта маңызды болуы мүмкін ауытқуларды аудитордың таппау тəуекелділігі.

Білінбеу тəуекелділігі аудиторлық шаралардың тиімділігіне жəне оларды аудитордың қолдануына тəуелді болады. Білінбеу тəуекелділігі нөлге дейін төмендетілмейді, себебі аудитор операциялардың барлық сыныптарын, есеп пен ашып көрсету айырымдарын жəне басқа себептерді тексермейді. Бұл себептерге аудитордың сəйкес емес аудиторлық шараны таңдауы, тиісті аудиторлық шараны дұрыс емес қолдануы немесе аудиттің нəтижесін қате түсіндіруі мүмкіндігі жатпайды. Бұл факторлар əдетте дұрыс жоспарлауда, жоба бойынша команда персоналына тиісті тағайцындауларда, кəсіби скептицизм ұстанымын қолдануда, орындалған аудиторлық жұмыстарды қадағалау мен тексеруде жойылуы мүмкін.

Білінбеу тəуекелділігі аудиторлық тəуекелділікті қолайлы төмен деңгейге дейін төмендету үшін аудитордың таңдаған аудиторлық шараларының сипатымен, мерзімімен жəне көлемімен байланысты. Аудиторлық тəуекелдіктің берілген деңгейінде білінбеу тəуекелділігінің қолайлы деңгейі бекіту деңгейінде елеулі ауытқулар тəуекелділігін бағалаумен кері байланысқа ие. Аудитормен болжанған елеулі ауытқулар тəуекелділігінің деңгейі жоғары болған сайын, білінбеу тəуекелділігінің жарамдылық ықтималдылығы аз болады. Керісінше, аудитормен болжалданылатын елеулі ауытқулар тəуекелділігі аз болған сайын, білінбеу тəуекелділігінің жарамдылық ықтималдылығы жоғары болады.

Қаржылық есептілік үшін жауапкершілік

Аудитор қаржылық есептілік бойынша пікірін білдіру мен құру үшін жауапкершілікке ие екендігіне қарамастан қаржылық есептілікті дайындау мен ұсыну үшін жауапкершілік, қаржылық есеп берудің белгіленген тұжырымдама негізіне сəйкес фирма басшылығына, өкілеттік берілген бақылаушы тұлғаларға жүктеледі.

Қаржылық есептілік аудиті басшылықты немесе өкілеттік берілген тұлғаларды олардың жауапкершілігінен босатпайды.

Қаржылық есептілік термині қаржылық ақпаратты құрылымдық беруге жатады, ол əдетте есептеу жазбаларынан алынған жəне фирманың экономикалық ресурстары туралы хабарлауға арналған қосымша ескертулерден немесе білгілі бір күнге міндетемелерден фирманың қаржылық есеп беруінің тұжырымдама негізіне сəйкес уақыт ішіндегі ондағы өзгертулер немес белгілі бір күнге міндеттемелердкен тұрады.

Термин қаржылық есептіліктің толық пакетіне қатысты қолданылады, бірақ ол сондай-ақ жеке қаржылық есептілікте, мысалы, балансқа немесе табыстар мен шығындар жəне байланысты ескертулер туралы есепке де қолданылады.

Бұл АХС-да басшылық термині қаржылық есептілікті дайындау жəне ұсыну жауапкершілігіне ие тұлғаларды бөлектеу үшін қолданылады. Белгілі бір эрисдикцияның заңды талаптарына байланысты басқа да анықтамалар қолданылауы мүмкін.

Қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізінің талаптары қаржылық есептің формасы мен мазмұнын жəне қаржылық есептіліктің толық пакетін құруашыны анықтайды.

Қаржылық есептіліктің белгілі бір тұжырымдама негізі үшін жеке қаржылық есеп беру, ақшақ қозғалысы туралы есеп жəне байланысты ескертулер секілді есеп қаржылық есептіліктің толық пакетін құрайды. Мысалы, Мемлекеттік Сектордың Бухгалтерлік Есепке алу Халықаралық Стандарты (МСБЕХС), кассалық əдіспен дайындалған Қаржылық есеп, МСБЕХС сəйкес мемлекеттік сектор субъектісінің қаржылық есебін дайындау мен беруде қаржылық есептіліктің негізі ақша түсімі мен төлемдер туралы есеп болып табылатындығын қарастырады. Қаржылық Есептілік Халықаралық Стандарттарына (ҚЕХС) сəйкес дайындалға Қаржылық есептілік, екінші жағынан, фирманың ақша ағыны ен əрекет етуіің қаржылық жағдайы туралы ақпаратты беруге арналған. ҚЕХС сəйкес қаржылық есептіліктің толық пакетіне есептеу саясатының түйіні жəне басқа түсіндірме ескертулер бар табыстар туралы есеп, жеке капиталындағы өзгерістер туралы есеп, ақша қозғалысы мен ескертулер туралы есеп кіреді.

Басшылық, қаржылық есептілікті дайындауда жəне беруде қолданылатын қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізін анықтауда жауапкершілікке ие. Сондай-ақ басшылық қаржлық есептіліктің тұжырымдама негізіне сəйкес қаржылық есептілікті дайындау мен беруде жауапкершілікке ие. Жауапкершілікке мыналар жатады:

- алаяқтық немесе қатемен байланысты елеулі ауытқулар жоқ қаржылық есептілікті дайындаумен жəне берумен байланысты ішкі бақылауды жасау, ендіру жəне қолдау

- сəйкес есептеу саясатын таңдау жəне қолдану, жəне

- берілген жағдайларда қолайлы бухгалтерлік бағалауды іске асыру.

Қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізінің қолайлылығын анықтау:

Аудитор басшылықпен қабылданған қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізінің қолайлылығын анықтауы тиіс. Аудитор əдетте, бұл келісімді АХС 210 Аудиторлық келісім шарттары сəйкес қабылдау немесе қабылдамау туралы шешім шығарудың қолалйлылығын анықтайды. Қаржылық есептіліктің қолайлы тұжырымдама негізі АХС-да “қаржылық есептіліктің қолайлы тұжырымдама негізі” ретінде аталады.

Аудитор, фирманың қызметін сипатын (мысалы, фирма коммерциялық, мемлекеттік сектор немесе коммерциялық емес ұйымның субъектісі болып табыла ма) жəне қаржылық есептіліктің мақсатын назарға ала отырып, басшылықпен қабылданған қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізінің қолайлылығын анықтайды.

Арнаулы пайдаланушылармен берілген қаржылық ақпаратқа талаптарға сəйкес дайындалған қаржылық есептілік

Кейбір жағдайларда қаржылық есептіліктің мақсаты арнаулы пайдаланушылардың талаптарына сəйкестік болып табылады. Осындай пайдаланушылармен берілген ақпараттарға қойылатын талаптар берілген жағдайларда қолайлы қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізін анықтайды. Арнаулы пайдаланушылардың талаптарына жауап беретін қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізінің мысалдары болып табылады: фирманың салық декларацияларына қосымша берілетін қаржылық есеп беру пакетіне арналған есептеудің салық базасы; қаржылық ақпаратқа қатысты осы агенттіктің талаптарына сəйкес болуы үшін қаржылық есептілік пакетіне қатысты мемлекеттік агенттіктермен берілетін қаржылық есепті берудің шарттары; немесе дайындалатын қаржылық есептілік көрсетілген келісмі шарттарында бар қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізі. Осындай қаржылық есмеп берудің тұжырымдама негізіне сəйкес дайындалған қаржылық есеп, фирмамен дайындалған жалғыз қаржылық есептілік болуы мүмкін, жəне осы қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізі жасалғандар үшін қосымша ретінде пайдаланушылармен қолданылуы мүмкін.

Қаржылық есептіліктің кең тарағанына қарамастан мұндай жағдайларда, қаржылық есептілік АХС мақсаттарында арнаулы пайдаланушының қаржылық ақпаратына талаптары бойынша дайындалған деп есептеледі. АХС 800 Арнайы тағайындалған аудит бойынша тəуелсіз аудитор есебі мақсаты қаржылық ақпаратқа арнаулы пайдаланушының қоятын талаптарына сəйкестік болып табылатын қаржылық есептілік бойынша нұсқаулық береді жəне нормаларын белгілейді. Арнаулы пайдаланушылар анықталмауы да мүмкін болса да, тұжырымдама негізге сəйкес дайындалған қаржылық есептілік 800 АХС қарастырылуы мүмкін.

Көптеген пайдаланушылармен жалпы қаржылық ақпаратқа қойылатын талаптарға сəйкес дайындалған қаржылық есептілік.

Қаржылық ақпаратты пайдаланушылардың көпшілігі олардың ақпаратқа қойылатын арнаулы талаптарына бейімделген қаржылық есептілікті талап ете алмайды. Арнаулы пайдаланушылардың ақпаратқа қойған барлық талаптарын орындау мүмкін емес болса да, көпетеген пайдаланушыларға тура келетін анықталған талаптар бар.

Көптеген пайдаланушылар үшін қолайлы талаптарға сəйкес келу үшін дайындалған қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізіне сəйкес жасалған қаржылық есептілік жалпы тағайындалған қаржылық есептілік ретінде түсіндіріледі.

Уəкілетті немесе танылған ұйымдармен жасалған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі

Қазіргі кезде жалпы белгіленген қаржылық есептілік үшін жасалған қаржылық есептіліктің тұжырымдама негізінің қолайлылығын бағалау үшін халықаралық деңгейде мойындалған объективті ресми базасы жоқ. Осындай база жасалғанға дейін, фирманың белгілі бір типтеріне пайдалануға арналған стандарттарды тарату үшін, уəкілетті немесе мойындалған ұйымдармен жасалған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі, осы ұйымдар белгіленген талаптарға бағынады жəне акционерлердің көпшілігінің пікірлерін есепке ала отырып, ашықтықты сақтайтын осындай фирмалармен дайындалған жалпы белгіленген қаржылық есептілік үшін қолайлы деп танылады. Қаржылық есептіліктің мұндай тұжырымдамалық негізінің мысалы:

- ҚЕХС, Бухгалтерлік Есептің Халықаралық Стандарттары бойынша Кеңес тарататын;

- МСБЕХС, Бухгалтерлердің Халықаралық Федерациясымен – Мемлекеттік Сала Бухгалтерлік Есеп алу Халықаралық Стандары бойынша Кеңес тарататын жəне

- Жеке заңнамаларда стандарттарды танымал дайындаушылармен таратылатын бухгалтерлік есептеудің жалпы қабылданған ұстанымдары.

Бұл қаржылық есептіліктің тұжырымдама негіздері жалпы тағайындалған қаржылық есепті дайындауды реттейтін заңнамалық талаптарда қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі ретінде жиі мойындалады. АХС 800 мемлекеттік реттеуші органның талаптарына сəйкес болу үшін жасалған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі берілген.

Заңнамалық талаптармен толықтырылған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі

Кейбір заңнамаларда заңнамалық талаптар, қаржылық есептілік пен дайындауға қойылатын қосымша талаптар жəне нұсқаулық арқылы қабылданған қаржылық ақпаратты берудің тұжырымдамалық негізін толықтыруы мүмкін. Бұл заңнамаларда АХС қолдану мақсатында қаржылық есептіліктің белгіленген тұжырымдамалық негізіне қаржылық есептіліктің белгіленген негізімен дау туғызбайтын жағдайда қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі мен қосымша талаптары жатады.

Мысалы, қосымша талаптар қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізімен сəйкес талап етілетіндерге қосымша ретінде ашуды сипаттайды немесе олар қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі шегінде жасалынуы мүмкін қолайлы таңдаудың шегін қысқартады. Егер қосымша талаптар қаржылық есептіліктің белгіленген тұжырымдамалық негізбен дау тудырса, аудитор талап сипатын басшылықпен талқылауы керек жəне қосымша ашулар арқылы осы қосымша талаптарды орындауға бола ма жоқ па анықтайды. Егер бұл мүмкін болмаса, аудитор аудиторлық есепті өзгерту қажеттілігін қарастыруы тиіс, 701 АХС Тəуелсіз аудитордың есебін өзгертуді қараңыз.

Уəкілетті немесе мойындалған стандартты жасаушы-ұйымдары жоқ заңнамалар

Фирма стандартты жасаушы уəкілетті немесе мойындалған ұйымы жоқ заңнамаларда тіркелсе немесе жұмыс істесе фирма қаржылық есептіліктің белгіленген тұжырымдамалық негізін таңдайды. Əдетте мұндай заңнамаларда 41 тарауда сипатталған ұйымдардың бірімен жасалған қаржылық есеп берудің тұжырымдамалық негізін таңдайды. Немесе кейбір елдерде осы заңнамаларда жұмыс істейтін белгілі фирмалар дайындаған жалпы қолданылатын қаржылық есептіліке арналған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі ретінде белгіленген жалпы танылған бухгалтерлік конвенциялар жасалуы мүмкін. Мұндай қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі фирмамен қабылданғанда, аудитор жалпы қолданылатын қаржылық есептілікке арналған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі бухгалтерлік конвенцияларды бірге ұсынылуы анықтауы тиіс. Белгілі бір заңнамада бухгалтерлік конвенция кеңінен қолданылса, осы заңнамадағы бухгалтер маманы аудитор атынан қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізінің қолайлылығы мəселесін қарастыра алады. Немесе керісінше, аудиторлар бухгалтерлік конвенциялар құрамында қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізінде бар ережелердің болуын анықтайды немесе қолайлылыққа қарастырылатын қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізінің талаптарымен бухгалтерлік конвенцияны салыстырады.

Қаржылық есептілік үшін белгіленген жалпы қолданыстағы қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі келесі ережелермен сипатталады, олардың нəтижелері пайдаланушылар үшін пайдалы қаржылық есептілікте берілген ақпаратта беріледі:

(а) Сəйкестілік - қаржылық есептілікте берілген ақпарат фирманың сипатына жəне қаржылық есеп мақсатына сəйкес келеді. (Мысалы, жалпы қолданыстағы қаржылық есептілікті дайындаушы коммерциялық ұйым, сəйкестігі талаптарға сəйкес келу үшін қажет ақпарат ретінде бағаланады, экономикалық шешім қабылдауда көптеген пайдаланушылар үшін қолайлы. Əдетте бұл талаптар коммерциялық ұйымнң қаржылық жағдайы, əрекет етуі мен ақша ағынын тура ұсынумен орындалады).

(б) Толықтық - қаржылық есептілікті нақты ұсынуға əсер етуі мүмкін операциялар мен оқиғалар, есептер мен ашып көрсетулер айырымы қате жіберілмейді.

(в) Сенімділік - қаржылық есепте берілген ақпарат;

(і) Тек заңды нысанды ғана емес оқиғалар мен операциялардың экономикалық негізін көрсетеді,

(іі) ұқсас жағдайларды пайдалануда келесі бағалаулардағы есептеулерде көрсетулер мен ашып көрсетулер көрсетіледі.

(г) Бейтараптылық - қаржылық есептілікте берілген қаржылық есеппен дайындалған ақпараттары қасақана емес жəне шынайы түрде берілген ақпарат мазмұны;

(д) түсініктілік - қаржылық есептіліктегі ақпарат түсінікті, тегіс қамти алады жəне ажыратыла алмайтын түсінік емес.

Жеке талаптарға сəйкес келуі үшін жасалған бухгалтерлік есептің дəстүрлі ережелерінің конгломерациясы көптеген пайданалушылар үшін қолайлы талаптарға жауап беретін қаржылық есептілікке арналған қаржылық есептіліктің белгіленген тұжырымдамалық негізі ретінде саналмайды.

Қаржылық есептілікте қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізін сипаттауға маңызды операциялар мен басқа маңызды жағдайларға қатысты қаржылық есептілікті жəне есептеу саясатын дайындау негізі туралы ақпарат кіреді.

Аудитор бухгалтерлік есептің дəстүрлі ережелерін Бухгалтерлік Есептің Халықаралық Стандарттары бойынша Кеңеспен таратылатын ҚЕХС секілді қолайлылыққа қарастырылатын бар тұжырымдамалық негіздің талаптарымен салыстыра алады.

Шағын фирма аудиті үшін аудитор бухгалтерлік есептің дəстүрлі ережелерін стандарттарды жасаушы-ұйымдар ретінде уəкілетті немесе мойындалған фирмалармен арнайы жасалған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізімен салыстыруға шешім қабылдай алады. Аудитормен осындай салыстыру жүргізілгенде жəне айырмашылықтар анықталғанда басшылықпен қабылданған бухгалтерлік есептің дəстүрлі ережелері қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізін беруі, айырмашылықтардың пайда болу себебін есепке алуы жəне бухгалтерлік есептің дəстүрлі ережесін қолдану дəл емес қаржылық есептілікке əкелуі анықталады.

Аудитор басшылықпен қабылданған қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізі қолайсыз деп шешім қабылдағанда, аудитор келісім (210 АХС қараңыз) мен аудиторлық есепті (701 АХС қараңыз) қабылдаудың салдарын қарастыру тиіс.

Қаржылық есептілік бойынша пікірін білдіру.

Аудитор, қаржылық есептіліктің тұжырымдамалық негізімен сəйкес дайындалған, дұрыс пікір тудыру үшін жасалған жалпы қолданыстағы қаржылық есептің толық пакеті бойынша өзінің пікірін білдіргенде аудитор, 700 АХС (қайта қаралған) жалпы қолданыстағы қаржылық есептіліктің толық пакеті бойынша тəуелсіз аудитордың Есебін қаржылық есептілік бойынша жəне аудиторлық есептің нысаны мен мазмұны бойынша пікірін білдіруде есепке алады. Аудитор 701 АХС түрлендірілген аудиторлық пікірді білдіруде қолданады, түсіндіруді, қосымша түсінікпен пікірін, пікірінен бас тарту немесе теріс пікір беру қоса кіреді.

Аудитор 800 АХС келесілер бойынша пікірін білдіруде пайдаланады:

(а) бухгалтерлік есептің басқа көлемді базасымен сəйкес дайындалған қаржылық есептіліктің толық пакеті .

(б) жалпы жəне арнайы тағайындалған қаржылық есептіліктің толық пакетінің құрамдас бөлігі, жеке қаржылық есеп беру, арнайы есеп шоттар, қаржылық есептілік шоттарының немесе баптарының элементтері секілді.

(в) Шарттарға сəйкестілігі

(г) Қорытынды қаржылық есеп беру.

АХС 800 есеп беру мəселелерін қарастыруға қосымша, мысалы, келісім қабылдаумен жəне аудит жүргізумен байланысты мəселелер қарастырылады.

Мемлекеттік сала аудиті

1. Аудиттің негізгі қағидалары аудит қайда жүргізілсе де, жеке немесе мемлекеттік салада болсын, өзгеріссіз қалады. Мемлекеттік салада аудиті мақсаты жəне ауқымы бойынша ерекшеленеді. Бұл жиі аудиттің өкілеттіліктегі заң талаптарындағы айырмашылықтарға байланысты немесе есеп беру нысанындағы айырмашылықтарға байланысты болады. (Мысалы мемлекеттік сала субъектісіне қосымша қаржылық есептілікті құруды талап етуі мүмкін).

2. Мемлекеттік сала субъектісінің аудиті жүргізгенде, аудитор аудитті жүргізгенде, өкілеттілікке ықпал ететін кез келген тиісті нормативті актілердің, министрліктердің қаулылары мен нұсқауларына, сонымен қатар ұлттық қауіпсіздік мəселесін ескеретін аудитке ерекше талаптарға аса көңіл бөлуі керек. Аудитті жүргізгендегі өкіліеттілік жеке сала аудитіне қарағанда өзіне тəн сипатқа ие, ол жеке сала субъектісінің қаржы есебін аудиттеуге қарағанда кең көлемді міндеттерді қамтиды жəне ауқымды сипатқа ие болады. Өкілеттік пен талаптар сондай-ақ алаяқтылық пен қателер фактілер туралы аудиторлық есеп құрғанда сонымен қатар аудиторлық есеп нысанын таңдағанда аудитордың еркін əрекет ету дəрежесіне ықпал етуі мүмкін. Сондай-ақ аудиттің амалдары мен стилінде ерекшеліктер болуы мүмкін. Соған қарамастан бұл ерекшеліктер аудиттің негізгі қағидалары мен қажетті шараларына қатысты болмайды.

**Әдебиеттер:**

1. Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Заңы, 28.02. 2007ж. №234 – ІІІ (13.05.2020ж. берілген [өзгерістер мен толықтырулармен](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1000368179))

2.Бухгалтерлік есеп: оқу құралы/[Б.Б.Сұлтанова, М.Б.Байдаулетов, А.З.Арыстамбаева және т.б.]; әл-Фараби атын. ҚазҰУ. - Алматы : Қазақ ун-ті, 2017. - 215 б.

3. Бухгалтерлік есеп негіздері және қағидалары бойынша есептер: оқу құралы /С.С.Қожабеков, М.Ж.Есенова; ред.Г.М.Алдыкеева; ҚР БҒМ; М.Х.Дулати атын. ТарМУ. - Тараз: Тараз ун-ті, 2015. - 223 б.

4. Бухгалтерлік есеп негіздері және қағидалары бойынша есептер: оқу құралы / С. С. Қожабеков, М. Ж. Есенова ; [ред. Г. М. Алдыкеева] ; ҚР Білім және ғылым м-гі, М. Х. Дулати атын. ТарМУ. - Тараз : Тараз ун-ті, 2015. - 223 б.