**1 дәріс. Аудиттің пайда болуы мен дамуы**

**1. Аудиттің мәні және мазмұны**

Аудиттің мазмұнын терең анықтаудан бұрын бұл сөздің шығу тарихын айтатын болсақ, ол алғашқыда «тыңдаушы» деген мағынада қолданылған. Осы орайда «аудитор» сөзі нені білдіреді, оның міндеті неде, қай уақытта пайда болған және қандай объективті жағдайлар оған қажеттілік туғызғанын қарастыру қажет.

Аудит бізге осы уақытқа дейін белгісіз болды деп айтуға болмайды. Шет елдерде аудит ерте заманда дамыған. Бухгалтерлік есеп жүргізуде, экономикалық талдау жасауда, басшылық жүргізуде үлкен орын алған. Себебі, кәсіпорында басшылық жүргізуде, шаруашылыққа бақылау жасауда, оған бірден-бір негіз болатын, бухгалтерлік есеп қызметі екеніне үлкен көңіл бөлінген. Сондықтан да, шет елдерде ерте кезден бастап арнайы бухгалтер-эксперт, аудитор дайындау өте қажет жұмыс- деп табылған.

Америка Құрама Штатындағы ғалымдар аудиторлық фирмалардың жұмыстарын, атқаратын функциясын зерттеу қорытындысында: «бұл аудит қызметінің идеясы, мазмұны мен мағынасына ерекше көңіл бөліп қарастыруға, талдауға тұрарлық жұмыс, біздің жағдайымызда оны қолдану, есепті жетілдіру мен өндірісті басқару ісінде зор әлеуметтік ұйымдастырушылық және экономикалық эффект берер еді» деп жазған.

Америкалық бухгалтерлер ассоциациясы комитеті бухгалтерлік есептің негізгі тұжырымдамасы бойынша (ААА) аудитке мынадай анықтама берді:

***«Аудит – бұл экономикалық іс-әрекеттер мен оқиғалар туралы объективті деректердің бағалауын, оның деңгейінің белгілі бір өлшемгк (критерийге) сәйкестігін алудың және мүдделі пайдаланушылардың нәтижелерін ұсынатын процесі».***

Классикалық ұғымда ***аудит – кәсіпорында жұмыс істемейтін маманданған тәуелсіз аудитор жүзеге асыратын ешкімге тәуелсіз сырттай қаржылық бақылау.***

***Аудит*** – бұл біздің еліміздегі акционерлік қоғамдардың, серіктестіктердің және басқа да шаруашылық жүргізуші субъектілердің қызметін экономикалық талдаудың және қаржылық бақылаудың салыстырмалы түрдегі жаңа бағыты.

Бұрын бақылау мен тексеру қызметі жүзеге асырылмаған деп, айтуға болмайды.

Алайда көптеген операциялық мазмұны жағынан бір-біріне жақын болса да, ревизия мен аудит екеуі бір ұғымды білдірмейді.

Аудит бақылаудың шығармашылық дамуын білдіреді. Ол экономикалық бақылаудың формалары мен түрлерін кемітпей, керісінше толықтырады.

Аудиторлық іс экономикалық талдау, кешенді құжаттық тексеру, балансты немесе сот-бухгалтерлік сараптаманы есеппен тексеру туралы біздің ұғымымыздан бөлек болса да аудитор өзінің міндетін жүзеге асыру барысында аты аталғандардың және есептік, бақылаушы-талдамалы тәжірибе салаларының рәсімдерін (процедураларын) пайдаланады.

**2. Аудит ұғымы және оның даму кезеңдері**

*Аудит* термині осыдан екі мың жыл бұрын «audio» деген латын сөзінен шыққан, аудармадағы мағынасы «ол естиді» немесе «естуші» дегенді білдіреді.

Еуропаның көптеген елдеріндегі мемлекеттік басқару мен шаруашылық қызмет салаларында лауазымды тұлғалардың ауызша есеп беруін тыңдаушы қызметкерді аудитор деп атаған.

Есеп берудің бастапқы ауызша түрі көптеген адамдардың сауатсыз болуына байланысты қолданылған, сөйтсе де орта ғасырдағы адамдар есеп берудің ауызша түрі жазбашадан да жақсы болады деп есептеген.

Олардың ойынша кез келген құжатты қолдан оңай түзей салуға болады, ал бақылаушы-аудитордың көзіне тура, тік қарап тұрып өтірік айту мүмкін емес немесе өте қиын, деп санаған.

Арнайы әдебиеттерде аудиттің пайда болу кезеңі өзгеше әрі қарама-қайшылыққа толы. Бір автордың айтуынша, есеп берудегі мәліметтердің дұрыс көрініс табуын жасау және бақылау біздің дәуірімізге дейінгі ІV мыңжылдығынан басталады.

Сонымен бірге, Ніл, Тигр және Евфрат өзендерінің жазықтарындағы Таяу Шығыстағы ежелгі өркениетте жоғары дәрежеде ұйымдастырылған мемлекет құрылып, шаруашылық қызмет жүргізілді, үкімет өнім, мүлік, салық жинау, орындалған жұмыс, қазынаны толтыру және кіріс пен шығыс есептемерімен айналысты.

Бақылаудың әр түрі жүзеге асырылды, оның ішінде аудит те бар. Мұндағы мақсат – қателіктерді азайту және шенеуніктер тарапынан алдау әрекеттеріне жол бермеу.

Бірқатар бақылау түрлері сол уақытта Библияда (Інжілде) да суреттеледі. Онда мүлікті екі жақты күзету, адал қызметкерлерді жалдау, міндеттерді бөлісу мәселелері баяндалады.

Ревизиялық қызмет Вавилон, Мысыр, Рим, Қытай және Греция сияқты антикалық елдерде де болған.

Мысалы, ежелгі Мысырда (біздің дәуірімізге дейінгі 3400-2400 жж.) мүлікті түгендеу кезең сайын, ал шаруашылық операцияларын бақылауды үш адам жүзеге асырған. Оның біреуі не нәрсе берілді, соның санын папирусқа белгілеп отырса, екіншісі нақты босатуларды жүзеге асырған, ал үшіншісі ауытқуды анықтау үшін берілген мүліктердің немесе өнімдердің санын нормамен салыстырып отырған.

Ресурстардың қозғалысы мен болған оқиғалар бойынша операциялар қатаң тәртіппен құжатталып отырған, тікелей орындаушылар мен қатысушылардан тәуелсіз жүзеге асырылатын шаруашылық процестерін бақылау осылай пайда болған.

Есепті жүргізу бойынша арнайы заңнама алғаш рет Вавилон мемлекетінде пайда болған.

Хаммурапи заңы (біздің дәуірімізге дейінгі 2200-2150 жж.) көпестерге дербес есеп жүргізуді, ал храмға – мемлекеттік есепшілікті жүргізуді әмір етті, ақшаны қолхатсыз беру жарамсыз деп саналған.

Чжоу династиясы басқарған уақыттағы көне Қытайда (біздің дәуірімізге дейінгі 1122-256 жж.) есептің мемлекеттік жүйесі, оның ішінде барлық үкімет департаменттерінің мұқият әзірленген бюджеті мен аудиті жүзеге асырылды.

Шаруашылық қызметтің дамуы есептің сапасы мен есеп берудің шындыққа жанасымды болуының жаңа бақылау формасын талап етеді.

Англияда аудиторлық қызмет алғаш рет 1299 жылы пайда болды, ал 1324 жылдың 24-інші наурызында король Эдуард ІІ, үш мемлекеттік аудиторды тағайындайды.

Тағайындау туралы жарлықта аудиторды Оксфорд, Беркенхед, Уэльс провинцияларындағы барлық есепшотты тексеруге, оларды тыңдауға, олардан сұрауға және есепшоттарды жүргізуде барлық кемшіліктерді белгілеп отыруға міндеттейді.

ХІІ ғасырдан бастап Англия мен Шотландия, Италия, Франция және Еуропаның басқа елдерінің Қазынашылық мұрағаттарында (архив) аудиторлық қызмет туралы мағлұмат жиі ұшырасады.

**3. Аудиттің мақсаты мен міндеттері**

*Аудиторлық қызметтің мәні* – қаржылық есеп беруді, төлем есептеу құжаттамасын тәуелсіз тексеру, түрлі қызметтер мен кеңес беру, бухгалтерлік есеп жүргізумен қалпына келтіру, ұйымның активтері мен міндеттемелерін бағалау, салық декларациясын толтыру, қаржы шаруашылық қызметке экономикалық талдау жүргізу бойынша тұтынушыларға қызметтер ұсынатын аудиторлық ұйымның *кәсіпкерлік қызметі* болып табылады.

*Аудиттің мақсаты* – аудиторға қаржылық қорытынды есепті құрудың белгіленген концепцуалдық негізіне сәйкес барлық елеулі аспектілер бойынша қаржылық қорытынды есептің дайындалғаны туралы қорытынды жасауына мүмкіндік береді. Аудит мақсатының стандартты анықтамасына қарамастан, аудит мақсаты дегенде аудитордың алдына тапсырыс беруші қоятын мақсатты түсінуіміз керек.

*Аудиттің маңызы* – тиісті жақтардың мүдделеріне қол жеткізуде болып табылады. Атап айтқанда:

* *Экономикалық субъектілердің*
* *Салық қызметі тұлғасындағы мемлекеттің*
* *Қаржылық есеп беруді әр түрлі пайдаланушылардың*
* *Аудиторлардың меншік иесі мен мемлекеттің мүдделерін қорғау, сонымен бірге есеп және қорытынды есеп беруді қамтамасыз ету болып табылады.*

Дүниежүзіндегі қалыптасқан үлгі бойынша барлық елдерде мемлекет тұрғысынан аудит заңы қабылданады. Сол сияқты біздің елімізде аудит жұмысының қажеттілігі анықталғаннан кейін 1993 жылы 18 қазан айында Қазақстан Республикасында бірінші рет «Аудиторлық қызмет туралы заң» шықты.

Тексеру және бақылау түсініктеріне қарағанда, аудит ұғымының аясы кең, өйткені бұл ұғым қаржылық көрсеткіштердің шындыққа жанасымдылығын тексеруді ғана білдірмей ғылыми негізде шығындарды ұтымды ету мен табысты оңтайландыру үшін шаруашылық қызметін жақсарту бойынша ұсыныстарды да әзірлеу ісін қамтиды.

Аудитке келісімшарт негізінде жүзеге асырылатын, оның ішінде, бухгалтерлік есеп, ішкі бақылау және қаржылық есеп берулердің жағдайын тексеретін, сондай-ақ артық шығындарды болдырмау, ресурстарды пайдаланудың тиімділігін арттыру және шаруашылық жүргізуші субъектілердің табысын өсіру мақсатында кеңес беретін бизнес сараптамасының өзінше бір түрі ретінде анықтама беруге болады.

Бизнес аудитін жүргізу үшін белгілі бір салалар мен компаниялар іс-әрекеттің жағдайы туралы шындыққа жанасымды ақпарат алудың кең ауқымды мәселелерін жан-жақты зерделеу қажет.

Мұндай кәсіби бақылау аудитке деген қажеттілік көптеген жағдайларға байланысты артып отыр:

1. Кәсіпкерліктің дамуы мен капитал өсуінің әсері;
2. Өзін-өзі реттеуге ұмтылатын ұйымдар санының арта түсуі;
3. Экономикалық тұрақтылықты, меншік иеленушілерге және кредиторларға олардың салған ақшаларының сақталуына кепілдік беруді қамтамасыз ететін жағдай тудырудың қажеттілігі;
4. Компаниялардың операциясы көп әрі күрделі болуы мүмкін, пайдаланушылар ол туралы ақпаратты дербес алуға мүмкіндігі болмағандықтан аудиторлардың қызметіне мұқтаж;
5. Қаржылық ақпаратты пайдаланушылар компанияның есептік жазбаларына әдетте қолдары жете бермейді және олардың тиісті тәжірибелері жиі бола бермейді;
6. Пайдаланушылар қабылдайтын шешімнің салдары өздері үшін өте маңызды ақпараттың толық болуы мен анықтылығы оларға ауадай қажет.

**2 дәріс. Қазақстан Республикасында аудиторлық қызметті нормативтік- құқықтық реттеу**

**1. Аудитті құқықтық реттеу**

Аудиторлық тексерудің нәтижелері маңызды басқару шешімдерін қабылдауға негіз болады. Сондықтан халықаралық тәжірибеде аудиторлық қызмет тек кәсіби аудиторлық ұйымдармен ғана емес, сондай-ақ мемлекеттік масштабта реттеле алады.

***Нормативтік-құқықтық реттеу*** дегеніміз – бұл, аудиторлық тексеру жүргізу объектісінің жұмыс істеуін заңда, нормативтік құжаттарда, ережелерде (ішкі тәртіп, міндеттерді бөлу және т.б.) қарастырылған нормалар мен ережелерге қатысты зерттеу.

Дүние жүзіндегі қалыптасқан үлгі бойынша барлық елдерде мемлекет тұрғысынан аудит заңы қабылданады. Сол сияқты біздің елімізде де аудит жұмысының қажеттілігі анықталғаннан кейін 1993 жылы 18 қазан айында «Қазақстан Республикасының аудиторлық қызметі туралы» алғаш заңы шықты. Сонымен аудит жұмысының құқылық негізі анықталып тәуелсіз (дербес) қаржылық бақылау саласы құрылып оның негізгі мақсаты мен міндеті мемлекет және меншіктегі кәсіпорындардың, кәсіпкерлердің мүддесін қорғау болып анықталды.

Экономиканы, қаржы-несие жүйесін басқару және оларды нормативті-құқықтық реттеу салаларында реформалар болды. Кәсіпкерлікті дамытуға және меншіктерді мемлекеттендіру мен ұлттық экономиканың көптеген салаларындағы жекешелендіруге экономикалық жағдай жасалып, құқықтық негіздері қаланды. Араға 5 жыл салып, 1998 жылдың 20 қазанда ҚР-ның «Аудиторлық қызмет туралы» жаңа заң қабылданды.«Ескі» заңмен салыстырғанда, мұнда аудиторлық қызметті лицензиялау және жүзеге асыру, аудитор кандидаттарын аттестациядан өткізудің тәртібі, сондай-ақ бұл саланың негізін қалаушы ұғымдары, принциптері, түрлері, субъектілері туралы толығырақ айтылған. Аудиторлар және аудиторлық ұйымдармен қатар аудиттелінетін субъектілер мен оның тапсырыс берушілерінің құқықтарына, міндеттеріне және жауапкершіліктеріне ерекше мән берілген.

 «Аудиторлық қызмет туралы» заң Қазақстан Республикасында аудиторлық қызметті жүзеге асыру процесінде мемлекеттік органдардың, заңды және жеке тұлғалардың, аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың арасында туындайтын қатынастарды реттейді. Ол 6 тармақтан және 25 баптан тұрады.

1-тармақ. Жалпы ережелер (1-4 баптар).

2-тармақ. Аудитор, аудиторлық ұйымдар, аудиторлар палатасы (5-8 баптар).

3-тармақ. Аудиторлыққа кандидаттарды аттестациялау және аудиторлық қызметті лицензиялау (9-13 баптар).

4-тармақ. Аудиторлық қызметті жүзеге асыру (14-16 баптар).

5-тармақ. Аудиторлар мен аудиторлық ұйымдардың құқықтары, міндеттері және жауапкершіліктері (17-20 баптар).

6-тармақ. Аудиттелінетін субъектілердің құқықтары, міндеттері және жауапкершіліктері (21-25 баптар).

**2. Аудиторлық қызмет көрсету ұйымдары**

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

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

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

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

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

Аудит фирмасы осы анықталған негізгі мақсатын орындау үшін әр түрлі кәсіпорындармен келісім-шарт жасау және нақты төлем арқылы олардың қаржылық шаруашылық жұмысына аудиторлық тексеру жүргізеді.

**3. Аудиторлардың жауапкершілігі, құқығы және міндеттері**

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

* бухгалтерлік есеп кітабын және құжаттарды тексеруге;
* нақты ақша қаржысын, құнды қағазын, материал-мүлкін тексеруге;
* шаруашылық субъектілерінің барлық қызметкерлерімен аудит жүргізу барысында қажет болған материалды талап етуге, түсініктемелер алуға құқылы;
* аудит барысында қажет болған жағдайда үшінші жақтан (адамнан) мәлімет, түсініктеме алуға құқылы;
* шаруашылық субъектілерінің банк счеттарындағы операцияларды тексеру үшін банк мекемелерінен анықтама талап етуге құқылы.

Аудит заңында тікелей көрсетілмесе де олардың:

* өз бетінше аудит жүргізу әдісін, формасын анықтауға құқысы бар;
* аудит жұмысы барысында шаруашылық субъектісі тексеруге қажет құжаттарды бермей қойған жағдайда аудит жұмысын жүргізуден бас тартуға құқылы.

*Шаруашылық субъектілері ретіндегі аудиторлардың міндеттері:*

* Қазақстан Республикасының «Аудиторлық қызмет туралы» заңына, аудит туралы нормативтік құжаттарына сәйкес жоғарғы сатыдағы біліктілік пен тиянақтылықты өте жоғарғы сатыдағы жауапкершілікпен аудиттік тексеру жүргізуге;
* тексеру барысында анықталған кемшіліктер туралы, Қазақстан Республикасының заңын бұзушылық туралы мәліметтерді, шаруашылық субъектісінің кәсіпкершілігіне қауіп төнген жағдай болса, аудитор тапсырушыға жедел түрде хабарлауға міндетті;
* тапсырушылардан, үшінші жақтан тексеру барысында жасалған есептеу, анықтама жасауға арналған тағы басқа құжаттардың мұқият сақталуын қамтамасыз ету;
* тексеру барысында анықталған шаруашылық субъектілерінің кәсіпкершілігі туралы мәліметтердің коммерциялық құпиялығын сақтау, үшінші жаққа мәлімет тек қана тапсырушының рұқсаты бойынша және Қазақстан Республикасының заңды талабына сәйкес жағдайда ғана беріледі;
* аудитор қорытындысы тек қана келісім-шарт бойынша көрсетілген тапсырушыға ғана беріледі.

**3 дәріс. Аудиторлық тәуекелділік**

**1. Аудиторлық тәуекелдік түсінігі**

Аудиторлық тәуекелділіктің мағынасын былай түсінуге болады: аудитор қаржылық есептілік дұрыс жасалған деген қортындыға келеді, осының негізінде аудиторлық қортындыға пікір – ескертпе айтылмайды, яғни пікірдің шынайлығына күмән келтірмейді, ал шындығына келгенде қаржылық есептіліктің елеулі жақтары болады.

Аудитор клиент бизнесін зерттеп, қаржылық есеп беруді сыртқы пайдаланушылар сенімінің деңгейіне әсер ететін факторлардың әрқайсысының мәнін бағалап, аудит аяқталғаннан кейін клиенттің, бизнестегі қаржылық жеңісінің ықтималдылығын анықтауы керек. Осы факторлар негізінде, аудитор «қаржылық» есеп беруде аудит аяқталғаннан кейін де елеулі қателіктер сақталады деп отырып, тәуекелдік деңгейін субъективті түрде қоя алады. Тексеру процесінде аудитор клиент туралы қосымша ақпарат алып, аудиторлық тәуекелдік деңгейін бағалау жөніндегі ойын өзгерте алады.

400 "Тәуекелдікті бағалау және ішкі бақылау" ХАС-ында тәуекелдікке анықтама берілген. "Аудиторлық тәуекелдік - қаржылық есеп беру елеулі бұрмаланған жағдайда, аудитор сәйкес келмейтін аудиторлық қорытынды береді дегенді білдіреді".

Аудиторлық тәуекелдіктің үш компоненті бар.

*1. Бөлінбейтін тәуекелдік* - шоттар сальдосы немесе шаруашылық операциялардың кажетті ішкі бақылаудың болмауына жол берілген жағдайда, басқа шоттар сальдосы немесе шаруашылық операциялар бұрмалауларынан бөлек елеулі болуы мүмкін бұрмалауларға бейім болуы.

*2. Бақылау тәуекелдігі.* Клиент байқамаған қателердің бухгалтерлік есеп процесінде болуы ықтимал. Себебі бақылаудың ешбір құрылымы 100%-ға тиімді бола алмайды. Сондықтан, әдетте белгілі бір тәуекелді бақылаудың кез келген құрылымымен байланыстырады: тиімді құрылымдар салыстырмалы түрде төмен тәуекелге, тиімділігі аздаулар салыстырмалы жоғары тәуекелге ие болады.

*3. Айқындамау (қателерді) тәуекелдігі* - бұл жиынтығында дәл емес немесе дұрыс емес мәліметтердің елеулі көлемде жиналуы және оларды аудитор талдамалық рәсімдер кезінде де, мән бойынша жан-жақты тексеру кезінде де байқамай қалуы мүмкін деген болжам. Олар бір-бірін толықтыратындықтан, олардың бірінің нәтижесінде туындаған сенімділік, аудитордың басқа тексеру нәтижесінде алатын кепілдемесінің қажеттілігін пропорционалды азайтады. Аудитор «мән немесе талдамалық рәсімдер бойынша ешқандай жан-жақгы тексерулер жүргізбейді» деп болжайық. Егер қаржылық есептерде қате болса, оның байқалмай қалуы анық. Сонымен бірге мән бойынша жан-жақты тестер орындалып, талдамалы рәсімдер жүргізілсе, онда талдамалық рәсімдердің елеулі жиынтық қателерді байқамауы 40% тәуекелге, оларды жан-жақты тестер табуы 20% тәуекелге, ешбір рәсімнің байқамай қалуы олардың туындысына тең болады. Қаржылық есептерде дәл емес немесе дұрыс емес мәліметтерді аудитор байқамай калуы үшін, мән бойынша жан-жақты тексерулер, не талдамалық рәсімдер олар таппауы керек.

**2. Маңыздылық деңгейі мен аудиторлық тәуекелдік арасындағы өзара байланыс**

Маңыздылық пен аудиторлық тәуекелдік деңгейі арасында кері өзара байланыс бар. Маңыздылық деңгейі жоғары болған сайын, аудиторлық тәуекелдік төмен болады және керісінше. Егер, мысалы, маңыздылық деңгейі төмен болса, аудиторлық тәуекелдік өседі және аудитор, бақылау тәуекелдігі деңгейін төмендету мақсатында (бақылау рәсімдерінің жеткіліксіздігі тәуекелі) не қосымша бақылау тестерін жүргізу, не мән бойынша тексеру рәсімін өсіру арқылы бұның орнын толтыра алады. Бизнес тәуекелі осы клиентке ұсынылған аудиторлық қорытынды әділ болғанына қарамастан аудитордың клиентпен арақатынасы сәтсіз болуы мүмкіндігінде болып отыр. Аудит практикасында аудиторлық тәуекелдігі бағалаудың екі негізгі әдісі қолданылады:

* сезгіштік;
* сандық.

Сезгіштік әдіс аудиторлар тәжірибе мен клиент бизнесін білу негізінде қаржылық есеп беру немесе шаруашылық операциялар бойынша жалпы аудиторлық тәуекелдікті жоғары, орташа, төмен деп анықтауда болады.

* төмен тәуекелдік - ішкі бақылау жүйесін аудиторлық фирма тиімді ретінде бағалаған, бірақ аудитор мүмкін қателерді табуға қажетті сәйкес процедураларды жоспарлай отырып, оған толық сенбеген жағдайда болады;
* орта тәуекелдік - ішкі бақылау жүйесін аудиторлық фирма тиімсіз деп бағалаған кезде болады және аудитор жан-жақты рәсімді жоспарлайды;
* жоғары тәуекелдік - клиенттің ішкі бақылау жүйесі жоқ кезде негізінен біртұтас тексеру жоспарланады.

Сандық әдіс аудиторлық тәуекелдік моделі негізінде есеп айырысуды көздейді. Халықаралық тәжірибеде пайдаланылатын ең кең тараған модель келесі формуламен есептеледі:

АТ=БТхБТх АТ

Мұндағы: АТ - аудиторлық тәуекелдік;

БТ - бөлінбейтін тәуекелдік;

БТ - бақылау тәуекелдігі;

АТ - айқындамау тәуекелдігі.

Мысалы, аудитор бөлінбейтін тәуекелдікті 80%, бақылау тәуекелдігін 50%, айқындамау тәсілін 10% деп бағалайды. Осы шамалар негізінде аудитор аудиторлық тәуекелдіктің 4%-дық шамасын ала алады.

Айқындамау тәуекелдігі көп дәрежеде аудитор кәсіпқойлығын сипаттайтындықтан, оған аудиторлық тәуекелдік моделінен осы тәуекелдікті анықтау дұрыс болады:

 АТ

АТ = ———

 БТхБТ

Аудитор аудиторлық тәуекелдікті 5%, бөлінбес тәуекелдікті 80%, бақылау тәуекелдігін 50% деңгейлерінде қойды делік. Сонымен айқындамау тәуекелдігі 12,5%-ды құрайды.

Аудиторлық дәлелдемелердің қажетті саны айқындамау тәуекелдігі деңгейіне кері пропорционалды болады. Айқындамау тәуекелдігі төмен болған сайын, тексеру барысында аудиторлық дәлелдердің көп санын алу қажет.

Аудиторлық тәуекелдік моделін зерттеудің ең жалпы тәсілі аудиторлық тәуекелдік компоненттері мен аудиторлық тәуекелдік деңгейі, қажетті аудиторлық дәлелдемелердің саны мен сапасы арасындағы өзара байланысты бақылауда болып табылады. Аудиторлық тәуекелдік моделін қолдану аудитордан осы өзара байланыстар мен аудит жүргізілетін субъектіге тән қасиеттерді ескере отырып, тәуекелдік компоненттерінің әрқайсысының мазмұнын терең түсінуді талап етеді.

**3. Тәуекелділікті талдау және бағалау**

*Тәуекелді талдауды* сандық және сапалық тұрғыда жүргізуге болады.

Сапалық талдау – тәуекелдікті басқарудың 2-ші кезеңі болып табылады. Сапалық талдаудың басты мақсаты тәуекел пайда болатын кезеңдер мен жұмысшыларды анықтау, яғни сапалық талдау арқылы мүмкін болатын тәуекел салаларын анықтап мөлшерін белгілеуге болады.

Тәуекелдікті талдау келесідей реті бойынша жүзеге асырылады:

* Нақты бір тәуекел түрін артуға немесе кемітуге әсер ететін сыртқы және ішкі факторларды анықтау;
* Анықталған фактор бойынша талдау жүргізу;
* Нақты тәуекел түрінің қаржылық әсерін анықтап бағалау;
* Ұйымның қаржылық жағдайын бағалау (жобаның өтімділігін анықтау);
* Экономикалық тиімділігін бағалау қаржылық ресурстарын салудың тиімділігін анықтау;
* Мүмкін болатын тәуекел деңгейіне сәйкес келетін жекелеген операцияларға талдау жасау.

Тәуекел дәрежесіне әсер ететін барлық факторларды объективті (экономикалық және саяси дағдарыс, инфляция, бәсеке, экология, кеден салығы және т.б. ұйымға тәуелсіз) және субъективті (ұйымға тәуелді, ұйымның өндірістік қуаты, мамандар құрамы, шауруашылық байланыстары, қаржылық жағдайы және т.б.) деп екіге бөлуге болады.

Тәуекелділікті сандық талдау – қаржылық тәуекел бойынша жалпылама немесе оның жекелеген түрлері бойынша келтірілетін залалды ақшалай өлшем бірлігінде анықтауы.

Жекелеген тәуекел түрлерінің мөлшерін анықтау үшін әр түрлі талдау тәсілдері қолданылады:

1.Статистикалық әдістерді қолдана отырып, осы ұйымдағы немесе ұқсас ұйымдағы орын алған табыстар мен шығыстар статистикасы зерттеледі, әрбір экономикалық қайтымдылық мөлшері және оның жилігі анықталып, алдағы кезеңге болжам жасалынады. Осы мақсатта көбінесе варияция, дисперсия, стандарттық ауытқулар көрсеткіштері есептелінеді.

Варияция көрсеткіштердің бір жағдайдан екінші жағдайда ауысқан кездегі өзгерісін ауытқуын көрсетеді. Мысалы, экономикалық рентабельділіктің өзгерісін анықтау үшін экономикалық табыстылық мәндерінің көбейтіндісінің қосындысын сәйкес ықтималдылықтарға бөлу қажет.

Варияция дисперсия арқылы бағалануларды, яғни нақты мәнін орташа мәннен алшақ екенін сипаттайды.

Статистикалық ауытқулар дисперсиясының орташа квадраттық мөлшері арқылы сипатталады немесе көрсетеді. Стандарттық ауытқу нәтижесі қаншалықты жоғары болса, ұйым қызметінің тәуекелі соншалықта арта түседі.

2.Шығындардың мақсаттылығын талдау – ұйымның қаржылық тұрақтылық көрсеткіштерін ескере отырып, мүмкін болатын тәуекел аймағын анықтауға бағытталады. Шығынның мөлшерден тыс артық жұмсалуына келесідей жағдайлар әсер ету мүмкін:

- алғашқы құнды толық бағаламау;

- жобалау шекараларын өзгерту;

- өнімділіктің әр түрлі дәрежесі;

- бастапқы құнды арттырып жіберу.

3.Сараптамалық бағалау әдісі – сараптаушы мамандардан анықтамалық жауап алуға негізделеді. Алған жауаптар өңделіп сәйкес шешімдер шығарылады. Сапалық тұжырымдама алу үшін біліктілік дәрежесі жоғары тәжірибесі мол мамандар шақырылады.

4.Ұқсас жағдайларды есепке алу әдісі – бұл әдіс бойынша құбылыстардың, жүйелердің ұқсас объектілермен салыстырылуы арқылы жаңа ұсыныстарға қол жеткізуге болалы.

*Тәуекелдікті бағалау.*Аудиторлық тексеруді жоспарлау мен оларды жүргізу үшін қажетті ресурстарды анықтаудың негізгі болып табылатын кәсіпорының қандай да бір бөлімшесіне тән тәуекелдіктерді жүйелі түрде бағалау процессі. Мұндай бағалаулар аудиторлық қызметтің басшыларына аудиттің қандайда бір объектісінің «тәуекелдігін» есепке ала отырып тексеруді жоспарлауға мүмкіндік береді. Аудиттің объектісін алдын - ала зерттеу мәліметтері, оған қолданылатын нормативтер мен бухгалтерлік есеп процедуралары арқылы аудиторлық ең басты тәуекелдіктерді анықтайды және осы тәуекелдіктерге сай келетін аудиттің міндеттерін қалыптастырады. Тәуекелдікті бағалаудың қажетті алғы шарты болып аудиттің объектісінің сипаттамасын алу саналады. Объекті жөнінде құжатталған ақпараттың масштабы операциялардың әр түрлі типтерін, ақпараттық алмасуларды ішкі бақылау сауалдарын, жұмысқа тартылған қызметкерлерді, қолданылып жүрген бухгалтерлік есеп шоттарын қамтиды.

**4 дәріс. Аудиторлық мәнділік**

**1. Маңыздылық пен пікір**

320 «Аудиттегі маңыздылық» ХС-нда: «**Маңыздылық (елеулілік)** – ақпарат маңызды болып есептеледі, егер оның қалдырылып кетуі немесе бұрмалануы қаржылық қорытынды есеп негізінде қабылданған ақпарат пайдаланушылардың экономикалық шешімдеріне әсерін тигізе алатын болса. Маңыздылық белгілі бір жағдайларда ақпараттардың қалдырылып кетуі немесе бұрмалануына қатысты пікір қабылданатын баптар немесе қателердің шамасына байланысты болады» деп атап өтілген.

Аудитор қаржылық есеп беру бұрмалануын тудыратын фактілерден ауытқудан басқа міндеттемелердің екі типі болуы мүмкін екенін естен шығармауы керек:

* бухгалтерлік есеп стандартының дұрыс қолданылмауы;
* қажетті ақпаратты өткізіп алу.

Қаржылық есеп беруді тексеру кезінде оған аудиттегі маңыздылықтың сапалық және сандық сияқты екі жағын ескеру қажет.

*Маңыздылықтың сапалық жағы* - жасалатын операциялардың ҚР-да әрекет ететін нормативті актілердің талаптарынан ауытқуы.

*Сандық жағы* маңыздылық деңгейімен сипатталады.

Маңыздылық деңгейі - бұл қаржының есеп беру нақтылығына елеулі әсер етпейтін онда максималды рұқсат берілген бұрмалаулар сомасы.

Маңызды болып табылатынды бағалау кәсіби пікір болып табылады. Аудитордың кәсіби пікірі - оның білімі, біліктілігі мен жұмыс тәжірибесіне негізделген көзқарасы.

Маңыздылық туралы алдын ала пікір білдірудің мақсаты - аудитордың назарын аудиторлық тексеру стратегиясын анықтау негізінде қаржылық есеп берудің елеулірек құрамдас бөлігіне аудару.

Маңыздылық туралы пікір - аудитор қабылдайтын маңызды шешімдерінің бірі. Ол аса жоғары кәсіпқойлықты талап етеді. Аудитор пікірі қажетті дәлелдерді жинауды жеңілдетуге көмектеседі.

Жұмыс барысында аудитор жекелеген елеусіз бұрмалаудың жиынтығын да қаржылық есеп берудің нақтылығына күмән туғызуға себеп болатынын байқауы мүмкін. Бұл жағдайда аудитор бар қателерді анықтау үшін тексеру масштабын өсіру қажет болады. Тексеру аяғына қарай рұқсат етілетін бұрмалау маңыздылығының дәрежесі жоспарлау кезеңіне қарағанда басқашалау болуы мүмкін.

**2. Қателер мен заңсыз әрекеттер**

240 «Алаяқтық және қателер» ХС-нда «Аудитор жалпы қаржылық есеп беру үшін маңызды болуы мүмкін алаяқтық пен қателер фактілері туралы жеткілікті дәлелдеме алуға ұмтылады. Егер олар орын алса, алаяқтық салдарлары қаржылық есеп беруде дұрыс көрсетілуі, ол қате түзетілуі керек. Әдетте қатені түзету ықтималдылығы алаяқтың фактісін анықтау ықтималдығына қарағанда жоғары болады. Себебі алақтың оны жасыруға арнайы бағыттаған әрекеттермен қатар жүреді» деп атап өтілген.

* Алаяқтық - басшылық құрамының бір немес бірнеше адамдары, қызметкерлер немесе үшінші жақтардың есеп және қаржылық есеп беру мәліметтерін әдейі дұрыс емес көрсетуі және ұсынуы. Оған алғашқы құжаттар, тізімдер мен есеп беру жалғандығы, есепке алу жазуларындағы алдау, шаруашылық операциялар мәнін бұрмалау және заңды, ұйымның есеп саясатын бұзатын есептегі жазбаларды әдейі бұзу енеді. Бухгалтерлік құжаттар мен жазулар жалғандығы бухгалтерлік есептің дұрыс емес немесе жалған екендігі алдын-ала белгілі құжаттарын (авизо, шоттарды, вексельдерді, және т.б.) және бухгалтерлік есеп шоттарына шындықты бұрмалайтын жазуларды толтыру.
* Есепке алу жазбаларындағы алдаушылық - есеп пен есеп беру мәліметтерін бұрмалау мақсатымен нақты емес бухгалтерлік жазбаларын немесе сторналық жазуларды әдейі пайдалану.
* Шаруашылық операциялар нәтижелерін жою - мазмұны мен сомасы бойынша негізгі бухгалтерлік жазбаларға ұқсас сторналық жазулар.
* Ерекше операциялар - бір реттік мәліметтер мен ерекше шаруашылық операциялар бойынша сомаларды арттыру немесе төмендету.
* Қате - есеп жазулары мен топтауларындағы арифметикалық немесе логикалық қателіктер, есеп толықтығында байқалмай қалу және қаржы шаруашылық қызметі фактілерінің, мүліктік есептесуі болуы және оның жағдайын дұрыс түсінбеу нәтижесінде қаржылық есептемені әдейі емес бұрмалау.

**3. Маңыздылықтың рұқсат берілген деңгейін анықтау**

Аудиттің халықаралық тәжірибесінде (АҚШ, Ұлыбритания және басқаларда) аудиторлық органдар маңыздылық деңгейін анықтайтын әдістемені реттеуші фирмаішілік стандартты (субъект қызметінің ерекшелігін ескере отырып) дайындайды. Бұл стнадартты аудиторлық фирма басшылығы бекіте алады. Сондықтан, бұл - коммерциялық құпия.

Қазір аудиттің қазақстандық практикасында маңыздылық деңгейін анықтау әдістемесі жоқ. Аудиттің халықаралық іс-тәжірибесі практикасы бар аудиторларға маңыздылықтың нақты критерийін ұсынуға дайын емес. «Елеулікке қатысты басшылық аудит стандартына енгізілген жалғыз ел Австралия болып табылады».

Австралия елінің стандарттары келесідей нұсқауларды ұсынады:

5%-ға дейінгі ауытқулар - маңызды (елеулі) қателер болып саналмайды,

10%-дан жоғары ауытқулар - маңызды (елеулі) қателер болып саналады,

ал 5-10 % аралығында болса, шешім қабылдау құқығы аудиторға беріледі.

Ресейде «Маңыздылық және аудиторлық тәуекел» ережесі (стандарты) қабылданған. Оған сай аудиторлық ұйымдар маңыздылық деңгейін анықтау тәртібін реттеуші фирмаішілік стандартты жасауы қажет.

Ереже (стандарт) базалық көрсеткіштер жүйесімен маңыздылықтың бірегей деңгейін есептеу тәртібін ұсынады. Бұл көрсеткішті былай есептеу ұсынылады:

* баланстық пайданың 5 %-ы;
* сатудың жалпы көлемінің 2%-ы;
* баланс валютасының 2%-ы;
* меншік капиталының 10%-ы;
* ұйымның жалпы шығынының 2%-ы.

Ірі қазақстандық аудиторлық фирма маңыздылық деңгейін анықтаудың фирмаішілік стандартына ие деп болжайық. Мысалы, «Батыс» фирмасы қолданатын критерийлер кестеде көрсетілген.

**Аудит жүргізіліп отырған субъектінің елеулігі туралы алдын ала пікірге арналған мәліметтер**

|  |  |
| --- | --- |
| Көрсеткіштер | Маңыздылық туралы алдын ала пікір |
| минимум | максимум |
| % | теңге | % | теңге |
| Салық салынғанға дейінгі табыс | 3 | 10000 | 5 | 15000 |
| Айналым қаражаттары | 2 | 100000 | 5 | 250000 |
| Ағымдық міндеттемелер | 1 | 40000 | 3 | 120000 |

**5 дәріс. Клиенттің ішкі бақылау жүйесі**

**1. Ішкі бақылау құрылымы және оның элементтері**

400"Тәуекелді бағалау және ішкі бақылау" ХАС-ында ішкі бақылау жүйесін (ІБЖ) субъект басшылығының қызметін субъект басшылығы саясатын ұстануы активтерді сақтау, алаяқтық пен қателердің алдын алу және оларды анықтау, бухгалтерлік жазбалар дәлдігі мен толықтығын, сонымен қатар сенімді қаржылық ақпаратты уақтылы дайындауды қамтыған тәртіппен және тиімді жүргізуді мүмкіншілігінше қамтамасыз етуге бағытталған субъект басшылығы қабылданған бақылау мен реттеменің жалпы саясатының жиынтығы ретінде анықтайды.

Ішкі бақылау жүйесі кез келген кәсіпорында орын алады, себебі басшылықты қабылданған шешімнің орындалуы қызықтырады. Бақылауды іске асыратын жағдайға басқарудың сәйкес күрылымы енеді. "Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру туралы" заңның 8-бабында: "Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп жүргізу қаржылық есепті құру кезінде активтерді сақтау, ұрлық пен қателерді болдырмау және анықтау жөніндегі шараларды қамтыған операцияларды тиімді жүргізу, бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп беру, есеп саясаты туралы заңының орындалуын қамтамасыз ету үшін ұйымдар ішкі бақылауды ұйымдастыруға құқықты. Ішкі бақылауды ұйымдастыруды басшылық қамтамасыз етеді. Мемлекеттік мекемелерден басқа ұйымдар ішкі бақылауды тәуелсіз аудиторлар немесе аудиторлық ұйымдарды тарту арқылы іске асыруға құқықты" — деп көрсетілген.

Бақылауды жүргізу шарты кәсіпорын персоналы мен оның басқарушылық буынының өзара қатынасы мен біліктілігінде болады.

Әдетте, ішкі бақылау жүйесі қаржылық есептемені дайындау мен құруға қарағанда сұрақтардың кең ауқымын қамтиды. Сондықтан ішкі бақылаудың барлық пайдаланылатын реттемелері мен әдістері аудиторға пайдалы. Оған ең алдымен нақтылы қаржылық есеп беруді дайындау үшін қажетті ақпаратты жинау, өңдеу және жинақтау процестерін реттеу және бақылауға тікелей бағытталған шаралар қызықты. Ішкі бақылаудың негізгі міндеттері:

- Заң талаптарының орындалуы;

* Мүлікті ысыраптан қорғау;
* Ағымдағы шаруашылық операцияларының тиімді орындалуы;
* Басқарудың барлық деңгейлерінде бұйрықтарды, өкімдерді және басқа нұсқауларды орындау;
* Құжаттар және олардағы ақпараттың толықтылығы мен дәлдігінің қажетті деңгейін сақтау;
* Кездейсоқ және әдейі қателер мен бұрмалауды анықтау мен болдырмау;
* Бухгалтерлік қорытынды есепті уақытында және дұрыс дайындау;
* Кәсіпорын басшылығы саясатын қолдану;
* Шаруашылықты жүргізудің тиімдірек және прогрессивті әдістерін
енгізу.

Бақылауды жүргізу шарттарын білу аудиторға мыналарды анықтауға мүмкіндік береді:

* Бухгалтерлік есеп пен бақылау реттемесінің тиімді жүйесін қамтамасыз ету үшін олар жеткілікті ме;
* Олар қаржылық есеп берудің бұрмалануын минимумға жеткізуге
көмектесе ме?

Кәсіпорынның ішкі бақылау жүйесі келесідей элементтерден тұрады:

* Бухгалтерлік есеп жүйесі;
* Бақылау ортасы;
* Бақылау құралдары.

**2. Бақылау** **ортасы**

Бақыланушы шаруашылық жүйесінің тиімділігі субъект басшылығының бақылауға деген қатынасына тікелей байланысты болады. Егер жоғары буындар басшылары бақылау маңызды деп санаса, қалған қызметкерлер өз міндеттерін мұқият орындауға тырысады.

Бақылау ортасы — бұл субъект басшылары мен иелерінің бақылауға деген жалпы қатынасын білдіретін шаралар мен реттемелер және ішкі бақылау жүйесін қалыптастырады.

Бақылау ортасы келесідей компоненттерден тұрады:

— экономикалық субъектіні басқару стилі;

— экономикалық субъектінің ұйымдық кұрылымы;

— қызметтік міндеттер мен өкілеттіктерді бөлу;

— бақылаушы қызмет және ішкі аудит;

— кадрлық саясат.

Экономикалық субъектіні басқару стилі бухгалтерлік есеп пен бақылау реттемесі жүйесі тиімділігіне елеулі әсер ете алады, сондықтан аудиторға бұл қаржылық есеп берудің бұрмалану ықтималдылығына қаншалықты әсер ете алатынын анықтауға қажет.

Жұмыс стилі басқарудың өктемшілігі немесе нақты емес жұмыс және қаржы мақсаттарын қою салдарынан болуы мүмкін кадрлар тұрақтамауы сияқты көрсеткіштерден көрінеді де субъектінің бухгалтерлік есептің тиімді жүйесін қолдау кабілетіне әсер етеді. Баскарудың дүрыс тандап алынған стилі субъект экономикасының дамуының стратегиялық бағытын іске асыруға, шаруашьшық-қаржылық қызметін жақсарту үшін резервтерді жылдам анықтауға мүмкін беретін басқарушылық есептің тиімді жүйесін құруға, шаруашылық операцияларын жасау кезінде заңдарды қатал сақтауға мүмкіңдік береді.

**Экономикалық субъектінің ұйымдық** кұрылымы өкімет пен бағынудың қандай нысандары бар екенін анықтайды. Ұйымдық кұрылым арқылы негізгі ақпараттық ағындар анықталады. Орталықтандырылған және орталықтандырылмаған болуы мүмкін субъектінің ұйымдық құрылымын жетілдіру деңгейі оның көлемі мен бағытталуына жартылай тәуелді болады. Құжаттар мен құжаттамаларды құрудың белгілі бір тәртібі бар көп сатылы ұйым ірі шаруашылық субъектісі үшін ыңғайлы, бірақ шағын кәсіпорындарда ол ақпараттың қажетті ағынының өсуіне кедергі жасауы мүмкін.

**Кызметтік міндеттер мен өкілеттіктерді** бөлу шаруашьшық операциялар дұрыс және заңды өтіп жатыр деген сенімділігін береді. Персоналды хабардар ету мен оның жұмысын бақылауды іске асырудың негізгі тәсілі функционалды міндеттерді, лауазымдық нұсқауларды және құрылымдық бөлімшелер туралы ережелерді дайындау болып табылады. Қызметкерлер өзінің функционалды міндеттерін терең түсіну және жан-жақты білу арқылы өзінің өкілеттіктері мен жауапкершілігін нақты түсінуі керек. Міндетті сәйкес бөлу — бақылау реттемесі тиімділігінің міндетті шарты. Аудит практикасы субъектінің түрлі бөлімшелері міндетке енуі керек функциялардың бірнеше түрін бөліп керсетеді.

**3. Бақылау құралдары**

Бақылау құралдарын тиімді және сенімді басқару үшін шаруашылық қызметі процесінде экономикалық субъект қызметкерлері қолданатын процедуралар (әдістер) болып табылады. Оларды бақылау әдістері деп те атайды. Олар сан алуан және оның қызметіне тән ерекшеліктермен анықталады. Бақылау құралдарының ең көп тараған түрлеріне жатады:

— мүлікті түгендеу және бухгалтерлік есеп стандарттарына сәйкес шаруашылық субъектілерінің міндеттемелері;

— басшы мен бас бухгалтердің не басқа өкілетті адамдардың құжаттарындағы өкім шығарушы қолдары;

— бухгалтерлік жазбаларды қарама-қарсы тексеру;

— есеп айырысуларды ішкі және сыртқы салыстырулар;

— құжат айналымын ұйымдастыру, оның ішінде құрылатын құжаттарды тегіс нөмірлеу, арнаулы журналдарға құжаттарды тіркеу, құжаттарды кітапша ету, сақтау және архивке қою;

— сыртқы көздерден алынған ақпаратты бақылау мақсаттарына пайдалану;

— шаруашылық субъектілері активтеріне рұқсатсыз қол жеткізуді шектеуге бағытталған шараларды қабылдау;

— субъектінің каржы-шаруашьиық қызметінің көрсеткіштерін таңдау. Бақылау әдісі кұрамына бизнес көлемі, күрделілік дәрежесі және ерекшелігі, мәліметтерді өңдеу әдістерін қосқан кәсіпорында әрекет етуші бақылау мен бухгалтерлік есеп жүйесін жүргізу жағдайының ерекшелігі әсер етеді. Бақылау құралдарының сан алуандылығы қаржылық есеп беруді кұру кезінде субъектінің ішкі бақылаудың біркатар мақсаттарыңа қол жеткізуді қамтамасыз етуі керек:

1. Жасалып отырған шаруашылық операциялар шынында бар (дәлдік), яғни бухгалтерлік есепте жоқ операциялар көрсетілмейді.

2. Шаруашылық операциялар рұқсат алу (макұлдану) арқылы жасалады. Макұлданбаған операциялар теріс пайдаланушыларға (ысырап етушілікке, ұрлыққа) әкеледі.

3. ІІІаруашылық операциялар бағаланады (бағалау). Шаруашылық операцияларды жасау кезінде есепке алу процесінің түрлі кезеңдерінде сомаларды есептеу мен есепке алу кезінде қате жіберуге жол бермейтін әдістер қолданылады.

4. Шаруашылық операциялар шоттардың типтік жоспарына сәйкес шоттарында тіркеледі (жіктелім). Бұл қаржылық есептемені объективті құру үшін кажет.

5. Барлық жасалатын операциялар есепте көрсетілген (толықтылық). Операциялардың есепке алу жазбаларында толық көлемде тіркеледі.

6. Шаруашылық операциялар уақтылы көрсетіледі (уақытында). Шаруашылық операцияларды уақытында тіркемеу субъект есептемесіндегі бұрмалауларға әкеледі.

7. Шаруашылық операциялар бухгалтерлік есеп тіркеліміне енгізілген және қорытындылар дәл есептелген (жинақталған). Тіркелім қорытындылары Бас кітап мәліметтеріне ұқсас.

**6 дәріс. Аудиторлық дәлелдемелер**

**1. Аудиторлық дәлелдеулер туралы жалпы түсінік**

Тексеру жүргізгенге дейін, тексеру процессінде сондай-ақ, оның аяқталу кезеңінде аудитордың жинаған және дайындаған мәліметтері өткізілген аудиторлық тексерудің куәлігі (дәлелі) болып табылады. Бұл мәліметтердің бір бөлігі - аудиторлық дәлеледеулер ретінде қарастырылатын құжаттар немесе олардың көшірмелері.

Аудиторлық дәлеледеулер дегеніміз - аудиторлық қорытынды жасауға негіз болатын аудитордың қорытынды пікірлерін тұжырымдау процессінде пайдалануға алатын ақпараттары. Аудиторлық дәлелдеулерге қаржылық қорытынды есепті құруға негіз болған және басқа көздерден алынған ақпараттарды растайтын бастапқы құжаттар мен есеп регистрлері жатқызылады.

ХАС 500 «Аудиторлық дәлелдеулер» аудит мәліметтерінің көздері мен табиғатын, сондай-ақ мәліметтердің және осы мәліметтерді алуға көмектесетін әдістердің жеткіліктілігі мен жарамдылығы туралы мәселелерді қарастырады.

Аудитор тексерілген қаржылық қорытынды есептің дұрыстығын дәлеледеу үшін өзінің жинаған дәлелдерінің жеткілікті екендігіне сенімді болуға тиісті. 200 "Қаржылық қорытынды есеп беру аудитінің мақсаты және оны реттеуші жалпы принциптер" деп аталатын Халықаралық аудит стандартына сәйкес аудит қаржылық қорытынды есепте елеулі бұрмаланғандықтың (қателіктің) жоқ екендігіне қатысты саналы сенімділікті қамтамасыз етуге арналған.

Саналы сенімділік дегеніміз - бұл, жалпы қаржылық қорытынды есепте елеулі қателердің (бұрмалаушылықтардың) жоқ екендігі жөнінде жоғары бірақ абсолюттік емес сенімділікті алу үшін қажетті дәлелдеулерді жинауға қатысты түсінік.

Барлық қолдағы бар дәлелдеулерге егжей-тегжейлі талдау жасап, оларды бағалау аудиттің құнын көтеруі мүмкін болғандықтан, бұл мәселе бойынша айқындық керек. Ол үшін аудиторға өзіне қандай дәлелдеулер алу қажет екендігін, оларды қандай көздерден және қандай процедулардың көмегімен алатындығын анықтап алу керек. Ол әділ және негізді аудиторлық қорытынды жасау үшін жиналған дәлелдердің жеткілікті әрі сапаға сәйкес келетіндігіне сенімді болуға тиісті. Аудиторлық дәлелдеулердің сапасы оларды алу көздеріне байланысты.

Дәлелдеулер алудың негізгі көзі клиент әкімшілігінен, үшінші жақтан алынған, сонымен бірге аудитор өзі алған мәліметтер болуы мүмкін.

Клиент әкімшілігі дайындаған мәліметтерге төмендегі ақпарат көздерін жатқызуға болады:

* бастапқы құжаттар, статистикалық қорытынды есеп, жарғылық құжаттар, каржылық қорытынды есеп, есеп регистрлері;
	+ талдау нәтижелері, ауызша сұхбат, салыстырулар, түгелдеу нәтижелері, басшылықка жолдау жіберу.

Мұндай жағдайда аудиторға қаржылық қорытынды есептегі қате жіберу тәуекелдігін бағалау қиын болады. Егер аудитор бұл мәліметтерге сенім артуға шешім қабылдайтын болса, онда ол тексеруге аз уақыт шығындайды. Клиент басшылығы дайындап берген мәліметтерге карағанда, үшінші жақтан алынған дәлелдеулер сенімдірек болады. Сонымен бірге, клиент басшылығы тарапынан қысым жасау ықтималдығы орын алды, ал аудитордың бұл ақпараттарды дайындаған үшінші жақтың жұмыскерлеріне сұрақ қою мүмкіндігі жоқ деп пайымдауға болады. Егер аудитор өзінің тікелей бақылауындағы акпарат көздерінен алынған дәлелдеулерді пайдаланатын болса, әрине, жақсырақ болады. Бірақ, ол жеткілікті түрде күрделі және қымбат. Сондықтан аудитор үшін кәсіпорындағы шаруашылық операцияларының өзі жүргізген талдауы маңыздырақ. Мұндай кезде аудитор есеп құжаттарында қате көрсетілу мүмкін болғандықтан, шаруашылық операциялары жөнінде қауіпке көбірек ұшырайтын ақпараттарды алуына болады. Бір ғана шаруашылық операциясы жөнінде бірнеше ақпарат көздерінен алынған дәлелдеулер бір көзден алынған дәлелдеулерге қарағанда әлдеқайда сенімдірек.

Дәлелдеулер алу процессін бірнеше кезеңдерге (сатыларға) бөлуге болады:

1. Мақсаттың таңдалуы
2. Дәлелдеулер жинау және оларды өндеу
3. Дәлелдеулерді бағалау

Сенімді дәлелдер алу үшін аудитордан белгілі бір процедураларды қолдану талап етіледі.

**2. Дәлелдеулерге қойылатын талаптар**

Аудитор еш уақытта өз пікірінің түгелімен дұрыстығына толық сенімді бола алмайды. Сонымен бірге ол өзінің пікірі белгілі бір дәрежеде әділетті екендігіне сенімді болуға тиісті. Барлық дәлелдеулерді салыстыра отырып, аудитор қорытынды жасау үшін олардың жеткілікті түрде нанымды екендігін шеше алады. Ондай шешімді аудитор өзі алған дәлелдеулер төмендегі талаптарға сай екендігіне сенімді болса ғана қабылдай алады:

* дұрыстық;
* жеткіліктілік;
* өз уақытында алынуы.

*Дұрыстық* дегеніміз - бұл, аудитор алған дәлелдеулердің шын екендігінің және сенімге лайық болатындығының айғағы: егер дәлелдеулер жоғары дәрежеде шындыкқа жататын болып есептелсе, ол тапсырылған қаржылық қорытынды есептің әділдігіне (объективтілігіне) аудитордың көзін жеткізеді. Мысалы, егер тауарлы-материалдық босалқыларға түгелдеу жүргізу аудитордың қатысуымен жүзеге асырылған болса, ондай дәлелдеулер аудиторға берілген мәліметтерден алынған дәлелдеулерге қарағанда сенімдірек болады. Дұрыстықтың сапасын көтеруге жағдай жасайтын құраушылары болады. Атап айтсақ, ақпараттардың тәуелсіздігі. Шаруашылық жүргізуші субъектіден тыс жерден алынған дәлелдеулер клиенттің өзінен алынған дәлелдеулерге қарағанда сенімдірек (стандарт №500). Мысалы, сыртқы дәлелдеулер (банктердің, заңгерлердің, партнерлардың және т.б. хабарлары) субъектінің өзінен алынған жауаптарға қарағанда сенімдірек болады.

*Ішкі бақылау жүйесінің тиімділігі.* Алынған дәлелдеулердің сенімділігі ішкі бақылау жұмысының сапасына тікелей байланысты.

Құжаттарға жасалынған талдаулардың және берілген сұрауларға жасалынған бақылаулардың нәтижелері, ішкі бақылау құрылымдарының іс-шаралары мен процедураларының тиімділігі жөнінде жеткілікті дәлелдеулер алуға мүмкіндік береді.

Мұндай тексерулер жүргізілген іс-шаралардың немесе процедуралардың ерекшеліктері, оларды қолданудың тұрақтылығы және ол процедуралардың өткізілуіне жауапты тұлғалар туралы дәлелдеулер алуға мүмкіндік беретіндігін көрсетеді. Бірақ, кейбір жағдайларда жұмыстың тиімділігін салыстыру үшін мәліметтер алу мақсатында аудитор да сондай жұмысты жүргізе алады. Егер аудитор ішкі бақылаудың іс-шаралары немесе процедуралары едәуір маңыздырақ болғандықтан олардың тиімділігі жөнінде қосымша дәлелдеулер алу талап етіледі деп есептейтін болса, онда қосымша тексеру жүргізу керек. Әдетте, аудитор бақылау жолымен тікелей алған дәлелдеулер сұрау беру арқылы алынған жанама дәлелдеулерге қарағанда сенімдірек. Мысалы, ішкі бақылаудың пайыздық ставкалар бойынша мәліметтерді толықтыруға бағытталған банктік процедурасы үлкен маңызға ие болуы мүмкін.

*Аудитордың кәсіби біліктілігі.* Аудитордың нақты тексеру жүргізу нәтижесінде тікелей алған ақпараттары клиентке сұрау беру арқылы алынған ақпараттарға қарағанда сенімдірек. Мысалы, егер аудитор жалпы табысты сатып-өткізу көлемін пайыздық қатынас арқылы есептеп, оны өткен жылдардың мәліметтерімен салыстыратын болса, онда мұндай дәлелдеулер ішкі бақылау дайындаған ақпаратпен салыстырғанда сенімдірек болады.

*Жеткіліктілік* аудиторлық дәлелдеулердің сандық өлшемі болып табылады. Қорытынды жасау үшін аудитор кәсіпорындағы бар барлық ақпараттарды жай ғана тексеріп қоймайды, дәлелдеулердің қажетті санын алу үшін ол іріктеу мөлшерін анықтайды. Себебі шаруашылық операцияларына қатысты қорытынды пікірлер ішінара (іріктеп) тексеру процедураларының көмегімен құралуы мүмкін.

*Аудиторлық дәлелдеулердің өз уақытында алынуын* екі жақты карастыруға болады: дәлелдеулерді жинау кезеңдері бойынша және тексеру кезеңдері бойынша. Мысалы, акша қаражаттарының өтімділігін (ликвидтілігін) баланс жасау мерзіміне жақындатыңқырап бағалаған дұрысырақ болады, себебі бұл кезеңде жинақталған дәлелдеулер нанымдырақ болады. Егер табыстар мен шығыстар жөніндегі қорытынды есептің дұрыстығына дәлелдеулер жинау керек болса, онда оларды іріктеу жолымен тексерудің барлық кезеңіне жинау қажет.

**3. Дәлелдеулер алу әдістемесі**

Сенімді дәлелдеулер алу үшін аудитор әртүрлі әдістерді немесе процедураларды пайдаланады: бақылау (зерттеу), растау, сұра0 беру, түгелдеу жүргізу (активтерді тексеру), құжаттарды тексеру (талдау), қайта есептеу, сканерлеу, тексеру, арнайы тексеру және талдамалық процедуралар.

Аудит бойынша арнайы әдебиеттерде әртүрлі авторлар дәлелдеулер алу әдістерін әдіснама және әдістемелік тәсілдерге, сондай-ақ нақты тексеру жүргізу тәсілдеріне бөліп қарастырады. Біз тек аудиттің әдістемелік тәсілдерін қарастырдық.

*Бақылау (зерттеу)* - өздерінің міндетті қызметін орындаушы клиент жұмыскерлерінің жұмыстарын көзбен шолып зерттеу немесе мақсатты қабылдау болып табылады. Бақылау (зерттеу) жүргізу процессіндегі аудитордың жасайтын бірінші қадамы клиент бизнесімен танысу. 310 "Бизнес туралы білім" деп аталатын Халықаралық аудит стандартына сәйкес қаржылық қорытынды есеп берудің аудитін орындау кезінде аудитордың оқиғаларды, операциялар мен қабылданған тәжірибені айқындау және түсіну үшін жеткілікті көлемде бизнес жөнінде білімі болуға тиісті немесе оны алуы керек. Аудитордың пікірі бойынша ол қаржылық қорытынды есепке, тексеруге немесе аудиторлық қорытындыға едәуір әсерін тигізуі мүмкін.

*Растау* дегеніміз - сұратылған ақпараттың дұрыстығын растайтын жазбаша жауап алу.

*Сұрақ беру.* Сұрақ беру нәтижесінде клиент аудитор берген сұрақтарға жауап ретінде жазбаша немесе ауызша ақпарат береді. Сұрақ беру нәтижесінде клиенттен дәлелдеулер алу мүмкін болғанымен, оларды ақырғы деп есептеуге болмайды. Себебі ол ақпараттар клиенттің пайдасына бұрмаланған болуы мүмкін.

*Түгелдеу* - аудитордың материалдық активтерді тексеруі және санауы. Бұл әдіс бойынша алынған дәлелдеулер көбінесе тауарлы - материалдық босалқылармен байланысты.

*Құжаттарды тексеруге* оқу, іріктеу және құжаттармен танысу, салыстыру және дәлелдеулер жатады. Аудиторлардың тәжірибесінде құжаттарды формалды тексеру деп аталатын құжаттық тексеру әдісі пайдаланылады (барлық реквизиттерінің толтырылуының дұрыстығы, түсіндірмесіз қателердің түзетілуі, текстегі және цифрдағы қатенің өшірілуі, лауазымды адамдардың және материалдық жауапкершілікті адамдардың қолдарының бары, бастапқы құжаттардағы, есеп регистрлеріндегі және қорытынды есеп нысандарындағы қойылған штамптардың дұрыстығы).

*Кайта есептеу деп* -клиент пайдаланған процедураларды толық немесе жартылай қайталауды, атап айтқанда есептеулердің математикалық дәлдігін есептеу процедураларын айтады.

*Сканерлеу* - ерекше бір нәрсені табу мақсатында әрбір элемент бойынша (мысалы, бастапқы құжаттарды) үздіксіз қарап отыру.

*Арнайы тексеру* - тексеру жүргізуге тар мамандықтың иесін тарту.

Аудиторлар*қарама-қарсы* тексеру әдісін пайдаланады (егер бақылау жасаудың мұндай мүмкіншілігі бар болса). Тексеру жүргізу әдістерімен бірге оларды ұйымдастыру әдістері де бар:

* жаппай тексеру;
* іріктеп тексеру.

**7 дәріс. Аудиторлық іріктеу**

**1. Аудиторлық іріктеу туралы түсінік**

530 «Аудиторлық іріктеу» деп аталатын ХАС-ты іріктеудің жиынтығы бойынша қорытынды жасау мақсатында таңдап алынған баптардың кейбіреулеріне қатысты аудиторға дәлелдеулер алуға және оларды бағалауға мүмкіндік беретін шоттың қалдығы немесе операцияның тобы шеңберінде 100%-дан төмен баптарға қатысты аудиторлық процедураларды қолдану ретінде іріктеуді анықтайды.

Қаржылық қорытынды есепке тексеру жүргізуді бастай отырып, аудитор кәсіпорындағы бухгалтерлік есепті және ішкі бақылауды ұйымдастыруды зерттеуге, олардың нормативтік және заңдық құжаттардың талаптарына жауап беретіндігіне көз жеткізуге тиісті. Кәсіпорын бухгалтерлік есепті дұрыс ұйымдастыру үшін есеп саясатын құруға және оны басшылыққа алуға міндетті. Алайда, аудиторға есеп саясатының көшірмесін алу жеткіліксіз. Себебі, есеп саясаты бухгалтерияның қатардағы жұмыскерлері міндетті түрде сонымен жұмыс істейтіндігіне (оны қолданатындығына) кепілдік бере алмайды. Аудиторға баптар бойынша белгіленген есеп жүргізу тәртібін нақты жүзеге асырылғандарымен салыстыра отырып, есеп саясатына өзінің сипаттамасын құру керек.

Ондай сипаттаманы жасау үшін тек бас бухгалтермен және оның орынбасарымен сұқбаттасумен шектелмей, клиенттің бухгалтерлік персоналына толық сұрақ беру жүргізілуге тиісті. Тек сұрақ беру және нақты ой-пікір құрауға мүмкіндік береді.

Кәсіпорындағы есептің және ішкі бақылаудың жағдайына аудитордың берген бағасына оның алдағы уақыттағы барлық іс-әрекеті байланысты. Себебі аудиторда клиенттің қорытынды есебіне зерттеу жүргізу және персоналмен әңгіме өткізу нәтижесінде қорытынды есептің дұрыс мәліметтердің негізінде дұрыс жасалынғандығы туралы абсолюттік сенім пайда болса, онда оның қаржылық қорытынды есепті тексермей-ақ, оның дұрыстығын растауына болады.

Егер аудитор клиенттің қаржылық қорытынды есебіне зерттеу жүргізу кезінде бастапқы мәліметтердің рәсімделуінің сәйкессіздігіне, бухгалтер персоналының терең білімінің жоқтығына көз жеткізген борлса, онда ол жаппай тексеру жүргізуге міндетті. Бірақ, ондай тексерулер жұмысы көп және қымбат процесс.сондықтан клиенттің қаржылық қорытынды есебінің дұрыстығына аудитор сенімінің орташа дәрежесі кеңінен тараған болып табылады.

Аудитор сенімінің орташа дәрежесін анықтау қажеттілігі бір бөлім бойынша есептің тиісті деңгейде кәсіби мамандардың күшімен, автоматтандырылған нысанда ұйымдастырылып, ал басқа жағында қараусыз қалған есептің табылмауынан туындауы мүмкін. Сондықтан сенімнің орташа дәрежесін анықтау кезінде ішінара бақылау әдісін қолдану қажет.

Іріктеу аудиттің барлық саласы үшін қажет болып табылмайды, бірақ оны біртипті операциялардың санының көптігі байқалатын салаларда өткізу орынды. Толық тексеру ерекше мақсатқа қол жеткізуді міндетті түрде қамтамасыз ете алмайды. Мысалы, сатып-өткізудің есепке алынғандығын куәландырмайды (яғни, ол толықтыққа дәлел ретінде қызмет ете алмайды) және қатенің бар екендігін ескерте алмайды.

Іріктеу төмендегі жағдайларда тиімсіз (қолайсыз) болып табылады:

* мәліметтердің жиынтығы оның негізінде дұрыс таңдаулар (іріктеулер) жасауға аздық еткен жағдайда, яғни, ондай жағдайда іріктеу жасауға уақыт өткізгенше, барлық операцияларды тексеру тезірек болады;
* қандай-да бір саланың барлық операциялары маңызды болып табылса;
* мәліметтер «сезімтал» бапқа жатқызылуы мүмкін болса, мысалы, көлеміне қарамастан қаржылық қорытынды есепте толық ашылып көрсетілуі талап етілетін директорлардың еңбек ақысы;
* аудит сферасы (саласы) бір типті баптардан тұрмаса, яғни, мәліметтердің біртекті жиынтығы болмаған жағдайда.

Белгілі бір сипаттағы (мысалы, белгілі бір сомадан жоғары барлық баптар) мәліметтер жиынтығының барлық баптарына процедураларды қолдану іріктеу болып табылмайды. Себебі бұл баптар мәліметтердің барлық жиынтығынан алынған жоқ. Егер мәліметтердің жиынтығынан «түйінді» баптар іріктелетін болса, мысалы, белгілі бір сомадан көп (артық) дебиторлық борыштардың барлығы, онда осы бөлік 100 % тексеріледі, одан басқа мәліметтер жиынтығының қалған бөлігінен көрнекті үлгіні алуға болады.

**8 дәріс. Аудиторлық есеп**

**1. Аудиторлық қорытындының құрылымы мен нысандары**

«Аудиторлық қызмет туралы» заңның 15 – бабында атап көрсетілгендей, жүргізілген аудиттің нәтижелері бойынша аудит стандарттарына сәйкес болуға тиісті аудиторлық қорытынды есеп жасалынады.

 Қазақстан Республикасында аудиторлық қорытынды есепті құруға негіз болатын нормативтік құжаттар: «Каржылық қорытынды есеп бойынша аудиторлық қорытынды есеп» , «Салыстырмалы көрсеткіштер» «Арнайы мақсаттарға аудитті өткізуге келісімдер бойынша аудиторлық қорытынды есеп» деп аталатын Халықаралық аудит стандарттары.

 Сондықтан білдірілген пікірлердің сипатына байланысты аудиторлық қорытындының төмендегі нысандарын ажыратып көрсетуге болады:

* Ескертусіз (шартсыз) аудиторлық қорытынды;
* Ескертулері бар (шартты) аудиторлық қорытынды;
* Аудиторлық қорытынды беруден бас тарту;
* Теріс аудиторлық қорытынды.

 Аудиторлық қорытындының құрылымы мынандай элементтерден тұрады: қорытынды есептің аты, адрес иесі, кіріспе бөлім, аудиттің масштабын анықтаушы бөлім, қорытынды бөлім, есеп беру мерзімі, аудитордың (аудиторлық ұйымның) мекен – жайы, аудитордың қолы.

 *Қорытынды есептің аты.*Аудиторлық қорытынды есептің тиісті атауы болуға тиісті. Аудитолық қорытынды есеп пен кәсіпорын жұмыскерлері, директорлар кеңесі сияқты басқа да тұлғалар жасауы

мүмкін қорытынды есептердің, сонымен бірге тәуелсіз аудитор басшылыққа алатын этикалық принцптерді басшылыққа алмауы мүмкін басқа аудитордың қорытынды есептернің арасындағы айырмашылықтарды белгілеп көрсету үшін оның атауында «Тәуелсіз аудитор» деген терминді пайдалануға рұқсат етіледі.

*Адрес иесі (Адресат).*Аудиторлық қорытынды есеп жергілікті ережелер мен келісім – шарттардың талаптары бойынша лайықты түрде адрес иесіне жіберілуге тиісті. Әдетте, қорытынды есеп акционерлерге, не болмаса қаржылық қорытынды есебі аудитке тартылатын кәсіпорынның директорлар кеңесіне арналып құрылады.

Аудиторлық қорытынды есеп кәсіпорынның тексерілген қаржылық қорытынды есебіне қарастырылған мерзімді және кезеңді кіргізе отырып, сол қаржылық қорытынды есеппен бірдей болуға тиісті.

Қорытынды есепке қаржылық қорытынды есептің ақпараттарына кәсіпорын басшылары жауап беретіндігі, онымен бірге аудитордың жауапкершілігі жүргізілген аудиттің негізінде қаржылық қорытынды есеп жайында өзінің қорытындысын беру болып табылатындығы туралы пікірлер кіруге тиісті.

Қаржылық қорытынды есеп – кәсіпорын басшылығы дайындап тапсырған ақпараттар. Ондай қорытынды есепті дайындап, басшылықтан елеулі есептік бағалаулар жүргізуді және пікір білдіруді, сонымен бірге қаржылық қорытынды есепті дайындау кезінде пайдаланылған қолайлы бухгалтерлік принциптер мен әдістерді анықтауды талап етеді. Және оған қарама – қарсы, аудитордың міндеті сол қаржылық қорытынды есеп бойынша өзінің қортындысын беру мақсатында оған аудит өткізу болып табылдады.

*Аудиттің масштабын анықтау.*Аудиторлық қорытынды есепте аудитің Халықаралық аудит стандартына немесе тәжірибеге сәйкес жүргізілгендігін көрсете отырып, оның масштабы бейнеленеді. Аудиттің масштабы дегеніміз – аудитордың қалыптасқан жағдайларға байланысты қажетті аудит процедураларын орындауы болып табылады. Ақпаратты пайдаланушыға ол аудиттің жалпы көпшілік қабылдаған стандарттарға немесе тәжірибеге сәйкес орындалғандығының дәлелі ретінде керек.

Аудиторлық стандарттар немесе тәжірибе ретінде, егерде тек басқа стандарттар немесе тәжірибе ескеріліп айтылмаған болса, аудитордың адресінде көрсетілген стандарттар немесе елдің тәжірибесі есептелінеді.

Қорытынды есепте аудиттің жоспарланғандығы және қаржылық қорытынды есепте елеулі бұрмалаушылықтардың жоқ екендігіне саналы түрде кепілдік алу мақсатында орындалғандығы туралы пайымдаулар болуға тиісті.

Аудиторлық қорытынды есепте төмендегілер кіретін аудиттің жазбаша суреті болуаға тиісті:

* қаржылық қорытынды есепте ашылған көрсетілетін ақпараттардың сомаларын растау мақсатында дәлелеудерді тестілеу негізінде тексеру жүргізу;
* қаржылық қорытынды есепті дайындау кезінде басшылық бухгалтерлік есеп жүргізу принциптерін бағалау;
* қаржылық қорытынды есепті дайындау кезінде басшылық жүргізген маңызды алдын – ала бағалауларды талдау;
* жалпы қаржылық қорытынды есепті дайындап тапсыруды бағалау.

 Қорытынды есепке аудиттің қорытынды жасау үшін қолайлы негізді қамтамасыз ететіндігі туралы аудитордың пайымдауы кіруге тиісті.

 *Қорытынды жасау.* Аудиторлық қорытынды есеп қаржылық қорытынды есептің шын мәнінде дұрыс ақпараттарды беретіндігі жөніндегі аудитордың қорытындысын анық көрсетуге тиісті.

Аудитарлық қорытындыны білдіру үшін пайдаланылатын « дұрыс және дәл көрініс» немесе «барлық маңызды аспектілірі бойынша дәлберілген» терминдері бір – бірімен эквивалентті. Екеуі де аудитордың қаржылық қорытынды есеп шеңберінде маңызды болып табылатын аспектілерді қарастырғандығын көрсетеді.

 Қаржылық қорытынды есеп дайындап тапсыру негізі Халықаралық аудит стандартымен, сонымен бірге «дұрыстық» түсінігімен сәйкес келетін елдегі жалпы тәжірибенің дамуымен және жергілікті заңдардың есепке алынуымен анықталады. Ақпаратты пайдаланушыларды « дұрыстық» түсінігім пайдаланылатын контекс (мағына) жөнінде хабардар ету үшін аудиторлық қорытынды «Халықаралық аудит стандарттарына сәйкес» деген сөйлемді пайдалана отырып, қаржылық қорытынды есепті дайындап тапсыру негізін көрсетуге тиісті.

*Есеп беру мерзімі.*Аудиторлық қорытынды есебінде қойылыатын мерзім аудиттің аяқталу мерзімі болып табылады. Бұл – аудитордың қаржылық қорытынды есепке оның өзіне белгілі және көрсетілген мерзімге дейін болған оқиғалар мен операциялардың әсерін есепке алғандығы туралы оқырмандарды хбардар етеді.

*Аудитордың адресі (мекен-жайы).* Қорытынды есепте аудит үшін жауапты аудитордың офисі орналасқан пункт (әдете қала) көрсетілуге тиісті.

*Аудитордың қолы.*Қорытынды есепке аудиторлық компанияның атынан, аудитордың жеке өз атынан немесе екеуінің де атынан, егер ол қажет болса, қол қойылуға тиісті. Әдетте, аудитордың қорытынды есебіне компанияның атынан қол қойылдады. Себебі аудит үшін фирма жауап береді.

**2. Аудиторлық қорытындының түрлері**

*Ескертусіз (шартсыз) аудиторлық қорытынды (есеп)*

Халықаралық аудит стандартары бойынша терминдер глоссарийлерінде атап көрсетілгендей, аудиторлық қорытынды (есеп) жалпы қаржылық қорытынды есеп бойынша жазбаша нысанда нақты білдіріліген ой – пікірлерден тұрады.

Аудиторлық қорытынды аудитор мен қаржылық қорытынды есеп ақпараттарын пайдаланушылар арасындағы негізгі коммуникациялық канал болып табылады. Аудиторлық қорытынды есептің негізін қалаушы кейбір концепцияларбұрын қарсатырылған болатын. Бұл тарауда 700 «Қаржылық қорытынды есепке» деп аталатын Халықаралық аудит стандарттарына сәйкес стандартты аудиторлық қорытынды есептің толық текесті келтірілді.

Ескерусіз аудиторлық қорытынды аудитор қаржылық қорытынды есепті дайындап тапсырудың белгіліенген негіздеріне сәйкес ол сенімді әрі дұрыс көріністі көрсетеді деген қорытындыға келген жағдайда жасалынады. Ескертусіз қорытындыда сонымен бірге бухгалтерлік есеп принциптеріндегі немесе оны қолдану әдісіндегі кезкелген өзгерістер, сондай-ақ, оның себеп-салдары тиісті түрде анықталып, қаржылық қорытынды есепте ашылатныдығы туралы пайымдаулар көрсетіледі.

*Фактіні бөліп көрсету* – бұл ақпарат пайдалануышлардың назарын қаржылық қаржылық қорытынды есепке әсер етуші фактілерге, сонымен бірге осы пазиция толығырақ түсінік беретін ескертулерге аудару тәсілі. Фактіні бөліп көрсету ескерту бар (шартты) аудиторлық қорытынды болып табылмайды. Әдетте ол қорытынды бөлімнен кейін көрсетіледі және аудиторлық қорытындының шартты емес екендігін айқындайды. Ол төмендегі жағдайларда пайдаланылады:

Кәсіпорынның үздіксіз қызмет ету мәселесіне көңіл аудару үшін. Егер қаржылық қорытынды есепте тексеру нәтижелерімен бірдей ашып көрсетулер болса, онда аудитор ескерту жоқ (шатсыз) қортынды жасауға және аудиторлық қорытынды есепті, оған қаржылық қорытынды есепке түсіндірме ескертпелерге назар аудару арқылы кәсіпорынның үздіксіз қызметету мәселесі туралы фактілер енгізілетін жеке параграфты кіргізе отырып, модификациялауға (түрін өзгертуге) тиісті. Ол фактілер төмендегі тәртіппен көрсетіледі:

«Ескертусіз (шартсыз) қорытынды бере отырып, біз сіздердің назарларыңызды қаржылық қорытынды есепке №\_\_\_\_ ескерпеге аударамыз. Кәсіпорын 2000 жылдың 31 желтоқсанында аяқталған бір жылдың ішінде \*\*\* мөлшерде зиян шекті және осы мерзімге кәсіпорынның ағымдағы міндетемелері оның ағымдағы активтерінен \*\*\* сомаға артық болды. Бұл факторлар №\_\_\_ ескерпеде анықталған басқа да факторлармен бірге кәсіпорынның үздіксіз қызметін жалғастыру мүмкіндігінің болатындығына едәуір күмән тудырады».

2. Шешімін табуы кәсіпорынның тікелей бақылауында болмайтын келешектегі оқиғалармен байланысты елеулі дәрежедегі сенімсіздік жағдайында күтпеген жағдайлар бойынша ақпараттарға жүгіну қажет. Халқыаралық аудит стандарты бойынша мәтіннің мысалы төменде қарастырылады:

«Ескертусіз (шартсыз) қорытынды бере отырып, біз сіздердің назарларыңызды қаржылық қорытынды есепке №\_\_\_\_ ескертпеге аударамыз. Кәсіпорын патенттік құқықтарды бұзу, авторлық гонорарларды иелену және зиян келтіру туралы, шағым-талап бойынша жауапкер болып табылады. Кәсіпорын қарсы талап қойды, сөйтіп қазіргі уақытта екі бірдей шағым-талап бойынша алдын-ала тыңдау және соттық істі қарауы жүріп жатыр. Бұл фактіні қараудың ақырғы қорытындысын бүгінгі күні анықтау мүмкін емес, оны жабатын резерв құрылған жоқ».

3. Сондай-ақ, өткен есепті кезеңдердің қаржылық қорытынды есебі елеулі бұрмаланған және тиісті сандық көрсеткіштер ағымдағы кезеңде соған сәйкес өзгеретін жағдайлар (ситуациялар) болады.

Жалпы қаржылық қорытынды есепте көрсетілген ақпарттарға әсерін тигізетін ескерту маңызды болып табылады. Келісе алмаушылық болған жағдайда тек сол ғана қаржылық қорытынды есепте дұрыс емес немесе толық емес ақпартатардың бар екендігін көрсетеді; белгісіздік жағдайында ол аудитордың ескертусіз (шартсыз) қорытынды жаса алмауына әкеліп соқтырады.

 Маңызды және елеулі ескертулердің арасындағы айырмашылық маңыздылық дәрежесімен анықталады. Бір аудитор үшін елеулі немесе басқасы үшін маңызды болып табылатын ескертулерді анықтау үшін шүбәсіз (құнды) факторлар жоқ. Маңызды ескертулер тәжірибеде өте сирек кездеседі, теріс аудиторлық қорытынды еш уақытта жасалынбайды, ал биржада бағаланатын кезкелген компания үшін қандай да болмасын шарты қорытынды ерекше жағдай болып табылады. Шартты (ескертулер бар) қорытынды жасау белгілі бір зардап шегуге әкеліп соқтыруы мүмкін, мысалы қор биржасында кәсіпорын өзінің бағасын төмендетіп алуы мүмкін.

Қортынды жасаудың барлық м жағдайларында аудитор ескертулердің барлық маңызды себептерін дәл бейнелеуге, сонымен бірге кәсіпорын шегетін зардаптарды, егер оларды бағалау мүмкін болса, көрсетуге тиісті.

*Ескертулері бар (шартты) аудиторлық қорытынды жасауды қажет ететін жағдайларды анықау және бағалау.*Ескертулері бар аудиторлық қорытынды ең болмаған жағдайда ғана жасалуға тиісті. Берілген қорытындының типі (түрі) жайында аудиторда күмән туындайтын болса, онда ол мәселені ескертулерсіз шешуге мүмкіндік алу үшін кәсіпорын басшылармен кеңесуге тиісті. Әдетте кәсіпорын басшылыры ескертулерден аулақ болуға тырысады және сондықтан көбінесе өзінің позициясын өзгерте алады немесе аудитор кәсіпорын тарапынан ешқандай шара қолданылмайтын болса ескертулер жасалынатындағы туралы клиентке емеурін білдірген жағдайда үлкен көлемде ақпараттар бере алады. Осы айтылғандардың негізінде ескертулері бар қорытынды жасау кезінде төмендегі тұжырымның пайдаланылатындығын атап көрсетуге болады: келісе алмаушылықтардың болуынан туындағанды «қоспағанда».

 «Біздің пікіріміз бойынша жағарыда көрсетілген фактілерді қоспағанда, қаржылық қорытынды есепте 2000 жылғы 31 желтоқсандағы күйі бойынша кәсіпорынның қаржылық жағдайы туралы сенімді және шын ақпараттар көрсетілген».

*Арнайы мақсатағы аудиторлық және теріс аудиторлық қорытынды*

Арнайы мақсаттағы келісімдер бойынша қорытынды (есеп) – бұл, аудитор (аудиторлық ұйым) мен клиенттің арасындағы келісімшарттың міндеттеріне сәйкес арнайы дайындалған қорытынды.

Арнайы мақсаттар төмендегілер болуы мүмкін:

* қаржылық қорытынды есептің жекелеген көрсеткіштері жөніндегі қорытынды;
* корпоративтік табыс салығы бойынша қорытынды есеп беру жөніндегі қорытынды;
* кәсіпорынның төлей алу қабілеті және жарғылық капиталының құралуы жөніндегі қорытынды;
* келісім-шарттардың орындалуы және дебиторлық, кредиторлық борыштардың шын бар екендігі жөніндегі қорытынды;
* шоғырландырылған (біріктірілген) қорытынды есептің нақтылығы жөніндегі қорытынды және т.б.

Арнайы мақсаттағы қаржылық қорытынды есептің растау кезінде аудиторға өзінің қорытындысында сілтеме жасау және ереже-нұсқауларға қайшы келмейтіндігіне көз жеткізу керек.

Аудиттің отандық тәжірибесінде, әдете, аудит жүргізіліп болғаннан кейін орындалған жұмыстарды қабылдау актісі жасалынады. Маңызды ескертулер тәжірибеде өте сирек кездеседі, теріс аудиторлық қорытынды еш уақытта жасалынбайды, ал биржада бағаланатын кезкелген компания үшін қандай да болмасын шарты қорытынды ерекше жағдай болып табылады.

Әдетте кәсіпорын басшылыры ескертулерден аулақ болуға тырысады және сондықтан көбінесе өзінің позициясын өзгерте алады немесе аудитор кәсіпорын тарапынан ешқандай шара қолданылмайтын болса ескертулер жасалынатындағы туралы клиентке емеурін білдірген жағдайда үлкен көлемде ақпараттар бере алады.

Аудитор қаржылық қорытынды есеп бойынша теріс аудиторлық қорытынды жасауға мәжбүр болған кезде, қорытынды бөлімде төмендегілер қарастырылуға тиісті:

«Біздің пікіріміз бойынша, жоғарыда бейнеленген фактілердің әсер етуінен қаржылық қорытынды есеп 200\_ жылғы 31 желтоқсанға кәсіпорынның қаржылық жағдайының сенімді және дәл көрінісін бере алмайды (немесе дәл көрсете алмайды)».